МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ ЗАДАНИЙ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИХ УВЕРЕННОСТЬ 3410

«ЗАДАНИЯ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩИЕ УВЕРЕННОСТЬ, В ОТНОШЕНИИ ОТЧЕТНОСТИ О ВЫБРОСАХ ПАРНИКОВЫХ ГАЗОВ»

Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) 3410*«*Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов*» следует рассматривать вместе с* Предисловием к Сборнику Международных стандартов контроля качества, аудита и обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг.

Введение

1. Ввиду зависимости между выбросами парниковых газов и изменением климата многие организации проводят количественную оценку своих выбросов парниковых газов для управленческих целей, а многие также составляют отчет о выбросах парниковых газов:

   (a) в рамках раскрытия информации в соответствии с нормативными требованиями;

   (b) в рамках системы торговли квотами на выбросы;

   (c) в целях информирования инвесторов и других лиц на добровольной основе. Например, добровольно раскрываемая информация может быть опубликована как отдельный документ, включена в состав более полного отчета об устойчивом развитии или годового отчета организации или предоставлена в качестве обоснования для включения в «углеродный реестр».

Сфера применения настоящего стандарта

2. Настоящий Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность (МСЗОУ) регламентирует выполнение таких заданий в отношении отчета организации о выбросах парниковых газов.

3. Вывод практикующего специалиста в отношении задания, обеспечивающего уверенность, может распространяться на информацию в дополнение к отчету о выбросах парниковых газов, например, когда практикующий специалист привлечен для проверки отчета об устойчивом развитии, в состав которого входит отчет о выбросах парниковых газов. В таких случаях (см. пункты А1–А2):

   (a) настоящий стандарт применяется к процедурам, обеспечивающим уверенность, которые выполняются в отношении отчета о выбросах парниковых газов, кроме случаев, когда отчет о выбросах парниковых газов составляет относительно небольшую часть общей информации, в отношении которой обеспечивается уверенность;

   (b) МСЗОУ 3000 (пересмотренный)[1] (или иной МСЗОУ, регламентирующий определенный оцениваемый предмет задания) применяется к процедурам, обеспечивающим уверенность, выполняемым в отношении остальной информации, на которую распространяется вывод практикующего специалиста.

4. Настоящий стандарт не регламентирует и не содержит конкретных указаний по выполнению заданий, обеспечивающих уверенность, в отношении:

[1] МСЗОУ 3000 (пересмотренный) *«Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов».*

© IFAC

(a) отчетов о выбросах, отличающихся от выбросов парниковых газов, например, оксидов азота (NOx) и диоксида серы (SO2). Тем не менее настоящий стандарт может содержать указания в отношении таких заданий[2];

(b) иной информации, связанной с парниковыми газами, например, о влиянии жизненного цикла продуктов на окружающую среду, о гипотетической базовой величине и ключевых показателях эффективности, основанных на данных о выбросах (см. пункт А3);

(c) инструментов, процессов или механизмов, таких как проекты по компенсационным квотам, используемым другими организациями для получения вычетов по выбросам. Однако, если отчет о выбросах парниковых газов организации включает вычеты по выбросам, в отношении которых должна быть обеспечена уверенность, к таким вычетам в установленном порядке применяются требования настоящего стандарта (см. пункт 76(f)).

Задания по подтверждению и задания по непосредственной оценке

5. В Международной концепции заданий, обеспечивающих уверенность (Концепция заданий, обеспечивающих уверенность) отмечается, что задания, обеспечивающие уверенность, могут представлять собой задания по подтверждению или задания по непосредственной оценке. Настоящий стандарт применяется только к заданиям по подтверждению[3].

Процедуры выполнения заданий, обеспечивающих разумную уверенность, и заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность

6. В МСЗОУ 3000 (пересмотренном), отмечается, что задание, обеспечивающее уверенность, может представлять собой задание, обеспечивающее разумную уверенность, или задание, обеспечивающее ограниченную уверенность[4]. Настоящий стандарт применяется как к заданиям, обеспечивающим разумную уверенность, так и к заданиям, обеспечивающим ограниченную уверенность.

7. Как в случае заданий, обеспечивающих разумную уверенность, так и в случае заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, в отношении отчета о выбросах парниковых газов, практикующий специалист выбирает комбинацию процедур, обеспечивающих уверенность, которые могут включать инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторное применение, аналитические процедуры и направление запросов. Определение процедур, обеспечивающих уверенность, которые необходимо выполнить в рамках конкретного задания, является предметом профессионального суждения. Поскольку отчеты о выбросах парниковых газов охватывают широкий круг вопросов, то характер, сроки и объем процедур, по всей вероятности, будут значительно различаться в зависимости от заданий.

8. Если отсутствуют указания об ином, каждое требование настоящего стандарта применяется как к заданиям, обеспечивающим разумную уверенность, так и к заданиям, обеспечивающим ограниченную уверенность. Так как уровень уверенности, получаемый в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, ниже, чем в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, процедуры, выполняемые практикующим специалистом в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, будут отличаться по характеру и строкам, а также будут меньше по объему, чем при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность [5.]Требования, которые применяются только к тому или иному типу заданий, представлены в формате двух колонок с добавлением букв «О» (ограниченная уверенность) или «Р» (разумная уверенность) после номера пункта. Хотя некоторые процедуры требуется выполнять только в рамках заданий, обеспечивающих разумную уверенность, они, тем не менее, могут быть применимы в случае некоторых заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность (см. также пункт А90, в котором указаны основные различия между дополнительными процедурами, выполняемыми практикующим специалистом в рамках задания, обеспечивающего разумную уверенность, и задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, в отношении отчета о выбросах парниковых газов) (см. пункты А4, А90).

---

[2] Оксиды азота NOx (то есть оксид азота NO и диоксид азота NO2, которые отличаются от оксида диазота N2O, входящего в состав парниковых газов) и диоксид серы SO2 ассоциируются с «кислотными дождями», а не с изменением климата.

[3] МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 12(a)(ii).

[4] МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 12(a)(i)(b).

[5] МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 12(a)(iii).

© IFAC

Взаимосвязь между настоящим стандартом и МСЗОУ 3000, прочими профессиональными стандартами и иными требованиями

9. Практикующий специалист должен соблюдать требования МСЗОУ 3000 (пересмотренного) и настоящего стандарта при выполнении заданий, обеспечивающих уверенность, в отношении отчета о выбросах парниковых газов. Настоящий стандарт дополняет, но не заменяет понимание того, как МСЗОУ 3000 (пересмотренный) должен применяться к заданию, обеспечивающему уверенность, в отношении отчета организации о выбросах парниковых газов (см. пункт А17).

10. Соблюдение требований МСЗОУ 3000 (пересмотренного) требований частей А и Б Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, выпущенного Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров (Кодекс СМСЭБ), либо других профессиональных требований, или требований закона или нормативного акта, относящихся к заданиям, обеспечивающим уверенность не менее строгих чем установленные Кодексом СМСЭБ[6]. Кроме того, требуется, чтобы руководитель задания был участником аудиторской организации, применяющей МСКК 1[7], или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем МСКК 1 (см. пункты А5-А6).

11. В случае если местные законы, нормативные акты или положения системы торговли квотами на выбросы отличаются от требований настоящего стандарта, задание, выполняемое в соответствии с местными законами, нормативными актами или положениями определенной системы торговли, не будет автоматически соответствовать требованиям настоящего стандарта. Практикующий специалист имеет право заявить о соответствии настоящему стандарту в дополнение к соблюдению местного закона, нормативного акта или положения системы торговли квотами на выбросы только в том случае, если им были выполнены все применимые требования настоящего стандарта (см. пункт А7).

Дата вступления в силу

12. Настоящий стандарт вступает в силу для отчетов по заданиям, обеспечивающим уверенность, за периоды, заканчивающиеся 30 сентября 2013 года или после указанной даты.

Цели

13. Перед практикующим специалистом стоят следующие цели:

    (a) в установленном порядке получить или разумную уверенность либо ограниченную уверенность в отношении того, содержит ли отчет о выбросах парниковых газов существенные искажения вследствие недобросовестных действий или ошибок, что позволит практикующему специалисту сформировать вывод, выражающий разумную уверенность или ограниченную уверенность;

    (b) предоставить заключение или отчет в соответствии с результатами, полученными практикующим специалистом, в которых указано следующее:

        (i) в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, – подготовлен ли отчет о выбросах парниковых газов во всех существенных аспектах в соответствии с применимыми критериями;

        (ii) в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, – были ли выявлены практикующим специалистом факты, которые могут служить основанием для того, чтобы он полагал, исходя из выполненных процедур и полученных доказательств, что отчет о выбросах парниковых газов не подготовлен во всех существенных аспектах в соответствии с применимыми критериями;

    (c) проинформировать надлежащих лиц, если это предусмотрено настоящим стандартом, в соответствии с результатами, полученными практикующим специалистом.

---

[6] МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункты 3(a), 20 и 34.

[7] МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункты 3(b) и 31(a). Международный стандарт контроля качества (МСКК) 1 *«Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг"*.

© IFAC

Определения

14. Для целей настоящего стандарта следующие термины используются в указанных ниже значениях[8]:

(a) Применимые критерии – критерии, используемые организацией для определения количества выбросов парниковых газов и подготовки отчета о выбросах парниковых газов.

(b) Предпосылки – заявления организации, сделанные в явной или иной форме, которые включены в отчет о выбросах парниковых газов и используются практикующим специалистом для рассмотрения различных типов потенциально возможных искажений.

(c) Базисный год – конкретный год или среднее значение за несколько лет, относительно которого проводится сравнение выбросов организации в динамике по времени.

(d) Система ограничений и торговли квотами – система, предусматривающая установление общих ограничений на выбросы и распределение разрешений (квот) на выбросы между участниками и позволяющая им торговать квотами и кредитами на разрешенные углеродные выбросы.

(e) Сравнительная информация – числовые показатели и раскрытие информации, представленные в отчете о выбросах парниковых газов, за один или несколько прошедших периодов.

(f) Выбросы – парниковые газы, которые в течение соответствующего периода были выброшены в атмосферу или были бы выброшены в атмосферу, если бы они не были уловлены и направлены в поглотитель. Выбросы могут подразделяться на следующие категории:

- прямые выбросы (также известные как выбросы категории 1), которые представляют собой выбросы из источников, принадлежащих организации или находящихся под ее контролем (см. пункт А8);
- косвенные выбросы, которые представляют собой выбросы, являющиеся следствием деятельности организации, но источники которых принадлежат или находятся под контролем другой организации. Косвенные выбросы могут в свою очередь подразделяться на следующие категории:
  - выбросы категории 2, которые представляют собой выбросы, связанные с энергией, которую получает и потребляет организация (см. пункт А9);
  - выбросы категории 3, к которым относятся все прочие косвенные выбросы (см. пункт А10).

(g) Вычет по выбросам – любая статья, включенная в отчет о выбросах парниковых газов организации, которая вычитается из общего объема отраженных в отчете выбросов, но не является абсорбцией; обычно к этому относятся приобретенные компенсационные квоты, но могут относиться и иные инструменты или механизмы (такие как кредиты и квоты за достижение показателей), которые признаются системой регулирования или иной системой, в которой участвует организация (см. пункты А11–А12).

(h) Коэффициент расчета выбросов – математический коэффициент или норматив для перевода единиц измерения деятельности (например, литров потребленного топлива, фактического километража, численности животных в животноводстве или тонн произведенной продукции) в количественное выражение парниковых газов, связанных с этой деятельностью.

(i) Система торговли квотами на выбросы – рыночный подход, используемый для контроля за парниковыми газами посредством предоставления экономических стимулов для сокращения выбросов таких газов.

(j) Организация – юридическое лицо, экономический субъект, либо идентифицируемая часть юридического лица или экономического субъекта (например, один завод или иной участок, такой как полигон для захоронения отходов), либо несколько юридических лиц

[8] Определения, используемые в МСЗОУ 3000 (пересмотренном), также применяются к настоящему стандарту.

© IFAC

или иных организаций, или частей этих организаций (например, совместное предприятие), к которым относятся выбросы, отраженные в отчете о выбросах парниковых газов.

(k) Недобросовестные действия – умышленные действия одного или нескольких лиц из числа руководства, лиц, отвечающих за корпоративное управление, сотрудников или третьих лиц, совершенные при помощи обмана для получения неправомерных или незаконных преимуществ.

(l) Дополнительные процедуры – процедуры, выполняемые в ответ на оцененные риски существенного искажения, включая тесты средств контроля (если такие имеются), детальные тесты и аналитические процедуры.

(m) Отчет о выбросах парниковых газов – отчет, в котором указаны составные элементы и количественные параметры выбросов парниковых газов организации за период (иногда называемые «кадастром выбросов») и, если применимо, сравнительная информация и пояснительные примечания, включая основные принципы количественной оценки и политики составления отчетности. Отчет о выбросах парниковых газов организации также может включать категоризированный перечень абсорбций или вычетов по выбросам. Если задание не охватывает весь отчет о выбросах парниковых газов, термин «отчет о выбросах парниковых газов» означает ту его часть, которая охватывается заданием. Отчет о выбросах парниковых газов представляет собой информацию о предмете задания[9].

(n) Парниковые газы – углекислый газ (CO_2) и любые другие газы, которые, согласно применимым критериям, должны быть включены в отчет о выбросах парниковых газов, такие как: метан, оксид диазота, гексафторид серы, гидрофторуглероды, перфторуглероды и хлорфторуглероды. Газы, отличные от углекислого газа, часто обозначаются как эквиваленты углекислого газа (CO_2-e).

(o) Организационные границы – границы, устанавливающие, какая деятельность подлежит включению в составляемый организацией отчет о выбросах парниковых газов.

(p) Существенность для выполнения аудиторских процедур – величина или величины, установленные практикующим специалистом на уровне ниже порога существенности для отчета о выбросах парниковых газов, чтобы снизить до приемлемо низкого уровня вероятность того, что совокупная величина неисправленных и необнаруженных искажений превысит существенность для отчета о выбросах парниковых газов. В соответствующих случаях существенность для выполнения процедур также относится к величине или величинам, установленным практикующим специалистом на уровне ниже порога или порогов существенности для определенных видов выбросов или раскрытия информации.

(q) Закупленная компенсационная квота – вычет по выбросам, при котором организация оплачивает снижение выбросов другой организации (уменьшение выбросов) или увеличение абсорбции другой организации (увеличение абсорбции) относительно гипотетической базовой величины (см. пункт A13).

(r) Количественная оценка – процесс определения количества парниковых газов, которые прямо или косвенно относятся к организации по мере осуществления (или абсорбции) выбросов определенными источниками (или поглотителями).

(s) Абсорбция – парниковые газы, которые в течение соответствующего периода были поглощены из атмосферы или были бы выброшены в атмосферу, если бы они не были удержаны и направлены в поглотитель (см. пункт A14).

(t) Значительный участок – участок, который сам по себе является значительным в силу размера его выбросов относительно совокупных выбросов, включенных в отчет о выбросах парниковых газов, или в силу его особого характера или обстоятельств, в связи с которыми возникают определенные риски существенного искажения (см. пункты A15–A16).

[9] МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 12(x).

© IFAC

(u) Поглотитель – физический объект, который поглощает парниковые газы из атмосферы, или процесс, в результате которого происходит такое поглощение.

(v) Источник –физический объект, который выбрасывает парниковые газы в атмосферу, или процесс, в результате которого происходит такой выброс.

(w) Тип выбросов – классификация выбросов, например, по источнику выброса, типу газа, региону или участку.

Требования

МСЗОУ 3000 (Пересмотренный)

15. Практикующий специалист не должен заявлять о соблюдении настоящего стандарта, если он не выполняет все требования настоящего стандарта и МСЗОУ 3000 (пересмотренного) (см. пункты А5–А6, А17, А21–А22, А37, А127).

Принятие и выполнение задания

Навыки, знания и опыт

16. Руководитель задания должен:

(a) обладать компетенцией в области навыков и методов обеспечения уверенности, полученной путем интенсивного обучения и практического применения, и достаточной компетенцией в области количественной оценки и составления отчетов о выбросах, чтобы взять на себя ответственность за предоставление вывода по заданию, обеспечивающему уверенность;

(b) быть уверен в том, что все лица, выполняющие задание, обеспечивающее уверенность, имеют необходимую компетенцию и возможности, в том числе в области количественной оценки и составления отчетов по выбросам, а также в области деятельности по обеспечению уверенности, для выполнения задания, обеспечивающего уверенность, в соответствии с настоящим стандартом (см. пункты А18–А19).

Предварительные условия выполнения задания

17. Чтобы установить, имеются ли в наличии предварительные условия для выполнения задания:

(a) руководитель задания должен определить, что отчет о выбросах парниковых газов и задание обеспечивают достаточный объем информации, полезной для предполагаемых пользователей, с учетом, в частности, следующего (см. пункт А20):

(i) если отчет о выбросах парниковых газов исключает значительные выбросы, которые были или легко могут быть оценены количественно, являются ли такие исключения обоснованными в конкретных обстоятельствах;

(ii) если задание исключает обеспечение уверенности в отношении значительных выбросов, которые отражены в отчете организации, являются ли такие исключения обоснованными в конкретных обстоятельствах;

(iii) если задание включает обеспечение уверенности в отношении вычетов по выбросам, являются ли характер уверенности, которую практикующий специалист получит в отношении вычетов, и предполагаемое содержание заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, относительно этих выбросов, четкими, обоснованными в конкретных обстоятельствах и понятными для стороны, которая привлекла специалиста для выполнения задания (см. пункты А11—А12);

(b) при определении надлежащего характера применимых критериев в соответствии с требованиями МСЗОУ 3000 (пересмотренного)[10] практикующий специалист должен определить, включают ли критерии как минимум следующее (см. пункты А23–А26):

(i) метод определения организационных границ (см. пункты А27–А28);

(ii) учитываемые парниковые газы;

[10] МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункты 24(b)(ii) и 41.

© IFAC

(iii) приемлемые методы количественной оценки, включая методы внесения корректировок в базисный год (если применимо);

(iv) раскрытие достаточной информации, чтобы предполагаемые пользователи могли понять значимые суждения, использованные при подготовке отчета о выбросах парниковых газов (см. пункты А29–А34);

(c) практикующий специалист должен получить согласие организации в отношении того, что она осознает и подтверждает свою ответственность:

(i) за организацию, внедрение и обеспечение системы внутреннего контроля, которую организация считает необходимой для подготовки отчета о выбросах парниковых газов, не содержащего существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок;

(ii) за подготовку своего отчета о выбросах парниковых газов в соответствии с применимыми критериями (см. пункт А35);

(iii) за включение в свой отчет о выбросах парниковых газов ссылки на применимые критерии, которые организация использовала, или их описание, а также, если из обстоятельств выполняемого задания это неясно, указания на то, кто их разработал (см. пункт А36).

Согласование условий выполнения задания

18. Условия задания, согласование которых необходимо в соответствии с МСЗОУ 3000 (пересмотренным)[11], должны включать следующее (см. пункт А37):

(a) цель и объем работ по заданию;

(b) ответственность практикующего специалиста;

(c) ответственность организации, включая обязанности, указанные в пункте 17 (c);

(d) определение критериев, применимых к подготовке отчета о выбросах парниковых газов;

(e) ссылку на предполагаемую форму и содержание заключения или отчета, которые будут выпущены практикующим специалистом, и заявление о том, что могут возникнуть обстоятельства, при которых предоставленные заключение или отчет могут отличаться от предполагаемых по форме и содержанию;

(f) подтверждение того, что организация согласна предоставлять письменные заявления при заключении договора о выполнении задания.

Планирование

19. При планировании выполнения задания в соответствии с требованиями МСЗОУ 3000 (пересмотренного)[12] практикующий специалист должен (см. пункты А38–А41):

(a) определить характеристики задания, определяющие объем работ;

(b) установить цели предоставления заключения или отчета по заданию для планирования сроков выполнения задания и характера необходимого информационного взаимодействия;

(c) рассмотреть факторы, которые, согласно профессиональному суждению практикующего специалиста, являются значимыми для определения направления действий рабочей группы;

(d) рассмотреть результаты процедур принятия или продолжения задания, а также, если необходимо, вопрос о том, применимы ли знания, полученные в рамках других заданий, выполненных для организации руководителем задания;

(e) определить характер, сроки и объем ресурсов, необходимых для выполнения задания, включая привлечение экспертов и других практикующих специалистов (см. пункты А42–А43);

---

[11] МСЗОУ 3000(пересмотренный), пункт 27.

[12] МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 40.

© IFAC

(f) определить влияние службы внутреннего аудита организации, если такая имеется, на выполнение задания.

Существенность при планировании и выполнении задания

Определение существенности и существенности для выполнения аудиторских процедур при планировании выполнения задания

20. При определении общей стратегии выполнения задания практикующий специалист должен определить существенность для отчета о выбросах парниковых газов (см. пункты А44–А50).

21. Практикующий специалист должен определить существенность для выполнения аудиторских процедур в целях оценки рисков существенного искажения и установления характера, сроков и объемов дополнительных процедур.

Пересмотр по мере выполнения задания

22. Практикующий специалист должен пересмотреть существенность для отчета о выбросах парниковых газов в случае, если в ходе выполнения задания ему станет известна информация, которая заставила бы его установить другую величину, если бы такая информация была известна изначально (см. пункт А51).

Понимание организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля, выявление и оценка рисков существенного искажения

Понимание организации и ее окружения

23. Практикующий специалист должен изучить следующее (см. пункты А52–А53):

(a) соответствующие отраслевые, нормативно-правовые и прочие внешние факторы, включая применимые критерии;

(b) характер организации, в том числе:

(i) характер деятельности, включенной в организационные границы, в том числе (см. пункты А27–А28):

a. источники и полноту отражения выбросов и, если такие имеются, поглотителей и вычетов по выбросам;

b. долю каждого из выбросов в общем объеме выбросов организации;

c. неопределенность, связанную с количественными показателями, отраженными в отчете о выбросах парниковых газов (см. пункты А54–А59);

(ii) изменения относительно предыдущего периода в характере или объеме деятельности, включая проведение слияний, приобретений или продаж источников выбросов или аутсорсинг функций, связанных со значительными выбросами;

(iii) периодичность и характер перерывов в деятельности (см. пункт А60);

(c) выбор и применение организацией методов количественной оценки и политики по составлению отчетности, включая причины их изменения и потенциальную возможность двойного учета выбросов в отчете о выбросах парниковых газов;

(d) требования критериев, применимых к оценочным значениям, включая раскрытие информации;

(e) цель и стратегию организации в области изменения климата, если такие имеются, и соответствующие экономические, нормативно-правовые, физические и репутационные риски (см. пункт А61);

(f) надзор и ответственность за информацию о выбросах внутри организации;

(g) наличие у организации службы внутреннего аудита и, при ее наличии, ее деятельность и основные результаты работы в отношении выбросов.

© IFAC

Процедуры, выполняемые в целях изучения организации и ее окружения, а также выявления и оценки рисков существенного искажения

24. Процедуры, выполняемые в целях изучения организации и ее окружения, а также выявления и оценки рисков существенного искажения, включают следующее (см. пункты А52–А53, А62):

(a) направление запросов лицам внутри организации, располагающим, согласно суждению практикующего специалиста, информацией, которая, по всей вероятности, может помочь в определении и оценке рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибок;

(b) аналитические процедуры (см. пункты А63–А65);

(c) наблюдение и инспектирование (см. пункты А66–А68).

Изучение системы внутреннего контроля организации

Ограниченная уверенность	**Разумная уверенность**
25О. В отношении средств внутреннего контроля, применимых к количественной оценке и составлению отчетности о выбросах, практикующий специалист в качестве основы для определения и оценки рисков существенного искажения изучает посредством направления запросов следующее (см. пункты А52–А53, А69–А70): (a) контрольную среду; (b) информационную систему, включая соответствующие бизнес-процессы, функции и обязанности по составлению отчетности, а также значимые вопросы, относящиеся к отчетности о выбросах; (c) результаты внедренного в организации процесса оценки рисков.	25Р. Практикующий специалист изучает следующие компоненты системы внутреннего контроля организации, относящиеся к количественной оценке и отражению в отчетности выбросов, в качестве основы для определения и оценки рисков существенного искажения (см. пункты А52–А53, А70): (a) контрольную среду; (b) информационную систему, включая соответствующие бизнес-процессы, функции и обязанности по составлению отчетности, а также значимые вопросы, относящиеся к отчетности о выбросах; (c) внедренный в организации процесс оценки рисков; (d) контрольные действия, относящиеся к заданию, изучение которых практикующий специалист считает необходимым, чтобы оценить риски существенных искажений на уровне предпосылок, а также разработать дополнительные процедуры в ответ на оцененные риски. Задание, обеспечивающее уверенность, не требует понимания всех контрольных действий, относящихся к каждому значимому типу выбросов и раскрытию информации в отчете о выбросах парниковых газов или к каждой связанной с ними предпосылке (см. пункты А71–А72); (e) мониторинг средств контроля.
	26Р. В рамках изучения, необходимого согласно пункту 25Р, практикующий специалист оценивает организацию системы контроля и определяет, была ли она внедрена, посредством проведения процедур в дополнение к опросу

© IFAC

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
	персонала организации ответственного за отчет о выбросах парниковых газов (см. пункты А52–А53).

Прочие процедуры, выполняемые в целях изучения, выявления и оценки рисков существенного искажения

27. Если руководитель задания выполнял другие задания для организации, он должен рассмотреть, применима ли полученная информация к выявлению и оценке рисков существенного искажения (см. пункт А73).

28. Практикующий специалист должен провести опрос руководства и других лиц в организации в установленном порядке, чтобы определить, известно ли им о фактических, потенциальных или предполагаемых недобросовестных действиях или случаях несоблюдения закона или нормативного акта, влияющих на отчет о выбросах парниковых газов (см. пункты А84–А86).

29. Руководитель задания, прочие ключевые члены рабочей группы и основные внешние эксперты практикующего специалиста должны обсудить степень подверженности отчета организации о выбросах парниковых газов риску существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибок, а также использование применимых критериев в контексте фактов и обстоятельств организации. Руководитель задания должен определить, какие вопросы следует довести до сведения членов рабочей группы и внешних экспертов практикующего специалиста, которые не принимали участие в обсуждении.

30. Практикующий специалист должен оценить, являются ли методы количественной оценки и политика по составлению отчетности организации, включая определение организационных границ, надлежащими для ее деятельности и соответствуют ли они применимым критериям, количественной оценке и политике по составлению отчетности, используемым в соответствующей отрасли и применявшимся в прошедшие периоды.

Выполнение процедур на месте нахождения объектов организации

31. Практикующий специалист должен определить, учитывая обстоятельства выполнения задания, есть ли необходимость проводить процедуры на месте нахождения значительных объектов (см. пункты А15–А16, А74–А77).

Внутренний аудит

32. Если у организации имеется служба внутреннего аудита, функции которой соответствуют условиям задания, практикующий специалист должен (см. пункт А78):

    (a) определить возможность и уровень использования определенной работы, выполненной службой внутреннего аудита;

    (b) в случае использования определенной работы, выполненной службой внутреннего аудита, определить достаточность уровня выполнения этой работы для целей задания.

Выявление и оценка рисков существенного искажения

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность

© IFAC

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
33O. Практикующий специалист выявляет и оценивает риски существенного искажения: (a) на уровне отчета о выбросах парниковых газов (см. пункты A79–A80), (b) для существенных типов выбросов и раскрытия информации (см. пункт A81) в качестве основы для разработки и проведения процедур, характер, сроки и объем которых: (c) соответствуют оцененным рискам существенного искажения; (d) позволяют практикующему специалисту получить ограниченную уверенность в том, подготовлен ли отчет о выбросах парниковых газов во всех существенных аспектах в соответствии с применимыми критериями.	33P. Практикующий специалист выявляет и оценивает риски существенного искажения: (a) на уровне отчета о выбросах парниковых газов (см. пункты A79–A80), (b) на уровне предпосылок для существенных типов выбросов и раскрытия информации (см. пункты A81–A82) в качестве основы для разработки и проведения процедур, характер, сроки и объем которых (см. пункт A83): (c) соответствуют оцененным рискам существенного искажения; (d) позволяют практикующему специалисту получить разумную уверенность в том, подготовлен ли отчет о выбросах парниковых газов во всех существенных аспектах в соответствии с применимыми критериями.

Причины рисков существенного искажения

34. При выполнении процедур, необходимых в соответствии с пунктами 33O или 33P, практикующий специалист должен рассмотреть как минимум следующие факторы (см. пункты A84–A89):

(a) вероятность умышленных искажений в отчете о выбросах парниковых газов (см. пункты A84–A86);

(b) вероятность несоблюдения положений законов и нормативных актов, которые, по общему признанию, оказывают непосредственное влияние на содержание отчета о выбросах парниковых газов (см. пункт A87);

(c) вероятность упущения потенциально значительных выбросов (см. пункт A88(a));

(d) значительные изменения в экономике или регулировании (см. пункт A88(b));

(e) характер деятельности (см. пункт A88(c));

(f) характер методов количественной оценки (см. пункт A88(d));

(g) уровень сложности определения организационных границ и участия связанных сторон (см. пункты A27–A28);

(h) наличие значительных выбросов, выходящих за рамки обычной деятельности организации или иным образом представляющихся необычными (см. пункт A88(e));

(i) уровень субъективности в количественной оценке выбросов (см. пункт A88(e));

(j) то, включены ли выбросы категории 3 в отчет о выбросах парниковых газов (см. пункт A88(f));

(k) то, каким образом организация определяет значительные оценочные значения, и данные, на которых они основаны (см. пункт A88(g)).

© IFAC

Общие процедуры в ответ на оцененные риски существенного искажения и дополнительные процедуры

35. Практикующий специалист должен разработать и выполнить общие процедуры в ответ на оцененные риски существенного искажения на уровне отчета о выбросах парниковых газов (см. пункты А90–А93).

36. Практикующий специалист разрабатывает и выполняет дополнительные процедуры, характер, сроки и объем которых соответствуют оцененным рискам существенного искажения, с учетом уровня ограниченной или разумной уверенности соответственно (см. пункт А90).

© IFAC

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
37O. При разработке и выполнении дополнительных процедур в соответствии с пунктом 36 практикующий специалист (см. пункты A90, A94): (a) рассматривает причины полученной оценки рисков существенного искажения для существенных типов выбросов и раскрытия информации (см. пункт A95); (b) получает доказательства, убедительность которых возрастает по мере повышения уровня оценки риска практикующим специалистом (см. пункт A97).	37P. При разработке и выполнении дополнительных процедур в соответствии с пунктом 36 практикующий специалист (см. пункты A90, A94): (a) рассматривает причины полученной оценки рисков существенного искажения на уровне предпосылок для существенных типов выбросов и раскрытия информации, включая (см. пункт A95): (i) вероятность существенного искажения в силу особых характеристик соответствующего типа выбросов или раскрытой информации (что представляет собой неотъемлемый риск); (ii) намерение практикующего специалиста полагаться на операционную эффективность средств контроля при определении характера, сроков и объема других процедур (см. пункт A96); (b) получает доказательства, убедительность которых возрастает по мере повышения уровня оценки риска практикующим специалистом (см. пункт A97).
	Тесты средств контроля 38P. Практикующий специалист разрабатывает и проводит тесты средств контроля, чтобы получить достаточные надлежащие доказательства в отношении операционной эффективности соответствующих средств контроля, если (см. пункт A90(a)): (ii) практикующий специалист намерен полагаться на операционную эффективность средств контроля при определении характера, сроков и объема других процедур (см. пункт A96); (b) как таковые процедуры, отличные от тестов средств контроля, не могут предоставить достаточные надлежащие доказательства на

© IFAC

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
	уровне предпосылок (см. пункт А98). 39Р. Если практикующий специалист выявляет случаи некорректного функционирования средств контроля, на которые он намерен полагаться, он направляет соответствующие запросы, чтобы изучить данные обстоятельства и их возможные последствия, и определяет (см. пункт А90): (a) обеспечивают ли выполненные тесты средств контроля надлежащее основание для того, чтобы полагаться на средства контроля; (b) требуется ли проведение дополнительных тестов средств контроля; (c) есть ли необходимость в использовании иных процедур в отношении потенциальных рисков существенных искажений. *Процедуры, отличные от тестов средств контроля* 40Р. Независимо от оцененных рисков существенных искажений практикующий специалист разрабатывает и проводит детальные тесты или аналитические процедуры в дополнение к тестам средств контроля, если они проводятся, для каждого существенного типа выбросов, а также раскрытия соответствующей информации (см. пункты А90, А94). 41Р. Практикующий специалист рассматривает необходимость получения внешних подтверждений (см. пункты А90, А99).
Выполнение аналитических процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения 42О. При разработке и выполнении аналитических процедур практикующий специалист (см. пункты А90(c), А100–А102): (a) определяет, являются ли те или иные аналитические процедуры приемлемыми, принимая во внимание оцененные риски существенных искажений и детальные тесты, если такие проводятся; (b) оценивает надежность данных, на которых основываются ожидания практикующего специалиста в	*Выполнение аналитических процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения* 42Р. При разработке и выполнении аналитических процедур практикующий специалист (см. пункты А90(c), А100–А102): (a) определяет, являются ли те или иные аналитические процедуры приемлемыми для конкретных предпосылок, принимая во внимание оцененные риски существенных искажений и детальные тесты, если такие

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
отношении отраженных в отчете количественных показателей или коэффициентов, принимая во внимание источник, сопоставимость, характер и уместность имеющейся информации, а также средства контроля за ее подготовкой; (c) определяет ожидаемые количественные показатели или коэффициенты. 43O. Если в результате аналитических процедур выявляются колебания или пропорции, которые не соответствуют прочей информации, необходимой для подготовки отчета о выбросах, или значительно отличаются от ожидаемых количественных показателей или коэффициентов, практикующий специалист направляет запросы в адрес организации в отношении таких расхождений. Практикующий специалист рассматривает ответы на эти запросы, чтобы определить, есть ли необходимость в проведении иных процедур в данных обстоятельствах (см. пункт A90(c)).	проводятся для данных предпосылок; (b) оценивает надежность данных, на которых основываются ожидания практикующего специалиста в отношении отраженных в отчете количественных показателей или коэффициентов, принимая во внимание источник, сопоставимость, характер и уместность имеющейся информации, а также средства контроля за ее подготовкой; (c) формирует ожидания в отношении отраженных в отчете количественных показателей или коэффициентов, причем такие ожидания должны быть достаточно точными, чтобы определить возможные существенные искажения. 43P. Если в результате аналитических процедур выявляются колебания или пропорции, которые не соответствуют прочей информации, необходимой для подготовки отчета о выбросах, или значительно отличаются от ожидаемых количественных показателей или коэффициентов, практикующий специалист проводит исследование таких расхождений посредством (см. пункт A90(c)): (a) направления запросов в адрес организации и получения дополнительных доказательств, имеющих отношение к ответам организации; (b) выполнения иных процедур, которые необходимы в данных обстоятельствах.
Процедуры в отношении оценочных значений 44O. Исходя из оцененных рисков существенного искажения, практикующий специалист (см. пункты A103–A104): (a) оценивает: (i) использовала ли организация надлежащим образом требования применимых критериев, относящихся к оценкам; (ii) являются ли надлежащими методы определения оценок и применялись ли они	*Процедуры в отношении оценочных значений* 44P. Исходя из оцененных рисков существенного искажения, практикующий специалист оценивает (см. пункт A103): (a) использовала ли организация надлежащим образом требования применимых критериев, относящихся к оценкам; (b) являются ли надлежащими методы определения оценок и применялись ли они

© IFAC

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
последовательно, а также носят ли надлежащий характер изменения, если такие имеются, в отраженных в отчетности оценках или в методе их определения по сравнению с предыдущим периодом в конкретных обстоятельствах; (b) рассматривает необходимость выполнения других процедур в данных обстоятельствах.	последовательно, а также носят ли надлежащий характер изменения, если такие имеются, в отраженных в отчетности оценках или в методе их определения по сравнению с предыдущим периодом в конкретных обстоятельствах. 45Р. В ответ на оцененный риск существенного искажения практикующий специалист предпринимает одно или несколько из следующих действий с учетом характера оценок (см. пункт А103): (a) проводит тестирование того, как организация проводила оценку, и тестирует данные, на которых она основана. При этом практикующий специалист оценивает: (i) является ли использованный метод количественной оценки надлежащим в конкретных обстоятельствах; (ii) являются ли разумными использованные организацией допущения; (b) тестирует операционную эффективность средств контроля за процессом проведения организацией оценки вместе с выполнением других надлежащих процедур; (c) формирует свою точечную оценку или диапазон для определения правильности оценки руководства. Для этой цели: (i) если практикующий специалист использует допущения или методы, которые отличаются от тех, которые использовала организация, он должен изучить допущения или методы организации в объеме, достаточном для того, чтобы установить, что в его точечной оценке или диапазоне учитываются соответствующие переменные, и оценить все значительные расхождения с точечной оценкой

© IFAC

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
	организации; (ii) если практикующий специалист приходит к выводу о том, что правомерно использование диапазона, он должен, исходя из имеющихся доказательств, сократить этот диапазон таким образом, чтобы все результаты в пределах диапазона оказались обоснованными.

Выборка

46. В случае использования выборки практикующий специалист при ее формировании учитывает цель процедуры и характеристики генеральной совокупности, из которой делается выборка (см. пункты А90(b), А105).

Недобросовестные действия, а также закон или нормативный акт

47. Практикующий специалист принимает надлежащие меры в отношении фактических или предполагаемых недобросовестных действий и случаев фактического или предполагаемого несоблюдения закона или нормативного акта, выявленных в ходе выполнения задания (см. пункты А106–А107).

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
Процедуры в отношении процесса подготовки отчета о выбросах парниковых газов 48O. Процедуры, выполняемые практикующим специалистом, включают следующие процедуры, проводимые в отношении процесса подготовки отчета о выбросах парниковых газов (см. пункт А108): (a) сопоставление или сверка показателей отчета о выбросах парниковых газов с соответствующими данными; (b) получение посредством направления запросов в адрес организации понимания существенных корректировок, внесенных в процессе подготовки отчета о выбросах парниковых газов, и рассмотрение необходимости проведения других процедур в конкретных обстоятельствах.	*Процедуры в отношении процесса подготовки отчета о выбросах парниковых газов* 48P. Процедуры, выполняемые практикующим специалистом, включают следующие процедуры, проводимые в отношении процесса подготовки отчета о выбросах парниковых газов (см. пункт А108): (a) сопоставление или сверка показателей отчета о выбросах парниковых газов с соответствующими данными; (b) исследование существенных корректировок, внесенных в процессе подготовки отчета о выбросах парниковых газов.

© IFAC

Ограниченная уверенность	Разумная уверенность
Определение необходимости выполнения дополнительных процедур в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность 49O. Если практикующему специалисту становится известно об обстоятельстве или обстоятельствах, на основании которых он может полагать, что отчет о выбросах парниковых газов может содержать существенные искажения, практикующий специалист разрабатывает и проводит дополнительные процедуры для получения дополнительных доказательств того, чтобы он мог (см. пункты A109–A110): (a) сделать вывод о том, что обстоятельство или обстоятельства, по всей вероятности, не приведут к существенному искажению отчета о выбросах парниковых газов, или (b) определить, что обстоятельство или обстоятельства приводят к существенному искажению отчета о выбросах парниковых газов (см. пункт A111).	*Пересмотр оценки рисков в рамках задания, обеспечивающего разумную уверенность* 49P. В процессе выполнения задания по мере получения дополнительных доказательств оценка практикующим специалистом рисков существенного искажения на уровне предпосылок может меняться. При обстоятельствах, когда практикующий специалист получает доказательства, не соответствующие доказательствам, на которых изначально основывалась оценка риска практикующего специалиста, он пересматривает оценку и вносит изменения в запланированные процедуры соответствующим образом (см. пункт A109).

Накопление выявленных искажений

50. При выполнении задания практикующий специалист обязан накапливать выявленные искажения, за исключением тех, которые являются явно незначительными (см. пункт A112).

Рассмотрение выявленных искажений по мере выполнения задания

51. Практикующий специалист определяет, требуется ли пересмотр общей стратегии и плана выполнения задания в тех случаях, когда:

    (a) характер выявленных искажений и обстоятельства их возникновения указывают на то, что могут быть и другие искажения, которые в совокупности с искажениями, выявленными в рамках задания, могут оказаться существенными;

    (b) совокупность искажений, выявленных в рамках задания, приближается к уровню существенности, определенному в соответствии с пунктами 20–22 настоящего стандарта.

52. Если по запросу практикующего специалиста организация перепроверила данные о каком-либо типе выбросов или раскрытие какой-либо информации и исправила искажения, которые были выявлены, практикующий специалист проводит процедуры в отношении работы, выполненной организацией, чтобы определить, не сохранились ли существенные искажения.

Информирование об искажениях и их исправление

53. Практикующий специалист своевременно предоставляет информацию обо всех искажениях, выявленных в ходе выполнения задания, на соответствующем уровне внутри организации и требует от нее исправления этих искажений.

54. Если организация отказывается исправить некоторые или все искажения, информация о которых была доведена практикующим специалистом до ее сведения, практикующий специалист изучает причины отказа организации внести исправления и учитывает эти причины при формировании своего вывода.

© IFAC

Оценка воздействия неисправленных искажений

55. До проведения оценки влияния неисправленных искажений практикующий специалист переоценивает уровень существенности, определенный в соответствии с пунктами 20–22 настоящего стандарта, чтобы подтвердить, является ли данный уровень надлежащим в контексте фактических выбросов организации.

56. Практикующий специалист определяет, являются ли неисправленные искажения существенными в отдельности или в совокупности. Принимая это решение, практикующий специалист рассматривает размер и характер искажений, а также определенные обстоятельства их возникновения в отношении определенных типов выбросов или раскрытой информации и отчета о выбросах парниковых газов (см. пункт 72).

Использование работы, выполненной другим практикующим специалистом

57. Если практикующий специалист намерен использовать работу, выполненную другим практикующим специалистом, он:

    (a) однозначно информирует этого другого практикующего специалиста об объеме и сроках выполнения им работы и получения результатов его работы (см. пункты A113–A114);

    (b) оценивает надлежащий характер и достаточность полученных доказательств, а также процесс включения соответствующей информации в отчет о выбросах парниковых газов (см. пункт A115).

Письменные заявления

58. Практикующий специалист запрашивает у лица или лиц в организации, отвечающих за соответствующие вопросы и имеющих о них информацию, письменные заявления о том (см. пункт A116):

    (a) что они выполнили свои обязанности по подготовке отчета о выбросах парниковых газов, включая сравнительную информацию, если необходимо, в соответствии с применимыми критериями, изложенными в условиях выполнения задания;

    (b) что они предоставили практикующему специалисту всю необходимую информацию и доступ согласно условиям выполнения задания и отразили всю необходимую информацию в отчете о выбросах парниковых газов;

    (c) полагают ли они, что влияние неисправленных искажений как в отдельности, так и в совокупности является несущественным для отчета о выбросах парниковых газов. Краткий перечень этих искажений включается в письменные заявления или прилагается к ним;

    (d) полагают ли они, что значительные допущения, использованные для определения оценочных значений, являются обоснованными;

    (e) что они предоставили практикующему специалисту информацию обо всех известных им недостатках системы внутреннего контроля, относящихся к заданию, которые не являются явно незначительными;

    (f) раскрыли ли они практикующему специалисту известные им сведения о фактических, потенциальных или предполагаемых недобросовестных действиях или случаях несоблюдения закона или нормативного акта, когда недобросовестные действия или несоблюдение законов и нормативных актов могут оказать существенное влияние на отчет о выбросах парниковых газов.

59. Дата письменных заявлений должна быть как можно ближе к дате заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, но не позднее ее.

60. Практикующий специалист отказывается от вывода в отношении отчета о выбросах парниковых газов или отказывается от задания при условии, что такой отказ возможен согласно применимому закону или нормативному акту, если:

    (a) практикующий специалист приходит к выводу о том, что имеются достаточные сомнения в отношении честности лица или лиц, предоставивших письменные заявления, которые

© IFAC

требуются согласно пунктам 58(a) и (b), и о том, что, в связи с этим, письменные заявления не являются надежными, или

(b) организация не предоставила письменных заявлений, предусмотренных пунктами 58(a) и (b).

События после отчетной даты

61. Практикующий специалист (см. пункт А117):

(a) рассматривает, требуют ли события, произошедшие в период между датой отчета о выбросах парниковых газов и датой заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, внесения корректировки или раскрытия информации в отчете о выбросах парниковых газов, и оценивает достаточность и надлежащий характер полученных доказательств в отношении надлежащего отражения таких событий в отчете о выбросах парниковых газов в соответствии с применимыми критериями;

(b) принимает надлежащие меры в ответ на факты, о которых практикующий специалист узнал после даты заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, и вследствие которых он мог бы изменить заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, если бы они были ему известны на дату данных заключения или отчета.

Сравнительная информация

62. Если вместе с данными о выбросах за отчетный период представляется сравнительная информация и вывод практикующего специалиста распространяется на всю такую сравнительную информацию или на некоторую ее часть, то процедуры, выполняемые практикующим специалистом в отношении сравнительной информации, включают оценку следующего (см. пункты А118–А121):

(a) согласуется ли сравнительная информация с количественными показателями, представленными за прошедший период, и другой раскрытой информацией или, если необходимо, был ли произведен пересчет такой информации и раскрыт ли он надлежащим образом (см. пункт А121);

(b) не противоречит ли политика количественной оценки, отраженная в сравнительной информации, политике, применяемой в текущем периоде, или, если в политику были внесены изменения, были ли они применены и раскрыты должным образом.

63. Независимо от того, распространяется ли вывод практикующего специалиста на сравнительную информацию, если ему становится известно о том, что в представленной сравнительной информации может иметься существенное искажение, практикующий специалист:

(a) обсуждает этот вопрос с лицом или лицами в организации, отвечающими за соответствующие вопросы или имеющими о них информацию, и выполняет процедуры, которые являются надлежащими в указанных обстоятельствах (см. пункты А122–А123);

(b) рассматривает последствия для заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность. Если представленная сравнительная информация содержит существенное искажение и пересчет сравнительной информации не был проведен:

(i) в случаях, когда вывод практикующего специалиста распространяется на сравнительную информацию, он формирует вывод с оговоркой или отрицательный вывод в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, или

(ii) в случаях, когда вывод практикующего специалиста не распространяется на сравнительную информацию, он включает раздел «Прочие сведения» в заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, с описанием обстоятельств, повлиявших на сравнительную информацию.

Прочая информация

64. Практикующий специалист должен ознакомиться с прочей информацией, включенной в документы, содержащие отчет о выбросах парниковых газов и заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, в отношении него, чтобы выявить существенные

© IFAC

искажения, если они имеются, в отчете о выбросах парниковых газов или в заключении или отчете по заданиям, обеспечивающим уверенность, и если в результате ознакомления практикующий специалист (см. пункт А139):

(a) выявляет существенные искажения между прочей информацией и отчетом о выбросах парниковых газов либо прочей информацией и заключением или отчетом по заданиям, обеспечивающим уверенность; или

(b) получает информацию о факте существенного искажения, когда прочая информация может подорвать доверие к отчету о выбросах парниковых газов и к заключению или отчету по заданию, обеспечивающему уверенность,

то он должен обсудить этот вопрос с организацией и предпринять дальнейшие действия в соответствии с обстоятельствами (см. пункты А124–А126).

Документация

65. При документальном оформлении характера, сроков и объема выполненных процедур практикующий специалист отражает следующее (см. пункт А127):

(a) каковы отличительные характеристики определенных статей или обстоятельств, в отношении которых проводилось тестирование;

(b) кто выполнял работу по заданию и дату ее завершения;

(c) кто проверял работу, выполненную по заданию, а также дату и объем такой проверки.

66. Практикующий специалист документально оформляет обсуждение значимых вопросов с организацией и другими сторонами, включая то, каков характер рассмотренных значимых вопросов, а также с кем и когда они обсуждались (см. пункт А127).

Контроль качества

67. Практикующий специалист включает в документацию по заданию:

(a) выявленные вопросы, которые относятся к соблюдению применимых этических требований, и то, как они были решены;

(b) выводы в отношении соблюдения требований независимости, применимых к заданию, и все соответствующие обсуждения внутри аудиторской организации, которые подтверждают эти выводы;

(c) выводы, сделанные в отношении принятия и продолжения отношений с клиентами и принятия и выполнения конкретных заданий, обеспечивающих уверенность;

(d) характер и объем консультаций, проведенных в рамках выполнения задания, и выводы по их результатам.

Вопросы, возникшие после даты заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность

68. Если в исключительных обстоятельствах практикующий специалист выполняет новые или дополнительные процедуры или делает новые выводы после даты заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, он должен документально оформить (см. пункт А128):

(a) описание соответствующих обстоятельств;

(b) выполненные новые или дополнительные процедуры, полученные доказательства и сделанные выводы, а также их влияние на заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность;

(c) информацию о том, кто и когда вносил соответствующие изменения в документацию по заданию и проводил их проверку.

Окончательное формирование файла по заданию

69. Практикующий специалист собирает документацию в файл по заданию и завершает административный процесс формирования окончательного файла по заданию в установленные сроки после выпуска заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность. После

© IFAC

формирования окончательного файла по заданию практикующий специалист не должен удалять или уничтожать документацию по заданию до окончания срока ее хранения (см. пункт А129).

70. При обстоятельствах, отличающихся от указанных в пункте 68, когда практикующий специалист считает необходимым внести изменения в существующую документацию по заданию или добавить новую документацию по заданию после завершения формирования окончательного файла по заданию, он оформляет документально, независимо от характера изменений или дополнений, следующее:

(a) каковы конкретные причины таких изменений и добавлений;

(b) когда и кем они были внесены и проверены.

Проверка качества выполнения задания

71. Для заданий (если такие выполняются), в отношении которых проверка качества их выполнения требуется законом или нормативным актом или в отношении которых аудиторская организация приняла решение о необходимости проведения проверки качества выполнения задания, лицо, осуществляющее проверку качества выполнения задания, должно провести объективную оценку значимых суждений, принятых рабочей группой, и выводов, сформулированных в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность. Такая оценка включает в себя следующее (см. пункт А130):

(a) обсуждение значимых вопросов с руководителем задания, включая профессиональную компетентность рабочей группы в отношении количественной оценки, составления отчетности о выбросах и обеспечения уверенности;

(b) проверку отчета о выбросах парниковых газов и предлагаемого заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность;

(c) выборочную проверку документации по заданию в отношении значимых суждений, принятых рабочей группой, и сделанных ею выводов;

(d) оценку выводов, сформированных в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, и суждение в отношении того, являются ли предлагаемое заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, надлежащими.

Формирование вывода по заданию, обеспечивающему уверенность

72. Практикующий специалист формирует вывод о том, получил ли он разумную или ограниченную уверенность, в зависимости от обстоятельств, в отношении отчета о выбросах парниковых газов. Этот вывод должен учитывать требования пунктов 56 и 73–75 настоящего стандарта.

Ограниченная уверенность	**Разумная уверенность**
73О. Практикующий специалист оценивает, были ли им выявлены факты, которые могут служить основанием для того, чтобы полагать, что отчет о выбросах парниковых газов не подготовлен во всех существенных аспектах в соответствии с применимыми критериями.	73Р. Практикующий специалист оценивает, подготовлен ли отчет о выбросах парниковых газов во всех существенных аспектах в соответствии с применимыми критериями.

74. Эта оценка должна включать рассмотрение качественных аспектов методов количественной оценки и учетной практики, используемых организацией, включая признаки возможной предвзятости в суждениях и решениях при выработке оценочных значений и подготовке отчета о выбросах парниковых газов[13], а также, с учетом применимых критериев, следующее:

(a) соответствуют ли выбранные и примененные методы количественной оценки и учетная политика применимым критериям и являются ли они надлежащими;

[13]Признаки возможной предвзятости сами по себе не являются искажением для целей формирования выводов относительно обоснованности отдельных оценок.

© IFAC

(b) являются ли оценочные значения, определенные при подготовке отчета о выбросах парниковых газов, обоснованными;

(c) является ли информация, представленная в отчете о выбросах парниковых газов, уместной, надежной, полной, сопоставимой и понятной;

(d) раскрыта ли в отчете о выбросах парниковых газов достаточная информация о применимых критериях и других вопросах, включая факторы неопределенности, чтобы предполагаемые пользователи могли понять значимые суждения, использованные при его подготовке (см. пункты А29, А131–А133);

(e) является ли терминология, использованная в отчете о выбросах парниковых газов, надлежащей.

75. Оценка, требуемая согласно пункту 73, также должна включать рассмотрение:

(a) общего представления отчета о выбросах парниковых газов, его структуры и содержания;

(b) если требуется в контексте применимых критериев, формирования вывода по заданию, обеспечивающему уверенность, или иных обстоятельств задания, отражены ли в отчете о выбросах парниковых газов соответствующие выбросы так, чтобы обеспечивалось достоверное представление информации о них.

Содержание заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность

76. Заключение или отчет по заданиям, обеспечивающим уверенность, должны содержать, как минимум, следующие основные элементы (см. пункт А134):

(a) заголовок, четко указывающий на то, что данное заключение представляет собой заключение независимого практикующего специалиста по заданию, обеспечивающему уверенность;

(b) адресат;

(c) идентификацию или описание степени уверенности задания, обеспечивающего уверенность, полученную практикующим специалистом как разумную либо ограниченную;

(d) определение отчета о выбросах парниковых газов, включая период или периоды, которые он охватывает, и, если какая-либо информация в отчете не охвачена выводом практикующего специалиста, четкое указание информации, в отношении которой обеспечивается уверенность, а также исключенной информации вместе с заявлением о том, что практикующий специалист не выполнял процедур в отношении исключенной информации и, следовательно, вывода о ней не формирует (см. пункты А120, А135);

(e) описание ответственности организации (см. пункт А35);

(f) заявление о том, что количественной оценке парниковых газов неизбежно присуща неопределенность (см. пункты А54–А59);

(g) если отчет о выбросах парниковых газов содержит вычеты по выбросам, которые охвачены выводом практикующего специалиста, указание этих вычетов по выбросам и заявление об ответственности практикующего специалиста в отношении них (см. пункты А136–А139);

(h) определение применимых критериев:

(i) указание на то, как можно получить доступ к этим критериям;

(ii) когда указанные критерии доступны только определенным предполагаемым пользователям или применимы только для определенной цели, заявление, привлекающее внимание читателей к этому факту, в результате которого отчет о выбросах парниковых газов может не быть пригодным для иных целей, а также ограничивающее использование заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, только кругом конкретных пользователей или конкретной целью (см. пункты А140–А141);

(iii) если установленные критерии требуют дополнения путем раскрытия информации в пояснительных примечаниях к отчету о выбросах парниковых газов для того,

© IFAC

чтобы эти критерии были применимыми, указание на соответствующее примечание или примечания (см. пункт А131);

(i) заявление о том, что аудиторская организация практикующего специалиста применяет МСКК 1, или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем установленные МСКК 1. Если практикующий специалист не является профессиональным бухгалтером, должно быть поименовано профессиональное требования, или требование, установленное законом или нормативным актом, не менее строгое, чем установленное МСКК 1;

(j) заявление о том, что практикующий специалист соблюдает требование независимости и другие этические требования Кодекса СМСЭБ, или другие профессиональные требования, или требования, установленные законом или нормативным актом, не менее строгие, чем установленные в частях А и Б Кодекса СМСЭБ, относящиеся к заданиям, обеспечивающим уверенность. Если практикующий специалист не является профессиональным бухгалтером, должно быть поименовано профессиональное требования, или требование, установленное законом или нормативным актом, не менее строгое, чем установленное частями А и Б Кодекса СМСЭБ, относящиеся к заданиям, обеспечивающим уверенность;

(k) описание ответственности практикующего специалиста, включая:

(i) заявление о том, что задание выполнялось в соответствии с МСЗОУ 3410 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов»;

(ii) краткий обзор выполненной практикующим специалистом работы, служащей основой для его вывода. В случае выполнения задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, для понимания вывода практикующего специалиста необходима оценка характера, сроков и объема выполненных процедур. В случае выполнения задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, кратный обзор выполненной работы должен отражать:

- что процедуры, выполняемые в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, различны по характеру и меньше по объему, чем при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность;
- следовательно, уровень уверенности, полученный при выполнении задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, значительно ниже, чем тот, который был бы получен при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность (см. пункты А142–А144).

(l) вывод практикующего специалиста,

(i) выраженный в положительной форме в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, или

(ii) в отрицательной форме – в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, в отношении того, подготовлен ли отчет о выбросах парниковых газов во всех существенных аспектах в соответствии с применимыми критериями;

(iii) когда практикующий специалист формирует модифицированный вывод, заключение или отчет по заданиям, обеспечивающим уверенность, должны содержать:

a. раздел, в котором приводится описание вопросов, которые привели к модификации;

b. раздел, который содержит модифицированный вывод практикующего специалиста.

(m) подпись практикующего специалиста (см. пункт А145);

(n) дата заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность. Заключение или отчет по заданиям, обеспечивающим уверенность, должны быть датированы не ранее той даты, на которую практикующий специалист получил все доказательства, на которых основан его вывод, включая доказательства того, что лица, имеющие соответствующие признанные полномочия, заявили о том, что они принимают на себя ответственность за отчет о выбросах парниковых газов;

© IFAC

(o) местонахождение в стране, где работает практикующий специалист.

Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения»

77. Если практикующий специалист сочтет необходимым (см. пункты А146–А152):

(a) привлечь внимание предполагаемых пользователей к обстоятельству, отраженному в отчете о выбросах парниковых газов или примечаниях к нему, которое, согласно его суждению, имеет решающее значение для понимания предполагаемыми пользователями отчета о выбросах парниковых газов (раздел «Важные обстоятельства»), или

(b) проинформировать об обстоятельстве, отличном от отраженных в отчете о выбросах парниковых газов или примечаниях к нему, которое, согласно его суждению, существенно для понимания предполагаемыми пользователями задания, обязанностей практикующего специалиста либо заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность (раздел «Прочие сведения»),

и это не запрещено законом или нормативным актом, практикующий специалист должен сделать это в разделе заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, с надлежащим заголовком, который бы четко указывал на то, что практикующий специалист не модифицирует свой вывод в отношении данного обстоятельства.

Прочие требования к информированию

78. Практикующий специалист информирует то лицо или тех лиц, в обязанности которых входит надзор за подготовкой отчета о выбросах парниковых газов, о следующих вопросах, которые были им выявлены в ходе выполнения задания, и решает, обязан ли он сообщить о них какой-либо другой стороне в рамках организации или за ее пределами о следующем:

(a) недостатках системы внутреннего контроля, которые, согласно профессиональному суждению практикующего специалиста, достаточно важны, чтобы заслуживать внимания;

(b) выявленных или предполагаемых недобросовестных действиях;

(c) вопросах, связанных с несоблюдением законов и нормативных актов, кроме тех случаев, когда такие вопросы являются очевидно незначимыми (см. пункт А87).

***

Руководство по применению и прочие пояснительные материалы

Введение

Задания, обеспечивающие уверенность, которые охватывают информацию в дополнение к отчету о выбросах парниковых газов (см. пункт 3)

А1. В некоторых случаях практикующий специалист может выполнять задание, обеспечивающее уверенность, в отношении отчета, который включает информацию о парниковых газах, но эта информация не представляет собой отчета о выбросах парниковых газов, как он определен в пункте 14(m). В таких случаях настоящий стандарт может содержать указания в отношении таких заданий.

А2. Если отчет о выбросах парниковых газов составляет относительно небольшую часть общей информации, охватываемой выводом практикующего специалиста, вопрос о том, насколько применим настоящий стандарт, является предметом профессионального суждения практикующего специалиста в конкретных обстоятельствах выполнения задания.

Ключевые показатели эффективности, основанные на данных о парниковых газах (см. пункт 4(b))

А3. Примером ключевого показателя эффективности, основанного на данных о парниковых газах, является средневзвешенное количество выбросов на километр для автомобилей, произведенных организацией за период, которое подлежит расчету и раскрытию согласно закону или нормативному акту некоторых стран.

© IFAC

Процедуры, выполняемые в рамках заданий, обеспечивающих разумную уверенность, и заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность (см. пункт 8)

A4. Некоторые процедуры, которые требуются только для заданий, обеспечивающих разумную уверенность, могут, тем не менее, быть применимыми и для некоторых заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность. Так, хотя изучение контрольных действий не требуется для заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, в некоторых случаях, например, когда информация отражается, обрабатывается или включается в отчет только в электронной форме, практикующий специалист может, тем не менее, принять решение о том, что тестирование средств контроля, а следовательно, и изучение контрольных действий является необходимым для задания, обеспечивающего ограниченную уверенность (см. также пункт A90).

Независимость (см. пункты 10, 15)

A5. В Кодексе СМСЭБ используется подход в отношении независимости, заключающийся в определении угроз независимости и принятии соответствующих мер предосторожности. Соблюдению фундаментальных принципов может угрожать широкий спектр обстоятельств. Многочисленные угрозы подразделяются на следующие категории:

- угрозы личной заинтересованности, например, чрезмерная зависимость от общей суммы вознаграждения, получаемого от организации;
- угрозы самоконтроля, например, предоставление других услуг той же организации, которые непосредственно влияют на составление отчета о выбросах парниковых газов, в частности участие в количественной оценке выбросов организации;
- угрозы заступничества, например, выполнение действий в качестве представителя организации, защищающего ее интересы, в отношении трактовки применимых критериев;
- угрозы близкого знакомства, например: член рабочей группы имеет продолжительные отношения или близкие родственные связи с сотрудником организации, который может оказывать прямое и значительное влияние на подготовку отчета о выбросах парниковых газов;
- угрозы шантажа, например, оказание давления с целью неоправданного уменьшения объема выполняемых работ для снижения их стоимости или угроза отмены регистрации практикующего специалиста регистрационным органом, связанным с отраслью организации.

A6. Меры предосторожности, содержащиеся в профессиональных стандартах, законе или нормативном акте, или меры предосторожности, вытекающие из самой организации работы, могут устранить или уменьшить такие угрозы до приемлемого уровня.

Местный закон или нормативный акт и положение системы торговли квотами на выбросы (см. пункт 11)

A7. Местный закон, нормативный акт или положение системы торговли квотами на выбросы могут включать требования в дополнение к требованиям настоящего стандарта, требовать проведения определенных процедур в отношении всех заданий или требовать выполнения процедур в определенном порядке. Например, местный закон, нормативный акт или положение системы торговли квотами на выбросы могут требовать от практикующего специалиста предоставления заключения или отчета в формате, который не соответствует нормам настоящего стандарта. Если законы или нормативные акты предусматривают оформление или формулировки заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, в виде или с использованием терминологии, значительно отличающихся от настоящего стандарта, и практикующий специалист приходит к выводу о том, что дополнительное разъяснение в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, не уменьшит возможность неправильного толкования, он может рассмотреть вопрос о включении в заключение или отчет заявления о том, что задание не выполнялось в соответствии с настоящим стандартом.

Определения

Выбросы (см. пункт 14(f), Приложение 1)

A8. Выбросы категории 1 могут включать стационарные источники горения (топливо, сжигаемое в стационарных устройствах организации, таких как бойлеры, печи для сжигания, двигатели и

© IFAC

факельные установки), мобильные источники горения (топливо, сжигаемое транспортными средствами организации, такими как грузовые автомобили, поезда, самолеты и суда), технологические выбросы (в результате физических или химических процессов, таких как производство цемента, нефтехимическая переработка и производство алюминия) и неорганизованные выбросы (преднамеренные и непреднамеренные выбросы, такие как утечка из соединений и швов и отходы обработки сточных вод, шахт и башенных охладителей).

A9. Практически все организации закупают энергию в виде электроэнергии, тепловой энергии или пара, следовательно, выбросы категории 2 имеются почти у всех организаций. Выбросы категории 2 являются косвенными, так как выбросы, связанные, например, с электроэнергией, закупаемой организацией, производятся на электростанции, которая находится за пределами организационных границ.

A10. Выбросы категории 3 включают выбросы, связанные, например, с командировками сотрудников; деятельностью, переданной на аутсорсинг; потреблением ископаемого топлива или электроэнергии, которые необходимы для использования продуктов организации; добычей или производством материалов, закупаемых для обеспечения процессов организации и транспортировкой закупленного топлива. Вопросы, связанные с выбросами категории 3, далее излагаются в пунктах A31–A34.

Вычеты по выбросам (см. пункты 14(g), 17(a)(iii), Приложение 1)

A11. В некоторых случаях вычеты по выбросам включают кредиты и квоты конкретных стран, для которых отсутствует установленная связь между количеством выбросов, разрешенных к вычету согласно критериям, и снижением выбросов, которое может произойти в результате денежных выплат или других действий, предпринятых организацией в целях предъявления требования о вычете по выбросам.

A12. Если отчет о выбросах парниковых газов организации включает информацию о вычетах по выбросам и такие вычеты включены в объем работ по заданию, в отношении таких вычетов в установленном порядке применяются требования настоящего стандарта (см. также пункты A136–A139).

Закупленная компенсационная квота (см. пункт 14(q), Приложение 1)

A13. Если организация закупает компенсационную квоту у другой организации, эта другая организация может потратить средства, полученные от продажи, на проекты по сокращению выбросов (такие как замена ископаемых видов топлива, используемых для производства электроэнергии, возобновляемыми источниками энергии или внедрение мер повышения энергоэффективности) или на абсорбцию выбросов из атмосферы (например, посадка и сохранение деревьев, которые в ином случае не были бы посажены или сохранены) или эти средства могут являться компенсацией за невыполнение действий, которые в ином случае были бы выполнены (например, вырубка или сведение лесов). В некоторых странах компенсационные квоты могут закупаться только в случаях, если снижение выбросов или увеличение абсорбции уже имеют место.

Абсорбция (см. пункт 14(s), Приложение 1)

A14. Абсорбция может осуществляться путем аккумулирования парниковых газов в геологических поглотителях (например, под землей) или в биологических поглотителях (например, деревьях). Если отчет о выбросах парниковых газов включает информацию об абсорбции парниковых газов, которые в противном случае были бы выброшены организацией в атмосферу, они обычно отражаются в отчете о парниковых газах в развернутом виде, то есть в нем приводится количественная оценка как источника, так и поглотителя. Если вывод практикующего специалиста распространяется на абсорбцию, требования настоящего стандарта применяются к такой абсорбции в установленном порядке.

Значительный участок (см. пункты 14(t), 31)

A15. По мере увеличения индивидуального вклада участка в общий объем выбросов, отражаемый в отчете о выбросах парниковых газов, риски существенного искажения отчета обычно также возрастают. Практикующий специалист может использовать процент относительно выбранного контрольного показателя для определения участков, которые имеют индивидуальное значение в силу размера их выбросов относительно общего объема выбросов, включенных в отчет о

© IFAC

выбросах парниковых газов. Установление контрольного показателя и определение процента, который будет к нему применяться, предполагает использование профессиональных суждений. Например, практикующий специалист может рассматривать участки, выбросы которых превышают 15% от общего объема, как значительные. Однако в конкретных обстоятельствах может быть определен более высокий или низкий процент в соответствии с профессиональным суждением практикующего специалиста. Это может иметь место в случае, когда, например, имеется небольшое число участков, ни один из которых не осуществляет выбросы в размере менее 15% от общего объема, однако, согласно профессиональному суждению практикующего специалиста, не все эти участки являются значительными, или когда имеется несколько участков, размер выбросов которых немного меньше 15% от общего объема и которые, согласно профессиональному суждению практикующего специалиста, являются значительными.

A16. Практикующий специалист может также определить участок как значительный в силу его специфического характера или обстоятельств, которые приводят к возникновению особых рисков существенного искажения. Например, участок может использовать процессы сбора данных или методы количественной оценки, отличающиеся от применяемых на других участках, требовать использования особенно сложных или специальных расчетов, либо применять особенно сложные или специализированные химические либо физические процессы.

МСЗОУ 3000 (пересмотренный) (см. пункты 9, 15)

A17. МСЗОУ 3000 (пересмотренный) содержит требования, которые применяются к заданиям, обеспечивающим уверенность, иным чем аудит или обзорная проверка информации прошедших периодов, включая задания, выполняемые в соответствии с настоящим стандартом. В некоторых случаях настоящий стандарт может содержать дополнительные требования или руководство по применению в отношении таких вопросов.

Принятие и выполнение задания

Компетентность (см. пункт 16(b))

A18. Компетентность в вопросах парниковых газов может предусматривать:

- общее понимание климатологии, включая естественно-научные процессы, которые связывают парниковые газы с изменением климата;
- понимание того, кто входит в число предполагаемых пользователей информации, содержащейся в отчете о выбросах парниковых газов организации, и как они, по всей вероятности, будут использовать эту информацию (см. пункт A47);
- понимание работы системы торговли квотами на выбросы и соответствующих рыночных механизмов, если необходимо;
- знание применимых законов и нормативных актов, если такие имеются, которые определяют то, как организация должна отражать в отчетности свои выбросы, а также могут, например, устанавливать ограничение на выбросы организации;
- знание методологии количественной оценки и замера парниковых газов, включая соответствующие факторы научной и оценочной неопределенности, а также имеющихся альтернативных методологий;
- знание применимых критериев, включая, например:
  - определение надлежащих коэффициентов расчета выбросов;
  - определение аспектов критериев, которые требуют применения значительных или чувствительных оценок или значимых суждений;
  - методы, используемые для определения организационных границ, то есть выявления организаций, выбросы которых подлежат включению в отчет о выбросах парниковых газов;
  - то, какие вычеты по выбросам разрешается включать в отчет о выбросах парниковых газов организации.

A19. Уровень сложности заданий, обеспечивающих уверенность, в отношении отчета о выбросах парниковых газов, может быть различным. В некоторых случаях задание может быть

© IFAC

относительно простым, например, когда у организации отсутствуют выбросы категории 1 и она отчитывается только о выбросах категории 2, используя коэффициент расчета выбросов, указанный в нормативном акте, применимом к потреблению электроэнергии в одном месте. В этом случае задание может в основном сводиться к анализу системы, используемой для учета и обработки показателей потребления электричества, указанных в счетах, и арифметическому применению указанных коэффициентов расчета выбросов. Однако, когда задание является относительно сложным, оно, по всей вероятности, потребует привлечения компетентных специалистов для осуществления количественной оценки и составления отчетности о выбросах. Особые области знаний, которые могут быть применимы в таких случаях, включают:

знание информационных систем:

- понимание того, как формируется информация о выбросах, включая инициализацию, запись, обработку, корректировку в случае необходимости, упорядочение и отражение данных в отчете о выбросах парниковых газов;

научные и инженерные знания и опыт:

- составление схемы потока материалов в рамках всего процесса производства и вспомогательных процессов, в результате которых возникают выбросы, включая определение соответствующих точек, где производится сбор первичных данных. Это может иметь особое значение для определения полноты выявления организацией источников выбросов;
- анализ химических и физических зависимостей между исходными материалами, процессами и готовой продукцией, а также взаимосвязи между выбросами и другими переменными величинами. Способность понимать и анализировать эти взаимосвязи во многих случаях будет важна для разработки аналитических процедур;
- определение влияния неопределенности на отчет о выбросах парниковых газов;
- знание политики и процедур контроля качества, применяемых во внешних и внутренних тестовых лабораториях;
- опыт работы с определенными отраслями и соответствующими процессами осуществления и абсорбции выбросов. Процедуры количественной оценки выбросов категории 1 значительно различаются в зависимости от отрасли и используемых процессов; например, электролитические процессы в производстве алюминия, процессы горения в производстве электроэнергии с использованием ископаемого топлива и химические процессы в производстве цемента отличаются друг от друга по своему характеру;
- использование физических замеров и других методов количественной оценки и выбор надлежащих коэффициентов расчета выбросов.

Объем информации в отчете о выбросах парниковых газов и объем задания (см. пункт 17(a))

A20. Примеры обстоятельств, когда причины исключения известных источников выбросов из отчета о выбросах парниковых газов или исключения раскрытых источников выбросов из объема задания могут быть необоснованными в конкретных обстоятельствах:

- когда организация осуществляет значительные выбросы категории 1, но в свой отчет о выбросах парниковых газов включает только выбросы категории 2;
- когда организация входит в состав более крупного юридического лица, которое осуществляет значительные выбросы, не отраженные в отчетности в силу особенностей определения организационных границ, если этот факт может ввести в заблуждение предполагаемых пользователей;
- когда выбросы, о которых предоставляет заключение или отчет практикующий специалист, составляют лишь незначительную часть общего объема выбросов, включенных в отчет о выбросах парниковых газов.

© IFAC

Оценка надлежащего характера предмета задания (см. пункт 15)

A21. МСЗОУ 3000 (пересмотренный) требует от практикующего специалиста определения того, является ли оцениваемый предмет задания соответствующим.[14] В случае отчета о выбросах парниковых газов выбросы организации (а также абсорбция и вычеты по выбросам, если применимо) являются оцениваемым предметом задания. Данный оцениваемый предмет задания имеет надлежащий характер, если, например, может быть произведена последовательная количественная оценка выбросов организации с использованием применимых критериев.[15]

A22. Источники парниковых газов могут быть количественно оценены посредством:

(a) прямого замера (или прямого мониторинга) концентрации парниковых газов и величины выбросов с использованием постоянного мониторинга выбросов или периодического забора проб или

(b) косвенной оценки, например, потребления топлива организацией или расчета выбросов, с использованием, в частности, уравнения баланса массы[16], коэффициентов расчета выбросов, характерных для организации, или средних коэффициентов расчета выбросов для региона, источника, отрасли или процесса.

Определение пригодности критериев

Специально разработанные и установленные критерии (см. пункт 17(b))

A23. Пригодные критерии имеют следующие характеристики: уместность, полнота, надежность, нейтральность и понятность. Критерии могут быть «специально разработанными», или они могут быть «установленными», например, предусмотренными законом или нормативным актом или выпущенными уполномоченными органами или признанными организациями экспертов в рамках надлежащей прозрачной процедуры.[17] Хотя критерии, установленные регулирующим органом, могут считаться уместными в случаях, когда регулирующий орган является предполагаемым пользователем, некоторые установленные критерии могут быть разработаны для определенных целей и быть неприемлемыми для применения в иных обстоятельствах. Например, критерии, которые разработаны регулирующим органом и которые включают коэффициенты расчета выбросов для определенного региона, могут предоставить ложную информацию в случае их использования для расчета выбросов в другом регионе, или критерии, разработанные для отчетности только в отношении отдельных аспектов выбросов, определенных регулирующим органом, могут быть непригодными для целей отчетности перед предполагаемыми пользователями, не являющимися регулирующим органом, установившим критерии.

A24. Специально разработанные критерии могут иметь надлежащий характер в случаях, когда, например, организация имеет узко специализированное оборудование или собирает информацию о выбросах из разных стран, если установленные критерии, используемые в этих странах, различаются. Повышенное внимание может быть необходимо при оценке нейтральности и других характеристик специально разработанных критериев, особенно если они не являются по существу основанными на установленных критериях, обычно используемых в отрасли или регионе организации, или не соответствуют таким критериям.

A25. Критерии могут включать установленные критерии, дополненные раскрытием информации в примечаниях к отчету о выбросах парниковых газов относительно определенных границ, методов, допущений, коэффициентов расчета выбросов и пр. В некоторых случаях установленные критерии могут не являться пригодными даже в случае их дополнения раскрытием информации в примечаниях к отчету о выбросах парниковых газов, например, когда они не охватывают вопросы, указанные в пункте 17(b).

---

[14] МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 24(b)(i).

[15] МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 24(b)(ii).

[16] То есть сравнение количества вещества, входящего и выходящего за пределы определенной границы; например, количество углерода в углеводородном топливе, поступающего в устройство сжигания, равно количеству углерода, выходящего из устройства сжигания в форме углекислого газа.

[17] МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункты A45–A48.

© IFAC

A26. Следует иметь в виду, что уровень уверенности не влияет на пригодность критериев, то есть если они не являются пригодными для задания, обеспечивающего разумную уверенность, то они также не будут пригодны для задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, и наоборот.

Деятельность, включаемая в организационные границы (см. пункты 17(b)(i), 23(b)(i), 34(g))

A27. Процесс определения того, какую деятельность предприятий, принадлежащих или контролируемых организацией, включать в отчет о выбросах парниковых газов организации, известен как определение организационных границ. В некоторых случаях закон или нормативный акт определяют организационные границы для составления отчета о выбросах парниковых газов организации для целей регулирования. В других случаях применимые критерии могут давать возможность выбора между разными методами определения организационных границ, например, критерии могут позволять выбрать подход, который обеспечивает соответствие между отчетом о выбросах парниковых газов и финансовой отчетностью организации, или другой подход, который предусматривает иной учет совместных или ассоциированных предприятий. Определение организационных границ может требовать проведения анализа сложных организационных структур, таких как совместные предприятия, партнерства и трасты, а также сложных или необычных договорных отношений. Например, участок может принадлежать одной стороне, эксплуатироваться другой стороной, а перерабатывать материалы исключительно для третьей стороны.

A28. Определение организационных границ отличается от процесса, который, как описано в некоторых критериях, представляет собой определение операционной границы организации. Операционная граница связана с тем, какие виды выбросов категорий 1, 2 и 3 будут включены в отчет о выбросах парниковых газов, и определяется после установления организационных границ.

Достаточность раскрытия информации (см. пункты 17(b)(iv), 74(d))

A29. Если раскрытие информации предусмотрено регулирующими органами, сведения, указанные в соответствующих законе или нормативном акте, являются достаточными для раскрытия в отчетах, предоставляемых регулирующему органу. Раскрытие в отчете о выбросах парниковых газов таких вопросов, как те, что указаны ниже, может быть необходимым в ситуации добровольного предоставления отчетности предполагаемым пользователям, чтобы они могли понять значимые суждения, использованные при подготовке отчета о выбросах парниковых газов:

(a) какие виды деятельности включены в организационные границы и какой метод использовался для определения таких границ, если применимые критерии допускают возможность выбора между разными методиками (см. пункты A27–A28);

(b) основные методы количественной оценки и положения учетной политики, выбранные при подготовке отчета о выбросах, включая:

(i) метод, использованный для того, чтобы определить, какие из выбросов категории 1 и категории 2 включены в отчет о выбросах парниковых газов (см. пункт A30);

(ii) все значимые интерпретации в отношении применимых критериев, которые были использованы в конкретных обстоятельствах организации, включая источники данных, а также, в случае допустимости выбора между различными методами или использования методов, специфичных для организации, раскрытие такого метода и причины его использования;

(iii) то, как организация определяет необходимость корректировки информации о выбросах, которые были ранее отражены в отчетах;

(c) разделение на категории выбросов в отчете о выбросах парниковых газов. Как указано в пункте A14, если отчет о выбросах парниковых газов включает абсорбцию парниковых газов, которые организация в ином случае выбросила бы в атмосферу, то и выбросы, и абсорбция обычно отражаются в отчете о выбросах парниковых газов развернуто, то есть в отчете о выбросах парниковых газов приводится количественная оценка источника и поглотителя;

(d) заявление в отношении неопределенности, связанной с количественной оценкой организацией своих выбросов, включая причины неопределенности, то, каким образом

© IFAC

она была преодолена, и ее влияние на отчет о выбросах парниковых газов, а если отчет о выбросах парниковых газов включает выбросы категории 3, то пояснения в отношении (см. пункты А31–А34):

(i) характера выбросов категории 3, в том числе невозможность для организации включить все выбросы категории 3 в отчет о выбросах парниковых газов;

(ii) основания для выбора тех источников выбросов категории 3, которые были включены;

(e) изменения, если они имели место, в вопросах, указанных в настоящем пункте, или других вопросах, которые оказывают существенное влияние на сопоставимость отчета о выбросах парниковых газов с отчетами за прошедший период (прошедшие периоды) или за базисный год.

Выбросы категорий 1 и 2

А30. Критерии обычно предусматривают включение в отчет о выбросах парниковых газов всех существенных выбросов категории 1, категории 2 или выбросов, относящихся к категориям 1 и 2 одновременно. Если некоторые выбросы категории 1 или категории 2 исключаются, важно, чтобы в примечаниях к отчету о выбросах парниковых газах было раскрыто основание для определения тех выбросов, которые включены, и тех, которые исключены, особенно если выбросы, которые были включены, по всей вероятности, не составляют наибольшую часть выбросов, за которые организация несет ответственность.

Выбросы категории 3

А31. Хотя некоторые критерии требуют включения в отчет определенных выбросов категории 3, в большинстве случаев включение выбросов категории 3 является добровольным, так как практически для любой организации попытка провести количественную оценку своих косвенных выбросов в полном объеме была бы невыполнимой, поскольку это включает источники на всем протяжении цепочки поставок организации. Для некоторых организаций включение в отчет определенных видов выбросов категории 3 обеспечивает важную информацию для предполагаемых пользователей, например, если выбросы организации, относящиеся к категории 3, значительно превышают ее выбросы, входящие в категории 1 и 2, что может иметь место во многих организациях сферы услуг. В этих случаях практикующий специалист может счесть нецелесообразным выполнение задания, обеспечивающего уверенность, если значительные выбросы категории 3 не включены в отчет о выбросах парниковых газов.

А32. Если некоторые источники выбросов категории 3 включены в отчет о выбросах парниковых газов, важно, чтобы основание для выбора источников, подлежащих включению, было разумным, особенно в случаях, если включенные выбросы, по всей вероятности, не представляют собой крупнейшие источники, за которые организация несет ответственность.

А33. В некоторых случаях учет данных об источнике, используемых для количественной оценки выбросов категории 3, может вести организация. Например, организация может вести детальные записи для количественной оценки выбросов, связанных с полетами на воздушном транспорте ее сотрудников, направляемых в командировки. В других случаях данные, используемые для количественной оценки выбросов категории 3, могут быть получены из хорошо контролируемого и доступного источника за пределами организации. Однако в некоторых ситуациях получение практикующим специалистом достаточных надлежащих доказательств в отношении таких выбросов категории 3 может быть маловероятным. В таких случаях может быть целесообразным исключение этих источников выбросов категории 3 из объема задания.

А34. Исключение выбросов категории 3 из объема задания также может быть целесообразным, если используемые методы количественной оценки в значительной степени зависят от приближенного расчета и ведут к высокой степени неопределенности в отношении отраженных в отчете выбросов. Например, разные методы количественной оценки выбросов, связанных с полетами на воздушном транспорте, могут дать значительно различающиеся результаты количественной оценки даже при использовании идентичных данных источника. Если такие источники выбросов категории 3 включены в объем работ по заданию, важно, чтобы используемые методы количественной оценки выбирались объективно и были полностью описаны наряду с указанием неопределенности, связанной с их использованием.

© IFAC

Ответственность организации за подготовку отчета о выбросах парниковых газов (см. пункты 17(c)(ii), 76(d))

A35. Как отмечается в пункте A70, для некоторых заданий обеспокоенность в отношении состояния и надежности записей организации может стать причиной для вывода практикующего специалиста о том, что получение достаточных надлежащих доказательств для подтверждения немодифицированного вывода в отношении отчета о выбросах парниковых газов может быть маловероятным. Это может иметь место в случаях, когда организация имеет небольшой опыт подготовки отчетов о выбросах парниковых газов. В таких обстоятельствах более целесообразной может быть такая форма задания, как выполнение согласованных процедур или консультация в отношении количественной оценки и отражения в отчетности выбросов в качестве подготовки к выполнению задания, обеспечивающего уверенность, на более позднем этапе.

Кто разрабатывает критерии (см. пункт 17(c)(iii))

A36. Когда отчет о выбросах парниковых газов подготавливается в рамках раскрытия информации для целей регулирования или для системы торговли квотами на выбросы, что предусматривает использование предписанных применимых критериев и установленной формы отчета, из обстоятельств выполнения задания, по всей вероятности, очевидно, что критерии разработаны регулирующим органом или органом, отвечающим за систему торговли квотами. Однако в случаях добровольного представления отчетности может быть неясно, кто разрабатывал критерии, если это не указано в примечаниях к отчету о выбросах парниковых газов.

Изменение условий задания (см. пункты 15, 18)

A37. Согласно требованиям МСЗОУ 3000 (пересмотренного) практикующий специалист не должен соглашаться на изменение условий выполнения задания, если для этого нет разумного обоснования[18]. Требование изменить объем задания может не иметь разумного обоснования, например, когда это требование состоит в исключении определенных источников выбросов из объема работ по заданию, поскольку существует вероятность того, что вывод практикующего специалиста будет модифицирован.

Планирование (см. пункт 19)

A38. При определении общей стратегии выполнения задания может быть целесообразным рассмотрение возможности уделить особое внимание различным аспектам разработки и внедрения информационной системы для учета парниковых газов. Например, в некоторых случаях организация может придавать особое значение надлежащей системе внутреннего контроля, чтобы обеспечить надежность отражаемой в отчете информации, тогда как в иных случаях организация может уделять больше внимания точному определению научных, операционных или технических характеристик собираемой информации.

A39. Меньшие по объему или более простые задания (см. пункт A19) могут выполняться немногочисленной рабочей группой. Небольшие размеры группы облегчают координацию и информационное взаимодействие между ее членами. Процесс определения общей стратегии выполнения небольшого по объему или простого задания не будет сложным или требующим больших затрат времени. Например, краткий меморандум по итогам обсуждений с организацией может служить в качестве документально оформленной стратегии выполнения задания, если он охватывает вопросы, указанные в пункте 19.

A40. Практикующий специалист может принять решение обсудить элементы планирования с организацией при определении объема работ по заданию или облегчить осуществление работ и управление выполнением задания (например, за счет координации некоторых из запланированных процедур с работой персонала организации). Несмотря на то, что такие обсуждения зачастую проводятся, разработка общей стратегии и плана выполнения задания остается обязанностью практикующего специалиста. При обсуждении вопросов, включаемых в общую стратегию или план выполнения задания, необходимо соблюдать осторожность, чтобы не снизить эффективность выполнения задания. Например, обсуждение с организацией

[18] МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 29.

© IFAC

характера и сроков выполнения детальных процедур может поставить под вопрос эффективность задания, сделав процедуры слишком предсказуемыми.

A41. Выполнение задания, обеспечивающего уверенность, является итеративным процессом. По мере выполнения практикующим специалистом запланированных процедур полученные доказательства могут привести к изменению им характера, сроков или объема других запланированных процедур. В некоторых случаях практикующий специалист может выявить информацию, которая значительно отличается от той, которая ожидалась на более раннем этапе выполнения задания. Например, системные ошибки, выявленные при выполнении процедур в местах нахождения выбранных участков, могут свидетельствовать о необходимости посетить дополнительные участки.

Планирование использования практикующим специалистом работы эксперта или другого практикующего специалиста (см. пункт 19(e))

A42. Задание может выполняться многопрофильной группой, в состав которой входит один или несколько экспертов, особенно в случае относительно сложных заданий, когда, по всей вероятности, потребуются специальные знания в области количественной оценки и отражения в отчетности выбросов (см. пункт A19). В МСЗОУ 3000 (пересмотренном) содержится ряд требований в отношении использования работы эксперта, которые, вероятно, следует учесть на этапе планирования при определении характера, сроков и объема ресурсов, необходимых для выполнения задания.[19]

A43. Работа, выполненная другим практикующим специалистом, может быть использована в отношении, например, завода или иного участка в отдаленном районе, дочернего предприятия, подразделения или филиала, находящегося в иностранной юрисдикции, или совместного или ассоциированного предприятия. Когда рабочая группа планирует поручить другому практикующему специалисту выполнение работы в отношении информации, включаемой в отчет о выбросах парниковых газов, ей следует рассмотреть в том числе следующее:

- насколько другой практикующий специалист понимает и выполняет этические требования, применимые к заданию, и, в частности, является ли он независимым;
- профессиональную компетентность другого практикующего специалиста;
- уровень участия рабочей группы в выполнении работ другим практикующим специалистом;
- осуществляет ли другой практикующий специалист свою деятельность в нормативно-правовой среде, которая предусматривает эффективный надзор за его деятельностью.

Существенность при планировании и выполнении задания

Определение существенности при планировании задания (см. пункты 20–21)

A44. Критерии могут содержать понятие существенности в контексте подготовки и представления отчета о выбросах парниковых газов. Хотя понятие существенности может трактоваться в критериях по-разному, принцип существенности в целом предусматривает, что:

- искажения, включая пропуск данных, рассматриваются как существенные в тех случаях, когда в отдельности или в совокупности они могут обоснованно рассматриваться как способные повлиять на соответствующие решения, принимаемые пользователями на основе отчета о выбросах парниковых газов;
- профессиональные суждения относительно существенности принимаются с учетом всех сопутствующих обстоятельств и на них оказывают влияние такие факторы, как размер или характер искажения, или оба эти фактора одновременно;
- профессиональные суждения, относящиеся к вопросам, которые являются существенными для предполагаемых пользователей отчета о выбросах парниковых газов, применяются с учетом общих потребностей в информации предполагаемых пользователей как группы. Тем не менее, задание должно быть разработано таким образом, чтобы удовлетворять конкретные информационные потребности определенных

[19] МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункты 45 (c), 52 и 54.

© IFAC

пользователей, возможное воздействие искажений на конкретных индивидуальных пользователей, потребности которых могут сильно различаться, не рассматривается.

A45. Такая трактовка, если она содержится в применимых критериях, обеспечивает систему ориентиров для практикующего специалиста при определении существенности для задания. Если применимые критерии не содержат трактовки принципа существенности, систему ориентиров для практикующего специалиста обеспечивают указанные выше характеристики.

A46. Определение существенности практикующим специалистом является вопросом профессионального суждения и зависит от восприятия им общих потребностей в информации предполагаемых пользователей как группы. В этом контексте представляется обоснованным, чтобы практикующий специалист исходил из допущения о том, что предполагаемые пользователи:

(a) обладают достаточными знаниями в области деятельности, связанной с парниковыми газами, и готовы изучать информацию, содержащуюся в отчете о выбросах парниковых газов, с должным вниманием;

(b) понимают, что отчет о выбросах парниковых газов подготовлен и подтвержден в пределах определенных уровней существенности, и имеют представление о принципах существенности, включенных в применимые критерии;

(c) понимают, что количественная оценка выбросов связана с неопределенностью (см. пункты A54–A59);

(d) принимают обоснованные решения на основе информации, содержащейся в отчете о выбросах парниковых газов.

A47. В состав предполагаемых пользователей, обладающих определенными потребностями в информации, могут входить, например:

- те, чьи потребности в информации могут быть связаны с принятием решений в отношении организации, в частности решений о покупке или продаже долей, выдаче займов, торговле или трудоустройстве, а также с предоставлением заявлений в адрес организации или иных лиц, например, политиков;
- участники рынка в случае системы торговли квотами на выбросы, потребности которых в информации могут быть связаны с принятием решений о торговле оборотными документами (такими как разрешения, кредиты или квоты), обращающимися в рамках системы, или о наложении штрафов или иных санкций в связи с превышением порога выбросов;
- регулирующие органы и политики в случае раскрытия информации для целей регулирования. Их потребности в информации могут быть связаны с мониторингом соблюдения требований о раскрытии информации и с более широким кругом государственных политических решений в отношении смягчения последствий изменения климата и адаптации, обычно принимаемых на основании совокупной информации;
- руководство организации и лица, отвечающие за корпоративное управление, которые используют информацию о выбросах для принятия стратегических и операционных решений, таких как выбор альтернативных технологий и инвестирование средств или выход из инвестиций, возможно, в ожидании требований об обязательном раскрытии информации для целей регулирования или при вступлении в систему торговли квотами на выбросы.

Практикующий специалист может не иметь возможности определить всех тех, кто будет читать заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, особенно в случае, когда это заключение или отчет доступны большому числу лиц. В таких случаях, особенно когда возможные пользователи, вероятно, имеют широкий спектр интересов в отношении выбросов, круг предполагаемых пользователей может быть ограничен основными заинтересованными сторонами, имеющими значительные и общие интересы. Предполагаемые пользователи могут быть определены различными способами, например, по соглашению между практикующим специалистом и привлекающей его стороной или в соответствии с законом или нормативным актом.

A48. Суждения в отношении существенности принимаются в контексте сопутствующих обстоятельств и зависят от количественных и качественных факторов. Однако следует отметить,

© IFAC

что решения в отношении существенности не зависят от уровня уверенности, то есть существенность для задания, обеспечивающего разумную уверенность, ничем не отличается от существенности для задания, обеспечивающего ограниченную уверенность.

A49. Во многих случаях к контрольному показателю, выбранному в качестве точки отсчета для определения существенности, применяется процент. Факторы, которые могут повлиять на определение надлежащего контрольного показателя и процента, включают:

- элементы, содержащиеся в отчете о выбросах парниковых газов (например, выбросы категорий 1, 2 и 3, вычеты по выбросам и абсорбция). Контрольный показатель, который может быть приемлемым в зависимости от обстоятельств, представляет собой выбросы, отраженные развернуто, то есть как совокупность отраженных в отчете выбросов, относящихся к категориям 1, 2 и 3, до их уменьшения на вычеты по выбросам или абсорбцию. Существенность относится к выбросам, на которые распространяется вывод практикующего специалиста. Следовательно, когда вывод практикующего специалиста не распространяется на весь отчет о выбросах парниковых газов, уровень существенности устанавливается только для той части отчета о выбросах парниковых газов, которая охватывается выводом практикующего специалиста, как если бы она составляла весь отчет о выбросах парниковых газов;

- количество выбросов определенного типа или характер определенной раскрытой информации. В некоторых случаях могут иметь место определенные типы выбросов или раскрытой информации, для которых искажения в размере больше или меньше уровня существенности для отчета о выбросах парниковых газов в целом являются приемлемыми. Например, практикующий специалист может счесть целесообразным установить более низкий или более высокий уровень существенности для выбросов в определенной стране или для определенного газа, категории или участка;

- то, каким образом в отчете о выбросах парниковых газов представлена соответствующая информация, например, включает ли она сравнение выбросов с предыдущим периодом (предыдущими периодами), с базисным годом или «верхним пределом выбросов», когда определение существенности в отношении сравнительной информации может быть обоснованным. В случае «верхнего предела» уровень существенности может быть установлен в отношении его распределения организацией, если верхний предел меньше выбросов, отраженных в отчетности;

- относительную волатильность выбросов. Например, если выбросы существенно различаются в разные периоды, может быть целесообразным установление уровня существенности относительно наименьшего значения диапазона колебаний, даже если в текущем периоде это значение выше;

- требования применимых критериев. В некоторых случаях применимые критерии могут устанавливать порог точности и могут определять это как уровень существенности. Например, критерии могут предполагать, что выбросы измеряются с использованием фиксированного процента в качестве «порогового значения существенности». В этом случае пороговое значение, установленное критериями, обеспечивает систему ориентиров для практикующего специалиста при определении уровня существенности для задания.

A50. Количественные факторы могут включать следующее:

- источники выбросов;

- типы газов;

- контекст, в котором будет использоваться информация, содержащаяся в отчете о выбросах парниковых газов (например, будет ли она использоваться в системе торговли квотами на выбросы, должна ли она предоставляться регулирующему органу или включаться в отчет об устойчивом развитии, распространяемый среди широкого круга пользователей), и типы решений, которые предполагаемые пользователи, по всей вероятности, будут принимать;

- один или несколько типов выбросов, например, газы, которые не только способствуют изменению климата, но также разрушают озоновый слой, или раскрытой информации о них, которая должна привлечь внимание предполагаемых пользователей;

© IFAC

- характер организации, ее стратегию по борьбе с изменением климата и прогресс в достижении соответствующих целей;
- отраслевую, экономическую и нормативно-правовую среду, в которой организация осуществляет свою деятельность.

Пересмотр по мере выполнения задания (см. пункт 22)

A51. Пересмотр уровня существенности может потребоваться в результате изменения обстоятельств в ходе выполнения задания (например, выбытия значительной части бизнеса организации), появления новой информации или изменения понимания практикующим специалистом организации и ее деятельности в результате выполнения процедур. Например, в ходе выполнения задания может выясниться, что фактические выбросы, по всей вероятности, существенно отличаются от тех, которые первоначально использовались для определения уровня существенности. Если в ходе выполнения задания практикующий специалист приходит к выводу о целесообразности снижения уровня существенности для отчета о выбросах парниковых газов (и, если применимо, уровня или уровней существенности для определенных типов выбросов или раскрытия информации) относительно первоначально определенного, ему, вероятно, придется пересмотреть уровень существенности для выполнения аудиторских процедур, а также характер, сроки и объем дополнительных процедур.

Изучение организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля, и выявление и оценка рисков существенного искажения (см. пункты 23–26)

A52. Практикующий специалист использует профессиональное суждение для того, чтобы определить уровень изучения, а также характер, сроки и объем процедур для выявления и оценки рисков существенного искажения, которые необходимы для получения разумной или ограниченной уверенности в зависимости от обстоятельств. Основной вопрос для практикующего специалиста заключается в следующем: являются ли понимание, полученное в результате изучения, а также процедуры выявления и оценки рисков достаточными для достижения цели, поставленной в настоящем стандарте. Глубина понимания, которая требуется от практикующего специалиста, меньше, чем у руководства, управляющего организацией, а глубина понимания и характер, сроки и объем процедур выявления и оценки рисков существенного искажения меньше в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, чем в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность.

A53. Изучение, выявление и оценка рисков существенного искажения являются итеративным процессом. Процедуры получения понимания организации и ее окружения, выявления и оценки рисков существенного искажения как таковые не обеспечивают достаточных надлежащих доказательств для обоснования вывода по заданию, обеспечивающему уверенность.

Неопределенность (см. пункты 23(b)(i)c, 76(e))

A54. Процесс количественной оценки парниковых газов в редких случаях может обеспечить 100%-ю точность в силу следующих причин:

(a) *научная неопределенность*: которая возникает в силу неполноты научных знаний о замерах парниковых газов. Например, научные знания также не являются полными в отношении скорости изоляции парниковых газов в биологических поглотителях и значений «потенциала глобального потепления», используемых для суммирования выбросов различных газов и отражения их в эквиваленте углекислого газа. Степень влияния научной неопределенности на количественную оценку отражаемых в отчетности выбросов не контролируется организацией. Однако возможность того, что научная неопределенность может привести к необоснованным отклонениям в отраженных выбросах может быть компенсирована использованием критериев, которые предусматривают применение определенных научных допущений при подготовке отчета о выбросах парниковых газов, или определенных коэффициентов, которые включают эти допущения;

(b) *неопределенность оценки (или замера*: которая является следствием процессов замера и расчета, используемых для количественной оценки выбросов в рамках имеющихся научных знаний. Неопределенность оценки может быть связана с данными, на которых основывается оценка (например, она может относиться к неопределенности, присущей используемым инструментам замера), или с используемым для проведения оценки

© IFAC

методом, включая в соответствующих обстоятельствах модель (в некоторых случаях известные как неопределенность параметра или неопределенность модели соответственно). Степень неопределенности оценки во многих случаях может контролироваться организацией. Снижение степени неопределенности оценки может быть связано с более значительными расходами.

A55. Тот факт, что количественная оценка выбросов организации связана с неопределенностью, не означает, что выбросы организации являются ненадлежащим предметом задания. Например, применимые критерии могут требовать расчета выбросов категории 2, связанных с электроэнергией, путем применения установленного коэффициента расчета выбросов к количеству потребленных киловатт-часов. Установленный коэффициент расчета выбросов будет основываться на допущениях и моделях, которые могут не быть оправданными во всех обстоятельствах. Однако, пока допущения и модели являются обоснованными применительно к обстоятельствам и раскрываются надлежащим образом, обычно возможно выполнить задание, обеспечивающее уверенность, в отношении информации, содержащейся в отчете о выбросах парниковых газов.

A56. Ситуация, описанная в пункте A55, может быть сопоставлена с количественной оценкой согласно критериям, в которых используются модели и допущения, основанные на индивидуальных обстоятельствах организации. Использование специфических для организации моделей и допущений, по всей вероятности, приведет к более точной количественной оценке, чем использование, например, средних коэффициентов расчета выбросов по отрасли; оно также с большой вероятностью добавит дополнительные риски существенного искажения, если принять во внимание то, как специфические модели и допущения были разработаны. Как указано в пункте A55, пока допущения и модели являются обоснованными применительно к обстоятельствам и раскрываются надлежащим образом, обычно возможно выполнить задание, обеспечивающее уверенность, в отношении информации, содержащейся в отчете о выбросах парниковых газов.

A57. Однако в некоторых случаях практикующий специалист может принять решение о том, что выполнять задание, обеспечивающее уверенность, нецелесообразно, если влияние неопределенности на информацию в отчете о выбросах парниковых газов очень велико. Это может иметь место, например, в случаях, когда значительная часть отраженных в отчете организации выбросов приходится на неорганизованные источники (см. пункт A8), мониторинг которых не осуществляется, и методы оценки не являются достаточно сложными или когда значительная часть отраженной в отчетности организации абсорбции приходится на биологические поглотители. Следует иметь в виду, что уровень уверенности не влияет на принятие решений о целесообразности выполнения задания, обеспечивающего уверенность, в таких обстоятельствах, то есть если выполнять задание, обеспечивающее разумную уверенность, нецелесообразно, то выполнять задание, обеспечивающее ограниченную уверенность, также нецелесообразно, и наоборот.

A58. Указание в пояснительных примечаниях к отчету о выбросах парниковых газов на характер, причины и последствия неопределенности, влияющей на отчет организации о выбросах парниковых газов, предупреждает предполагаемых пользователей о неопределенности, связанной с количественной оценкой выбросов. Это может иметь особое значение в случаях, когда предполагаемые пользователи не определили используемые критерии. Например, отчет о выбросах парниковых газов может быть доступен для широкого круга пользователей даже в случаях, когда используемые критерии были разработаны для определенной цели регулирования.

A59. В силу того, что неопределенность является значительной характеристикой всех отчетов о выбросах парниковых газов, пункт 76(e) требует упоминания этого факта в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, независимо от того, какая информация раскрыта (если она раскрывается) в пояснительных примечаниях к отчету о выбросах парниковых газов.[20]

[20] См. также МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 69 (e).

© IFAC

Организация и ее окружение

Перерывы в деятельности (см. пункт 23(b)(iii))

A60. Перерывы могут включать такие случаи, как остановка предприятия, что может происходить неожиданно или в плановом режиме, например, в рамках графика осуществления технического обслуживания. В некоторых случаях характер деятельности может быть нерегулярным, например, когда участок используется только в пиковые периоды.

Цели и стратегии в области изменения климата (см. пункт 23(e))

A61. Рассмотрение стратегии организации в области изменения климата, если такая имеется, и связанных с этим экономических, регуляторных, физических и репутационных рисков может помочь практикующему специалисту определить риски существенного искажения. Например, если организация взяла на себя обязательства обеспечить нулевой баланс выбросов углерода, это может стать поводом для занижения показателя выбросов, чтобы произвести впечатление выполнения цели в заявленные сроки. В свою очередь, если организация предполагает стать участником регулируемой системы торговли квотами на выбросы в будущем, это может стать поводом для завышения показателя выбросов на текущий момент, чтобы повысить вероятность получения большей квоты на начальном этапе участия в системе.

Процедуры изучения, выявления и оценки рисков существенного искажения (см. пункт 24)

A62. Несмотря на то, что в ходе изучения организации практикующий специалист должен выполнять все процедуры, указанные в пункте 24, он не обязан выполнять их все для каждого аспекта такого изучения.

Аналитические процедуры, выполняемые для изучения организации и ее окружения, выявления и оценки рисков существенного искажения (см. пункт 24(b))

A63. Аналитические процедуры, выполняемые для изучения организации и ее окружения, а также для выявления и оценки рисков существенного искажения, могут выявить аспекты организации, о которых практикующему специалисту было неизвестно, и могут помочь в оценке рисков существенного искажения в качестве основы для разработки и реализации мер в ответ на оцененные риски. Аналитические процедуры могут включать, например, сравнение выбросов парниковых газов на разных участках с производственными показателями этих участков.

A64. Аналитические процедуры могут помочь в выявлении необычных событий, числовых данных, коэффициентов и тенденций, свидетельствующих о наличии обстоятельств, которые могут осложнить выполнение задания. Выявленные необычные или неожиданные взаимосвязи могут помочь практикующему специалисту определить риски существенного искажения.

A65. Однако, когда при проведении таких аналитических процедур используются данные, суммированные на высоком уровне (что может иметь место в ситуации с выполнением аналитических процедур для изучения организации и ее окружения и выявления и оценки рисков существенного искажения), результаты этих аналитических процедур обеспечивают только первоначальное общее представление о возможности существенных искажений. Следовательно, в таких случаях рассмотрение других доказательств, которые были получены при выявлении рисков существенного искажения, вместе с результатами таких аналитических процедур может помочь практикующему специалисту понять и оценить результаты аналитических процедур.

Наблюдение и инспектирование (см. пункт 24(c))

A66. Наблюдение предусматривает отслеживание выполнения процесса или процедуры другими лицами, например, наблюдение практикующего специалиста за калибровкой мониторингового устройства сотрудниками организации или за выполнением контрольных действий. Наблюдение предоставляет доказательства в отношении выполнения процесса или процедуры, но ограничено определенным промежутком времени, в который проводилось такое наблюдение, и тем, что сам факт наблюдения за действием может повлиять на выполнение процесса или процедуры.

A67. Инспектирование включает:

(a) проверку внутренних или внешних данных или документов в бумажной или электронной форме или на других носителях, например, калибровочные записи мониторингового

© IFAC

устройства. Инспектирование данных и документов предоставляет доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а в случае внутренних данных и документов – в зависимости от эффективности средств контроля за их оформлением;

(b) физический осмотр, например, осмотр калибровочного устройства.

A68. Наблюдение и инспектирование могут подтверждать результаты опроса руководства и других лиц, а также могут предоставлять информацию об организации и ее окружении. Примеры таких процедур включают наблюдение или инспектирование в отношении следующего:

- деятельности организации. Наблюдение за процессами и оборудованием, включая оборудование для мониторинга, на участках может быть особенно целесообразным в случае, когда в отчет о выбросах парниковых газов включены значительные объемы выбросов категории 1;
- документов (например, планов и стратегий по снижению выбросов), данных (например, калибровочных записей и результатов тестовых лабораторий) и инструкций с описанием процедур сбора информации и внутреннего контроля;
- отчетов, подготовленных для руководства или лиц, отвечающих за корпоративное управление, таких как внешние или внутренние отчеты в отношении систем экологического менеджмента организации;
- отчетов, подготовленных руководством (например, ежеквартальных управленческих отчетов) и лицами, отвечающими за корпоративное управление (например, протоколов заседаний совета директоров).

Получение понимания системы внутреннего контроля организации (см. пункты 25O–26P)

A69. В случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, от практикующего специалиста не требуется изучение всех компонентов системы внутреннего контроля организации, связанных с количественной оценкой выбросов и отражением их в отчетности, как это необходимо в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность. Кроме того, практикующий специалист не должен оценивать структуру средств внутреннего контроля и определять, были ли они внедрены. Следовательно, хотя при выполнении задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, направление запроса в адрес организации в отношении ее контрольных действий и мониторинга средств контроля, имеющих отношение к количественной оценке и отражению в отчетности выбросов, во многих случаях может быть целесообразным, зачастую получение глубокого понимания в отношении этих компонентов системы внутреннего контроля организации не требуется.

A70. Изучение практикующим специалистом соответствующих компонентов системы внутреннего контроля может привести к сомнению относительно наличия достаточных надлежащих доказательств для того, чтобы практикующий специалист завершил выполнение задания. Например (см. также пункты A71–A72, A92–A93 и A96):

- обеспокоенность в отношении честности лиц, подготавливающих отчет о выбросах парниковых газов, может быть столь серьезной, что практикующий специалист может прийти к выводу о том, что риск представления неверных данных руководством в отчете о выбросах парниковых газов настолько высок, что выполнение задания невозможно;
- озабоченность относительно состояния и надежности данных организации может стать причиной для вывода практикующего специалиста о том, что получение достаточных надлежащих доказательств для подтверждения немодифицированного вывода в отношении отчета о выбросах парниковых газов может быть маловероятным.

Контрольные действия, имеющие значение для выполнения задания (см. пункт 25P(d))

A71. Суждение практикующего специалиста в отношении того, имеют ли определенные контрольные действия значение для выполнения задания, может зависеть от уровня сложности, документирования и формализации информационной системы организации, включая соответствующие бизнес-процессы, относящиеся к отражению выбросов в отчетности. По мере развития системы отчетности о выбросах можно ожидать, что уровень сложности, документирования и формализации информационных систем и соответствующих контрольных

© IFAC

действий, связанных с количественной оценкой и отражением в отчетности выбросов, будет также возрастать.

A72. В случае очень небольших организаций или несовершенных информационных систем определенные контрольные действия, по всей вероятности, будут носить более элементарный характер, иметь недостаточное документальное оформление и осуществляться только в неформальном режиме. В этом случае практикующий специалист, скорее всего, не сочтет необходимым изучать определенные контрольные действия для того, чтобы оценить риски существенного искажения и разработать дополнительные процедуры в ответ на оцененные риски. С другой стороны, некоторые регулируемые системы могут требовать официального документирования информационной системы и контрольных действий и утверждения их структуры регулирующим органом. Однако даже в некоторых таких случаях не все соответствующие потоки данных и связанные с ними средства контроля могут быть оформлены документально. Например, контрольные действия в отношении сбора данных у источника в результате постоянного мониторинга с большей вероятностью будут более сложными, правильно задокументированными и формализованными, чем контрольные действия в отношении последующей обработки данных и их отражения в отчетности (см. также пункты A70, A92–A93 и A96).

Прочие задания, выполняемые для организации (см. пункт 27)

A73. Информация, полученная в результате выполнения других заданий для данной организации, может относиться, например, к аспектам контрольной среды организации.

Выполнение процедур по месту нахождения участков организации (см. пункт 31)

A74. Осуществление наблюдения и инспектирования, а также выполнение других процедур по месту нахождения участка (часто именуемые «посещение объекта») может иметь большое значение для того, чтобы углубить понимание организации, которое практикующий специалист формирует в ходе выполнения процедур в головном офисе. Так как ожидается, что изучение практикующим специалистом организации и выявление и оценка рисков существенного искажения могут иметь более всесторонний характер в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, чем в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, количество участков, на которых выполняются процедуры на местах в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, обычно превышает количество участков, посещаемых в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность.

A75. Процедуры по месту нахождения участка (или привлечение другого практикующего специалиста для выполнения таких процедур по поручению практикующего специалиста) могут проводиться в рамках планирования, при выполнении процедур по выявлению и оценке рисков существенного искажения или при принятии мер в ответ на оцененные риски существенного искажения. Проведение процедур на значительных участках во многих случаях имеет особое значение для задания, выполняемого впервые, при рассмотрении полноты учета источников и поглотителей, относящихся к категории 1, в отчете о выбросах парниковых газов и при установлении надлежащего характера систем сбора и обработки данных организацией и ее методик оценки в контексте имеющихся физических процессов и связанной с ними неопределенности.

A76. Как указано в пункте A74, выполнение процедур по месту нахождения участка может иметь большое значение для того, чтобы углубить понимание организации, которое практикующий специалист формирует в ходе выполнения процедур в головном офисе. Для многих заданий, обеспечивающих разумную уверенность, практикующий специалист также сочтет необходимым выполнение процедур по месту нахождения каждого значительного участка в ответ на оцененные риски существенного искажения, особенно если у организации имеются значительные участки, где осуществляются выбросы категории 1. Для заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, когда организация имеет несколько значительных участков, где осуществляются выбросы категории 1, получение значимого уровня уверенности может быть невозможным без выполнения практикующим специалистом процедур на выбранных значительных участках. Если у организации имеются значительные участки, где осуществляются выбросы категории 1, и практикующий специалист определяет, что выполнение по месту нахождения участка эффективных и результативных процедур им (или другим

© IFAC

практикующим специалистом по его поручению) невозможно, альтернативные процедуры могут включать одно или несколько из следующих действий:

- анализ документов источника, схем потоков энергии и схем потоков материалов;
- анализ полученных от руководства участка ответов на вопросы опросника;
- изучение спутниковых изображений участка.

A77. В целях обеспечения достаточного покрытия всех выбросов, особенно в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, практикующий специалист может принять решение о целесообразности проведения процедур по месту нахождения выбранных участков, которые не являются значительными. Факторы, которые могут учитываться при принятии такого решения, включают:

- характер выбросов на разных участках. Например, практикующий специалист с большей вероятностью выберет для посещения участок, где осуществляются выбросы категории 1, чем участок, где имеются только выбросы категории 2. В последнем случае главным источником доказательств, по всей вероятности, будет проверка счетов за энергию в головном офисе;
- количество и размер участков, а также их долю в общем объеме выбросов;
- то, используются ли на участках разные процессы или процессы, предусматривающие применение разных технологий. Если это так, может быть целесообразным выполнение процедур по месту нахождения выбранных участков, использующих разные процессы или технологии;
- методы, используемые на разных участках для сбора информации о выбросах;
- опыт соответствующих сотрудников на разных участках;
- изменение выборки участков с течением времени.

Внутренний аудит (см. пункт 32)

A78. Служба внутреннего аудита организации, по всей вероятности, может быть использована в рамках выполнения задания, если характер ее обязанностей и деятельности связан с количественной оценкой и отражением в отчетности выбросов и практикующий специалист намерен использовать результаты работы службы внутреннего аудита для изменения характера или сроков выполняемых процедур или для уменьшения их объема.

Риски существенного искажения на уровне отчета о выбросах парниковых газов (см. пункты 33O(a)–33P(a))

A79. Риски существенного искажения на уровне отчета о выбросах парниковых газов относятся к рискам, оказывающим всеобъемлющее влияние на отчет о выбросах парниковых газов в целом. Риски такого рода необязательно представлены рисками, относящимися к определенному типу выбросов или уровню раскрытия информации. Наоборот, они представляют собой обстоятельства, которые могут повысить риски существенного искажения в более общем контексте, например, из-за действий руководства в обход системы внутреннего контроля. Риски существенного искажения на уровне отчета о выбросах парниковых газов могут иметь особое значение при рассмотрении практикующим специалистом рисков существенного искажения, возникающих в связи с недобросовестными действиями.

A80. Риски на уровне отчета о выбросах парниковых газов могут возникать, в частности, из-за недостатков контрольной среды. Например, такие недостатки, как отсутствие должной компетентности у руководства, могут оказывать всеобъемлющее влияние на отчет о выбросах парниковых газов и потребовать ответных действий со стороны практикующего специалиста в целом. Иные риски существенного искажения на уровне отчета о выбросах парниковых газов могут включать, например, следующее:

- недостаточные, слабо контролируемые или плохо оформленные документально механизмы сбора данных, количественной оценки выбросов и подготовки отчетов о выбросах парниковых газов;

© IFAC

- недостаточная компетентность сотрудников в области сбора данных, количественной оценки выбросов и подготовки отчетов о выбросах парниковых газов;
- недостаточное участие руководства в количественной оценке выбросов и подготовке отчетов о выбросах парниковых газов;
- неспособность точно определить все источники выбросов парниковых газов;
- риск недобросовестных действий, например, связанных с рынками торговли выбросами;
- предоставление информации за прошедшие периоды, при подготовке которой не соблюдался принцип последовательности, например, в силу изменения организационных границ или изменения методологии замеров;
- недостоверное представление информации в отчете о выбросах парниковых газов, например, ненадлежащее выделение особенно благоприятных данных или тенденций;
- непоследовательное использование методов количественной оценки и принципов учетной политики, в том числе разных методов определения организационных границ, на разных участках;
- ошибки в переводе единиц при консолидации информации, полученной с участков;
- ненадлежащее раскрытие научной неопределенности и основных допущений в отношении оценок.

Использование заявлений (см. пункты 33O(b)–33P(b))

A81. Заявления используются практикующим специалистом при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность, и могут применяться в задании, обеспечивающем ограниченную уверенность, для рассмотрения различных типов потенциальных искажений, которые могут иметь место.

A82. Сообщая о том, что отчет о выбросах парниковых газов соответствует применимым критериям, организация прямо или косвенно делает заявления в отношении количественной оценки, представления и раскрытия информации о выбросах. Заявления подразделяются на следующие категории и могут иметь следующие формы:

(a) заявления о количественной оценке выбросов за период, в отношении которого обеспечивается уверенность:

(i) факт наступления события: выбросы, которые отражены в отчете, имели место и относятся к организации;

(ii) полнота: все выбросы, которые должны быть отражены, были отражены в отчете (см. пункты A30–A34, где рассматриваются вопросы полноты с точки зрения различных категорий);

(iii) точность: количественная оценка выбросов отражена надлежащим образом;

(iv) отнесение к соответствующему периоду: выбросы отражены в надлежащем отчетном периоде;

(v) классификация: выбросы отнесены к надлежащему типу;

(b) заявления, касающиеся представления и раскрытия информации:

(i) факт наступления события и ответственность: все раскрытые выбросы и прочие обстоятельства имели место и относятся к организации;

(ii) полнота: в отчет о выбросах парниковых газов включена вся информация, подлежащая раскрытию;

(iii) классификация и понятность: информация о выбросах надлежащим образом представлена и описана, информация раскрыта с использованием четких формулировок;

© IFAC

(iv) точность и количественная оценка: в отчете о выбросах парниковых газов надлежащим образом раскрыта количественная оценка выбросов и соответствующая информация;

(v) последовательность: принципы количественной оценки соответствуют тем, которые применялись в прошедший период, или изменения обоснованы и были должным образом применены и раскрыты; сравнительная информация, если такая включается, соответствует данным отчета за прошедший период или была надлежащим образом скорректирована.

Использование средств внутреннего контроля (см. пункт 33Р)

A83. Если оценка практикующим специалистом рисков существенного искажения на уровне предпосылки включает ожидание в отношении операционной эффективности средств контроля (то есть практикующий специалист намерен полагаться на операционную эффективность средств контроля при определении характера, сроков и объема других процедур), он должен, согласно пункту 38Р, разработать и провести тесты операционной эффективности таких средств контроля.

Причины рисков существенного искажения (см. пункт 34)

Недобросовестные действия (см. пункты 28, 34(a))

A84. Искажения в отчете о выбросах парниковых газов могут возникнуть вследствие недобросовестных действий или ошибок. Различие между недобросовестным действием и ошибкой состоит в том, являлось ли соответствующее действие, которое приводит к искажению отчета о выбросах парниковых газов, умышленным или непреднамеренным.

A85. Стимул для умышленного искажения отчета о выбросах парниковых газов может возникнуть в случае, если, например, у тех, кто непосредственно участвует в процессе составления отчета о выбросах или может на него влиять, значительная часть вознаграждения зависит от достижения чрезмерно оптимистичных целевых показателей по выбросам парниковых газов. Как указано в пункте A61, иные стимулы для занижения или завышения показателя выбросов могут быть результатом стратегии организации по борьбе с изменением климата, если такая имеется, и соответствующих экономических, регуляторных, физических или репутационных рисков.

A86. Несмотря на то, что недобросовестные действия представляют собой широкую правовую концепцию, для целей настоящего стандарта практикующего специалиста должны интересовать недобросовестные действия, которые приводят к существенному искажению отчета о выбросах парниковых газов. Хотя практикующий специалист может подозревать о фактах недобросовестных действий или в редких случаях выявлять такие факты, он не дает правовой оценки того, действительно ли недобросовестные действия имели место.

Несоблюдение закона или нормативного акта (см. пункты 34(b), 78(c))

A87. Настоящий стандарт разграничивает ответственность практикующего специалиста в отношении соблюдения двух разных категорий законов и нормативных актов следующим образом:

(a) положения того закона или нормативного акта, который, согласно общему признанию, оказывает непосредственное влияние на определение существенных количественных показателей и информации, раскрываемой в отчете о выбросах парниковых газов, и таким образом определяет отражаемые количества и раскрываемую информацию в отчете о выбросах парниковых газов организации. В соответствии с пунктом 34(b) от практикующего специалиста требуется рассмотрение вероятности существенного искажения в силу несоблюдения положений такого закона или нормативного акта при проведении процедур, предусмотренных пунктами 33О или 33Р;

(b) иной закон или нормативный акт, который не оказывает непосредственного влияния на определение количественных показателей и раскрываемой информации в отчете о выбросах парниковых газов, однако соблюдение которого может иметь большое значение для операционных аспектов бизнеса, способности организации продолжать свою деятельность или избежать существенных штрафов (например, соблюдение условий лицензии на осуществление деятельности или требований законодательства об охране окружающей

© IFAC

среды). Планирование и выполнение задания с профессиональным скептицизмом в течение всего задания, как того требует МСЗОУ 3000 (пересмотренный)[21], имеет большое значение в контексте необходимости постоянно помнить о том, что процедуры, использованные для целей формирования вывода в отношении отчета о выбросах парниковых газов, могут обратить внимание практикующего специалиста на случаи выявленного или предполагаемого несоблюдения такого закона или нормативного акта.

Иные причины рисков существенного искажения (см. пункт 34)

A88. Примеры факторов, указанных в пункте 34(c)–(k):

(a) упущение одного или нескольких источников выбросов более вероятно для источников, которые не столь очевидны и могут быть пропущены, например, неорганизованных выбросов;

(b) значительные экономические или нормативно-правовые изменения могут включать, например, повышение целевых показателей по использованию возобновляемой энергии или значительные изменения цены на квоты в системе торговли квотами на выбросы, которые, в частности, могут привести к повышению риска неправильной классификации источников у производителя электроэнергии;

(c) характер деятельности организации может быть сложным (например, она может охватывать многочисленные и несопоставимые участки и процессы), нерегулярным (например, пиковые нагрузки при выработке электроэнергии) или приводить к незначительной или слабой взаимосвязи между выбросами организации и уровнем другой измеряемой деятельности (например, кобальтоникелевый завод). В таких случаях возможность проведения полноценных аналитических процедур может быть значительно ограничена.

Изменения в деятельности или организационных границах (например, введение новых процессов или продажа, приобретение или аутсорсинг источников выбросов или абсорбирующих поглотителей) могут также привести к возникновению рисков существенного искажения (например, в силу неосведомленности о процедурах количественной оценки или составления отчетности). Кроме того, двойной учет источника выбросов или поглотителя может произойти в результате ненадлежащей координации действий в процессе определения источников и поглотителей в условиях сложного комплектного оборудования;

(d) выбор ненадлежащего метода количественной оценки (например, оценка выбросов категории 1 с использованием коэффициента расчета, когда имеется более точный метод прямого замера, применение которого более целесообразно). Выбор надлежащего метода количественной оценки особенно важен в случае изменения метода. Это вызвано тем, что предполагаемым пользователям часто интересна информация о тенденциях выбросов в течение продолжительного периода времени или относительно базисного года. Некоторые критерии могут требовать изменения методов количественной оценки только в случае применения более точного метода. Другие факторы, связанные с характером методов количественной оценки, включают следующие:

- неправильное применение метода количественной оценки, например, отсутствие калибровки счетчиков, или недостаточно частое считывание информации, или использование коэффициента расчета выбросов, который не является надлежащим в конкретных обстоятельствах. Например, коэффициент расчета выбросов может быть основан на допущении о постоянном использовании и может быть непригоден для применения после остановки производства. Например, критерии, разработанные регулятором, которые включают коэффициенты выбросов для конкретного региона, могут представлять ложную информацию, если они используются применительно к выбросам в другом регионе;
- сложность методов количественной оценки, которые, по всей вероятности, будут связаны с более высоким риском существенного искажения, в частности развернутое или сложное математическое преобразование данных источников (например, использование сложных математических моделей), расширенное

[21] МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 37.

© IFAC

использование коэффициентов преобразования состояний (например, коэффициентов, которые преобразуют меры жидкости в меры газа) или активное использование коэффициентов перевода единиц (например, коэффициентов, которые переводят единицы измерения, принятые в Великобритании, в метрическую систему мер);

- изменения в методах количественной оценки или исходных переменных (например, если используемый метод количественной оценки основан на углеродном содержании биомассы, а состав используемой биомассы изменяется в течение периода);

(e) значительные нестандартные выбросы или вопросы, требующие применения суждений, являются источником большего риска существенных искажений, чем обычные несложные выбросы, подлежащие систематической количественной оценке и отражению в отчетности. Нестандартные выбросы включают те, которые являются необычными по размеру или характеру и, следовательно, происходят редко (например, разовые события, такие как нарушение в работе завода или крупная утечка). Вопросы, требующие применения суждений, включают формирование субъективных оценок. Риски существенного искажения могут возрастать в силу таких обстоятельств, как:

- более активное вмешательство руководства в определение методов количественной оценки или отражения в отчетности;
- более интенсивное использование неавтоматизированных средств в процессе сбора и обработки данных;
- сложные расчеты или методы количественной оценки и принципы отражения в отчетности;
- характер нестандартных выбросов, которые могут осложнять для организации внедрение эффективных средств контроля за рисками;
- разная интерпретация методов количественной оценки и принципов отражения в отчетности оценочных значений;
- субъективный или сложный характер необходимых суждений;

(f) включение выбросов категории 3, когда организация не ведет учета данных источников, используемых в количественной оценке или когда обычно используемые методы количественной оценки являются неточными или ведут к значительным отклонениям отражаемых в отчетности выбросов (см. пункты А31–А34);

(g) вопросы, которые практикующий специалист может рассмотреть при изучении способов определения организацией значимых оценок и данных, на которых они основаны, включают, например, следующее:

- понимание данных, на которых основаны оценки;
- использованный при определении оценок метод, включая в соответствующих ситуациях модель;
- соответствующие аспекты контрольной среды и информационной системы;
- тот факт, привлекала ли организация эксперта;
- допущения, лежащие в основе оценок;
- то, происходило ли или должно было произойти изменение методов определения оценок относительно прошедшего периода, и если да, то почему;
- то, оценивала ли организация влияние неопределенности оценки на отчет о выбросах парниковых газов, и если да, то каким образом, в том числе:
    - рассматривала ли организация альтернативные допущения или результаты, например, посредством проведения анализа чувствительности для определения влияния изменения в допущениях на оценку, и если да, то каким образом;

© IFAC

- как организация определяет оценку, когда анализ свидетельствует о наличии нескольких сценариев результатов;
- осуществляет ли организация мониторинг результата использования оценок в прошедшем периоде и предпринимала ли она надлежащие меры в ответ на результат этой процедуры мониторинга.

A89. Примеры других факторов, которые могут привести к рискам существенного искажения, включают:

- ошибку в количественной оценке выбросов, вызванную человеческим фактором, что может быть более вероятным в случае, если персонал не знаком с процессами осуществления выбросов или записью данных или недостаточно обучен;
- чрезмерное доверие к плохо структурированной информационной системе, которая может иметь мало эффективных средств контроля, например, использование электронных таблиц без должных средств контроля;
- внесение корректировок вручную в запись об уровне деятельности, которая в остальном выполняется в автоматизированном режиме, например, ввод записей вручную может требоваться в случае перегрузки расходомера факельной линии;
- значимые внешние события, такие как повышенное внимание общественности к определенному участку.

Общие ответные действия в отношении оцененных рисков существенного искажения и дополнительные процедуры

Задания, обеспечивающие разумную и ограниченную уверенность (см. пункты 8, 35–41Р, 42О–43Р, 46)

A90. Так как уровень уверенности, получаемый в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, ниже, чем в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, процедуры, выполняемые практикующим специалистом в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, будут отличаться по характеру и срокам, а также будут меньше по объему, чем при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность. Основные различия между общими мерами, принимаемыми практикующим специалистом в ответ на оцененные риски существенного искажения, и дополнительными процедурами в рамках задания, обеспечивающего разумную уверенность, и задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, в отношении отчета о выбросах парниковых газов, заключаются в следующем:

(a) в зависимости от обстоятельств задания, то, насколько уделяется внимание характеру процедур как источнику получения доказательств будет, вероятнее всего, различаться. Например:

- практикующий специалист может счесть надлежащим в конкретных обстоятельствах определенного задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, придавать большее значение опросу персонала организации и аналитическим процедурам и относительно меньшее значение, если это требуется, тестам средств контроля и получению доказательств из внешних источников, чем может быть в случае выполнения задания, обеспечивающего разумную уверенность;
- если организация использует непрерывно работающее измерительное оборудование для количественной оценки потоков выбросов, практикующий специалист может принять решение в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, о необходимости мер в ответ на оцененный риск существенного искажения в форме направления запроса о периодичности калибровки оборудования. В аналогичных обстоятельствах при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность, практикующий специалист может принять решение провести проверку записей организации о калибровке оборудования или провести независимое тестирование его калибровки;
- если организация сжигает уголь, практикующий специалист может принять решение при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность, провести независимый анализ характеристик угля, но в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, он может принять решение о том,

© IFAC

что проверка записей с результатами лабораторных тестов организации является надлежащей мерой в ответ на оцененный риск существенного искажения;

(b) объем дополнительных процедур: объем дополнительных процедур, выполняемых в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, меньше, чем в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, что может включать в себя следующее:

- уменьшение количества проверяемых позиций, например, объема выборки для детальных тестов;
- выполнение меньшего количества процедур (например, выполнение только аналитических процедур в ситуации, когда в рамках задания, обеспечивающего разумную уверенность, будут проводиться аналитические процедуры и детальные тесты);
- выполнение процедур по месту нахождения меньшего количества участков;

(c) в рамках задания, обеспечивающего разумную уверенность, аналитические процедуры, выполняемые в ответ на оцененные риски существенного искажения, включают формирование ожиданий в отношении количества или соотношений, которые являются достаточно точными, чтобы выявить существенные искажения. В случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, аналитические процедуры могут быть разработаны с целью подтверждения ожиданий в отношении направленности тенденций, зависимостей и соотношений, а не для выявления искажений с уровнем точности, ожидаемым при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность.[22]

Кроме того, при выявлении значительных колебаний, зависимостей или различий надлежащие доказательства в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, могут быть зачастую получены путем направления запросов в адрес организации и рассмотрения полученных ответов в свете известных обстоятельств задания без получения дополнительных доказательств, как предусмотрено пунктом 43Р(а) в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность.

Более того, при проведении аналитических процедур в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, практикующий специалист может, например:

- использовать данные, которые суммируются на более высоком уровне, например, данные на региональном уровне, а не на уровне участка или данные за месяц, а не за неделю;
- использовать данные, в отношении которых не проводились отдельные процедуры тестирования их надежности в том же объеме, что и при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность.

Общие ответные действия в отношении оцененных рисков существенного искажения (см. пункт 35)

A91. Общие ответные действия в отношении оцененных рисков существенного искажения на уровне отчета о выбросах парниковых газов могут включать:

- акцентирование внимания сотрудников, принимающих участие в выполнении задания, обеспечивающем уверенность, на необходимости сохранять профессиональный скептицизм;
- привлечение более опытного персонала или сотрудников, имеющих специальные знания и навыки, или использование экспертов;
- обеспечение более строгого надзора;
- включение дополнительных элементов непредсказуемости в список выбранных дополнительных процедур, которые необходимо провести;

[22] Это может иметь место не всегда: например, в некоторых ситуациях практикующий специалист может сформировать точное ожидание на основе фиксированных физических или химических зависимостей даже при выполнении задания, обеспечивающего ограниченную уверенность.

© IFAC

- внесение общих изменений в характер, сроки или объем процедур, например: выполнение процедур на конец периода, а не на промежуточную дату или изменение характера процедур с целью получения более убедительных доказательств.

A92. Оценка рисков существенного искажения на уровне отчета о выбросах парниковых газов, а следовательно, общие ответные меры практикующего специалиста зависят от его понимания контрольной среды. Эффективная контрольная среда может дать возможность практикующему специалисту больше доверять системе внутреннего контроля и надежности доказательств, полученных внутри организации, и, таким образом, позволить ему, например, проводить некоторые процедуры на промежуточную дату, а не на конец периода. Недостатки контрольной среды, однако, оказывают противоположное влияние. Например, практикующий специалист может предпринять ответные действия в случае неэффективной контрольной среды в форме:

- выполнения большего числа процедур на конец периода, чем на промежуточную дату;
- получения большего числа доказательств в результате проведения процедур, не являющихся тестами средств контроля;
- увеличения размеров выборки и объема процедур, например, количества участков, где выполняются процедуры.

A93. Следовательно, упомянутые обстоятельства оказывают значительное влияние на общий подход практикующего специалиста, например, придание относительно большего значения тестам средств контроля, а не другим процедурам (см. также пункты A70–A72 и A96).

Примеры дополнительных процедур (см. пункты 37O–37P, 40P)

A94. Дополнительные процедуры могут включать, например, следующее:

- тестирование операционной эффективности средств контроля за сбором и учетом данных о деятельности, таких как киловатт-часы приобретенной электроэнергии;
- проверка коэффициентов расчета выбросов на их соответствие надлежащим источникам (например, публикациям правительства) и рассмотрение того, насколько они применимы в конкретных обстоятельствах;
- анализ соглашений о совместном предприятии и других контрактов, имеющих отношение к определению организационных границ;
- проведение сверки данных учета, например, со счетчиками пробега, установленными на автотранспорте, принадлежащем организации;
- выполнение пересчета (например, расчетов баланса массы и баланса энергии) и проведение сверки выявленных разниц;
- снятие данных с оборудования постоянного мониторинга;
- наблюдение за проведением физических замеров или их повторное проведение, например, замеров уровня нефтяного резервуара;
- анализ правильности и надлежащего характера уникальных методов замера или количественной оценки, особенно сложных методов, которые могут включать, например, рециркуляционные линии или цепи обратной связи;
- отбор проб и независимый анализ характеристик материалов, таких как уголь, или наблюдение за применением организацией метода отбора проб и проверка записей результатов лабораторных тестов;
- проверка точности расчетов и применимости используемых методов расчета (например, перевод и суммирование исходных замеров);
- проверка данных учета на их соответствие первичным документам, таким как производственные данные и данные об использовании топлива, а также счета на закупку энергии.

© IFAC

Факторы, которые могут оказывать влияние на оцененные риски существенного искажения (см. пункты 37O(a)–37P(a))

A95. Факторы, которые могут оказывать влияние на оцененные риски существенного искажения, включают следующее:

- присущие инструментам замера ограничения их возможностей и периодичности их калибровки;
- количество, характер и территориальное распределение участков, где производится сбор данных, и характеристики прав собственности на них;
- количество и характер разных газов и источников выбросов, включенных в отчет о выбросах парниковых газов;
- то, являются ли процессы, с которыми связаны выбросы, непрерывными или периодическими, а также риск нарушения таких процессов;
- сложность методов оценки деятельности и расчета выбросов; например, некоторые процессы требуют уникальных методов замера и расчета;
- риск невыявления неорганизованных выбросов;
- соответствие количества выбросов имеющимся исходным данным;
- наличие персонала, осуществляющего сбор данных, обученного использованию соответствующих методов, и текучесть такого персонала;
- характер и уровень автоматизации получения и обработки данных;
- политика и процедуры контроля качества, применяемые в тестовых лабораториях, как внутренних, так и внешних;
- сложность критериев и политики в области количественной оценки и составления отчетности, включая определение организационных границ.

Операционная эффективность средств контроля (см. пункты 37P(a)(ii), 38P(a))

A96. В случае очень небольших организаций или несовершенных информационных систем практикующий специалист может определить незначительное число контрольных действий или же документальное оформление их наличия или использования организацией может быть ограниченным. В таких случаях более эффективным может быть выполнение практикующим специалистом дополнительных процедур, которые в основном не связаны с тестированием средств контроля. Однако в некоторых редких случаях отсутствие контрольных действий или иных компонентов системы контроля может привести к невозможности получения достаточных надлежащих доказательств (см. также пункты A70–A72 и A92–A93).

Убедительность доказательств (см. пункты 37O(b)–37P(b))

A97. Для получения более убедительных доказательств за счет более строгой оценки рисков существенного искажения практикующий специалист может увеличить количество доказательств или получить доказательства, которые будут более надлежащими или надежными, например, путем получения подтверждающих доказательств из нескольких независимых источников.

Риски, в отношении которых необходимо проведение тестов средств контроля для получения достаточных надлежащих доказательств (см. пункт 38P(b))

A98. Количественная оценка выбросов может включать процессы с высоким уровнем автоматизации и незначительным или нулевым ручным вмешательством, например, когда соответствующая информация учитывается, обрабатывается или отражается в отчетности только в электронной форме, в частности в системе постоянного мониторинга, или когда обработка данных о деятельности интегрирована в систему операционной или финансовой отчетности, основанную на информационных технологиях. В таких случаях:

- доказательства могут быть в наличии только в электронной форме, а их достаточность и надлежащий характер зависят от эффективности средств контроля над точностью и полнотой данных;

© IFAC

- вероятность случаев ненадлежащего инициирования или изменения информации, которые остаются невыявленными, может быть выше, если соответствующие средства контроля не функционируют эффективно.

Процедуры подтверждения (см. пункт 41Р)

A99. Процедуры внешнего подтверждения могут обеспечивать надлежащие доказательства в отношении такой информации, как:

- данные о деятельности, собранные третьей стороной, например, сведения об авиаперелетах сотрудников, предоставленные агентом по бронированию и продаже авиабилетов; предоставленные агентом по бронированию и продаже авиабилетов; поступление электроэнергии на участок, замеренное поставщиком; километраж пробега принадлежащего организации автотранспорта, учитываемый внешним управляющим автопарка;
- отраслевые контрольные показатели, используемые для определения коэффициентов расчета выбросов;
- условия договоров, контрактов или сделок между организацией и другими сторонами или информация о том, включают ли другие стороны определенные выбросы в свой отчет о выбросах парниковых газов, при рассмотрении организационной границы;
- результаты лабораторного анализа проб (например, тепловой коэффициент проб исходных материалов).

Выполнение аналитических процедур в ответ на оцененные риски существенного искажения (см. пункты 42О–42Р)

A100. Во многих случаях постоянный характер физических или химических зависимостей между определенными выбросами и другими измеримыми процессами позволяет разработать эффективные аналитические процедуры (например, зависимость между потреблением топлива и выбросами углекислого газа и оксида азота).

A101. Аналогично обоснованно предсказуемая зависимость может существовать между выбросами и финансовой или операционной информацией (например, зависимость между выбросами категории 2 вследствие потребления электроэнергии и остатком в основном регистре по закупкам электроэнергии или режимом работы). Другие аналитические процедуры могут включать сравнение информации о выбросах организации с внешними данными, например, средними показателями по отрасли, или анализ тенденций в течение периода с целью выявления аномалий для дальнейшего исследования, а также тенденций на протяжении ряда периодов для определения их соответствия другим обстоятельствам, таким как приобретение или выбытие участков.

A102. Аналитические процедуры могут быть особенно эффективными в случае, когда имеются в наличии детализированные данные или когда практикующий специалист имеет основания считать используемые данные надежными, например, когда они получены из источника, находящегося под должным контролем. В некоторых случаях сбор используемых данных может осуществляться информационной системой для подготовки финансовой отчетности или данные могут вводиться в другую информационную систему параллельно вводу соответствующих финансовых показателей с применением некоторых общих средств контроля за вводимой информацией. Например, ввод данных о количестве приобретенного топлива, отраженного в счетах поставщиков, может осуществляться при тех же условиях, что и ввод соответствующих счетов в систему учета кредиторской задолженности. В некоторых случаях используемые данные могут составлять неотъемлемую часть процесса принятия операционных решений и, следовательно, должны быть объектом повышенного внимания со стороны операционного персонала или в отношении них должны выполняться отдельные процедуры внешнего аудита (например, в рамках соглашения о совместном предприятии или надзора со стороны регулирующего органа).

Процедуры, выполняемые в отношении оценок (см. пункты 44О–45Р)

A103. В некоторых случаях практикующему специалисту может быть целесообразно оценить то, как организация рассматривала альтернативные допущения или результаты и почему она отказалась от них.

© IFAC

A104. В случае некоторых заданий, обеспечивающих ограниченную уверенность, практикующему специалисту может быть целесообразно выполнить одну или несколько процедур, указанных в пункте 45Р.

Выборка (см. пункт 46)

A105. Выборка включает:

(a) определение объема выборки, достаточного для снижения связанного с выборкой риска до допустимо низкого уровня. Так как в рамках заданий, обеспечивающих уверенность, допустимый уровень риска ниже для задания, обеспечивающего разумную уверенность, чем для задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, следовательно, и уровень риска выборки, являющийся допустимым в случае детальных тестов, также может быть ниже. Таким образом, при использовании выборки для детальных тестов в рамках задания, обеспечивающего разумную уверенность, объем выборки может быть больше, чем в аналогичных обстоятельствах в случае выполнения задания, обеспечивающего ограниченную уверенность;

(b) отбор позиций для выборки таким образом, чтобы имелась возможность выбора каждого элемента в генеральной совокупности, и выполнение процедур в соответствии с поставленной целью в отношении каждой выбранной позиции. Если практикующий специалист не может применять разработанные процедуры или применимые альтернативные процедуры к выбранной позиции, эта позиция рассматривается как отклонение от установленной процедуры контроля в случае тестирования средств контроля или как искажение – в случае детальных тестов;

(c) исследование характера и причины выявленных отклонений или искажений и оценка их возможного влияния на цель процедуры и на другие аспекты задания;

(d) оценку:

(i) результатов выборки, в том числе для детальных тестов, с проецированием выявленных в выборке искажений на генеральную совокупность;

(ii) того, обеспечило ли использование выборки надлежащее обоснование для выводов о тестируемой генеральной совокупности.

Недобросовестные действия, а также закон и нормативный акт (см. пункт 47)

A106. В рамках ответных действий, предпринимаемых в случае выявления в ходе выполнения задания фактических или предполагаемых недобросовестных действий, практикующему специалисту может быть целесообразно, например:

- обсудить вопрос с организацией;
- предложить организации провести консультации с третьей стороной, имеющей надлежащую квалификацию, например, с консультантом организации по юридическим вопросам или регулирующим органом;
- рассмотреть последствия вопроса с точки зрения других аспектов задания, включая оценку рисков практикующим специалистом и надежность письменных заявлений организации;
- получить юридическую консультацию относительно последствий различных планов действий;
- проинформировать третьи стороны (например, регулирующий орган);
- отказаться от предоставления заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность;
- отказаться от задания.

A107. Действия, указанные в пункте A106, могут быть целесообразными при принятии мер в ответ на фактическое или предполагаемое несоблюдение закона или нормативного акта, выявленное в ходе выполнения задания. Кроме того, может быть целесообразно изложить данный вопрос в разделе «Прочие сведения» заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность,

© IFAC

в соответствии с пунктом 77 настоящего стандарта, за исключением случаев, когда практикующий специалист:

(a) приходит к выводу о том, что несоблюдение законов и нормативных актов оказывает существенное влияние на отчет о выбросах парниковых газов и что такое несоблюдение не было надлежащим образом отражено в отчете о выбросах парниковых газов, или

(b) не может из-за препятствий, создаваемых организацией, получить достаточные надлежащие доказательства для оценки факта или вероятности несоблюдения законов и нормативных актов, которое может оказывать существенное влияние на отчет о выбросах парниковых газов, и в таком случае применяется пункт 66 МСЗОУ 3000 (пересмотренного).

Процедуры в отношении процесса суммирования показателей в отчете о выбросах парниковых газов (см. пункты 48O–48P)

A108. Как указано в пункте A71, по мере развития системы отчетности о выбросах можно ожидать, что уровень сложности, документирования и формализации информационных систем, связанных с количественной оценкой и отражением в отчетности выбросов, будет также возрастать. В случае несовершенных информационных систем процесс суммирования может носить очень неформальный характер. При использовании более сложных систем процесс суммирования может быть в большей степени систематизированным и документально оформленным. Характер, а также объем процедур, выполняемых практикующим специалистом в отношении корректировок, и метод приведения в соответствие или сверки показателей отчета о выбросах парниковых газов с соответствующими учетными записями зависят от характера и сложности количественной оценки и процесса составления отчетности организации, а также от соответствующих рисков существенного искажения.

Дополнительные процедуры (см. пункты 49O–49P)

A109. Задание, обеспечивающее уверенность, представляет собой итеративный процесс, и практикующий специалист может выявить информацию, которая будет значительно отличаться от той, на основании которой были определены запланированные процедуры. По мере выполнения практикующим специалистом запланированных процедур полученные доказательства могут привести к необходимости выполнения практикующим специалистом дополнительных процедур. Такие процедуры могут включать запрос на проведение организацией проверки обстоятельства или обстоятельств, выявленных практикующим специалистом, и внесение корректировок в отчет о выбросах парниковых газов, если это необходимо.

Определение необходимости выполнения дополнительных процедур в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность (см. пункты 49O, 49O(b))

A110. Практикующему специалисту может стать известно об обстоятельстве или обстоятельствах, которые являются основанием для того, чтобы он полагал, что отчет о выбросах парниковых газов может содержать существенные искажения. Например, при посещении объектов практикующий специалист может выявить потенциальный источник выбросов, который, как представляется, не включен в отчет о выбросах парниковых газов. В таких случаях практикующий специалист направляет дополнительные запросы о том, был ли включен потенциальный источник в отчет о выбросах парниковых газов. Объем дополнительных процедур, выполненных в соответствии с пунктом 49O, является предметом профессионального суждения. Чем больше вероятность существенного искажения, тем более убедительными должны быть получаемые практикующим специалистом доказательства.

A111. Если в случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, практикующий специалист выявит обстоятельство или обстоятельства, которые являются основанием для того, чтобы он счел, что отчет о выбросах парниковых газов может содержать существенные искажения, практикующий специалист должен в соответствии с пунктом 49O разработать и выполнить дополнительные процедуры. Однако, если при этом практикующий специалист не сможет получить достаточные надлежащие доказательства для того, чтобы сделать вывод о том, что обстоятельство или обстоятельства, по всей вероятности, не приведут к существенному искажению отчета о выбросах парниковых газов, или чтобы установить, что это приведет к

© IFAC

существенному искажению отчета о выбросах парниковых газов, в этом случае имеет место ограничение по объему работ.

Накопление выявленных искажений (см. пункт 50)

A112. Практикующий специалист может установить количественный показатель, ниже которого искажения будут носить явно незначительный характер и не подлежат накоплению, так как практикующий специалист ожидает, что накопление таких показателей определенно не будет оказывать существенного влияния на отчет о выбросах парниковых газов. «Явно незначительные» суммы не означает «несущественные». Вопросы, которые являются явно незначительными, имеют совершенно другой (меньший) порядок величин, чем уровень существенности, определенный в соответствии с настоящим стандартом. Такие вопросы являются однозначно несущественными вне зависимости от того, рассматриваются они в отдельности или в совокупности, и от того, по какому критерию они анализируются: размеру, характеру или обстоятельствам. При наличии неопределенности относительно того, является ли одна или несколько позиций явно незначительными, вопрос считается не относящимся к категории явно незначительных.

Использование работы, выполненной другим практикующим специалистом

Информирование другого практикующего специалиста (см. пункт 57(a))

A113. Соответствующие вопросы, которые рабочая группа может довести до сведения другого практикующего специалиста в связи с выполняемой работой, ее использованием, а также формой и содержанием информационного взаимодействия между другим практикующим специалистом и рабочей группой, могут включать:

- требование о том, чтобы другой практикующий специалист, который знает, в каком контексте рабочая группа будет использовать результаты работы другого практикующего специалиста, подтвердил, что будет сотрудничать с рабочей группой;
- существенность для выполнения аудиторских процедур в отношении работы, проделанной другим практикующим специалистом, которая может быть ниже существенности для выполнения аудиторских процедур в отношении отчета о выбросах парниковых газов (и в соответствующих обстоятельствах уровень или уровни существенности для определенных типов выбросов или раскрываемой информации), а также пороговое значение, выше которого искажения не могут считаться явно незначительными для отчета о выбросах парниковых газов;
- выявленные риски существенного искажения отчета о выбросах парниковых газов, которые применимы к работе другого практикующего специалиста, и поручение другому практикующему специалисту своевременно предоставлять информацию о прочих рисках, выявленных в ходе выполнения задания, которые могут быть существенными для отчета о выбросах парниковых газов, и о мерах, принятых другим практикующим специалистом в ответ на такие риски.

Информация, предоставляемая другим практикующим специалистом (см. пункт 57(a))

A114. Соответствующие вопросы, по которым рабочая группа может запросить информацию у другого практикующего специалиста, включают следующее:

- соблюдал ли другой практикующий специалист все этические требования, применимые к заданию, выполняемому для группы, включая требования к независимости и профессиональной компетентности;
- выполнял ли другой практикующий специалист требования команды аудитора группы;
- данные о случаях несоблюдения закона или нормативного акта, которые могут привести к существенному искажению отчета о выбросах парниковых газов;
- перечень неисправленных искажений, выявленных другим практикующим специалистом в ходе выполнения задания, которые не являются явно незначительными;
- признаки, указывающие на возможность предвзятости при подготовке соответствующей информации;

© IFAC

- описание значительных недостатков системы внутреннего контроля, выявленных другим практикующим специалистом в ходе выполнения задания;
- прочие значимые вопросы, о которых другой практикующий специалист сообщил или намерен сообщить организации, включая фактические или предполагаемые недобросовестные действия;
- любые другие вопросы, которые могут относиться к отчету о выбросах парниковых газов или к которым другой практикующий специалист сочтет целесообразным привлечь внимание рабочей группы, в том числе расхождения, отмеченные в письменных заявлениях, которые другой практикующий специалист запросил у организации;
- общие результаты работы другого практикующего специалиста, его выводы или мнение.

Доказательства (см. пункт 57(b))

A115. Соответствующие аспекты, которые необходимо учитывать при получении доказательств в отношении работы другого практикующего специалиста, могут включать следующее:

- обсуждение с другим практикующим специалистом хозяйственной деятельности, которая относится к работе, выполняемой им, и которая является значительной для отчета о выбросах парниковых газов;
- обсуждение с другим практикующим специалистом вопроса подверженности соответствующей информации существенным искажениям;
- анализ документации другого практикующего специалиста в отношении выявленных рисков существенного искажения, мер, принятых в ответ на эти риски, и выводов. Такая документация может быть составлена в форме меморандума, содержащего вывод другого практикующего специалиста в отношении выявленных рисков.

Письменные заявления (см. пункт 58)

A116. Помимо письменных заявлений, которые требуется предоставить в соответствии с пунктом 58, практикующий специалист может счесть необходимым запросить другие письменные заявления. Обычно практикующий специалист запрашивает письменные заявления у лица или лиц, входящих в состав высшего руководства, или у лиц, отвечающих за корпоративное управление. Однако, поскольку руководящие и управляющие структуры могут различаться в разных странах и в разных организациях в результате влияния разных культурных и правовых систем, а также размеров и особенностей владения, в настоящем стандарте невозможно указать для всех заданий надлежащее лицо или лиц, у которых следует запрашивать письменные заявления. Например, организация может представлять собой участок, который не является самостоятельным отдельным юридическим лицом. В таких случаях определение соответствующего руководящего персонала или лиц, отвечающих за корпоративное управление, которым направляется запрос о предоставлении письменных заявлений, может требовать применения профессионального суждения.

События после отчетной даты (см. пункт 61)

A117. События после отчетной даты могут включать, например, публикацию пересмотренных коэффициентов расчета выбросов таким органом, как государственное ведомство, изменения в применимых законах или нормативных актах, повышение уровня научных знаний, значительные структурные изменения в организации, появление более точных методов количественной оценки или выявление значительной ошибки.

Сравнительная информация (см. пункты 62–63, 76(c))

A118. В законах, нормативных актах или условиях выполнения задания могут быть указаны требования в отношении представления и отражения сравнительной информации в отчете о выбросах парниковых газов и обеспечения уверенности. Основное различие между финансовой отчетностью и отчетом о выбросах парниковых газов состоит в том, что числовые показатели, отраженные в отчете о выбросах парниковых газов, представляют собой оценку выбросов за отдельный период и не основываются на совокупных показателях за продолжительный отрезок времени. В результате представленная сравнительная информация не влияет на данные за

© IFAC

текущий год, если только выбросы не отражены в неправильном периоде, вследствие чего показатели могут быть представлены исходя из некорректного начала периода оценки.

A119. Если отчет о выбросах парниковых газов включает ссылки на сокращение выбросов в процентном выражении или аналогичное сравнение с прошедшим периодом, важно, чтобы практикующий специалист рассмотрел вопрос о том, носит ли такое сравнение надлежащий характер. Сравнение может являться ненадлежащим в силу:

(a) значительных изменений в деятельности относительно прошедшего периода;

(b) значительных изменений в коэффициентах перевода;

(c) несоответствия источников или методов оценки.

A120. Когда сравнительная информация представлена вместе с данными о текущих выбросах, но вывод практикующего специалиста не распространяется на всю такую сравнительную информацию или на некоторую ее часть, важно, чтобы статус такой информации был четко указан в отчете о выбросах парниковых газов и в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность.

Корректировки (см. пункт 62(a))

A121. Объемы парниковых газов, отраженные в отчете за прошедший период, могут потребовать корректировки в соответствии с законом, нормативным актом или применимыми критериями вследствие, например, повышения уровня научных знаний, значительных структурных изменений в организации, появления более точных методов количественной оценки или выявления значительной ошибки.

Выполнение процедур в отношении сравнительной информации (см. пункт 63(a))

A122. Если в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, которое предусматривает обеспечение уверенности в отношении сравнительной информации, практикующий специалист узнает о возможности существенного искажения представленной сравнительной информации, выполняемые процедуры должны соответствовать требованиям пункта 49O. В случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, выполняемые процедуры должны быть достаточными для формирования мнения в отношении сравнительной информации.

A123. Если задание не предусматривает обеспечение уверенности в отношении сравнительной информации, требование о выполнении процедур при обстоятельствах, указанных в пункте 63(a), связано с выполнением этических обязательств практикующего специалиста не иметь дела с информацией, которая, как ему известно, является ложной по существу или вводит в заблуждение.

Прочая информация (см. пункт 64)

A124. Отчет о выбросах парниковых газов может быть опубликован вместе с прочей информацией, на которую не распространяется вывод практикующего специалиста; например, отчет о выбросах парниковых газов может быть включен в годовой отчет организации или в отчет об устойчивом развитии или входить в состав другой информации, связанной с изменением климата, такой как:

- стратегический анализ, включая отчет о влиянии изменения климата на стратегические цели организации;
- объяснение и количественная оценка текущих и ожидаемых значительных рисков и возможностей, связанных с изменением климата;
- раскрытие информации о действиях, предпринимаемых организацией, включая долгосрочный и краткосрочный планы в отношении рисков, возможностей и последствий, связанных с изменением климата;
- раскрытие информации о будущих перспективах, включая тенденции и факторы, относящиеся к изменению климата, которые, по всей вероятности, повлияют на стратегию организации или на запланированные сроки реализации данной стратегии;
- описание процессов корпоративного управления и ресурсов организации, выделенных для целей выявления вопросов, связанных с изменением климата, а также управления этими вопросами и контроля над ними.

© IFAC

A125. В некоторых случаях организация может публиковать информацию о выбросах, рассчитанных с помощью методов, отличных от тех, которые использовались при подготовке отчета о выбросах парниковых газов; например, прочая информация может быть подготовлена на эквивалентной основе, когда выбросы пересчитываются для исключения эффекта разовых событий, таких как ввод в эксплуатацию нового завода или закрытие участка. Практикующий специалист может потребовать исключения такой информации, если методы, использованные для ее подготовки, не соответствуют критериям, применявшимся при составлении отчета о выбросах парниковых газов. Практикующий специалист может также потребовать исключения любой текстовой информации, которая не соответствует количественным данным, включенным в отчет о выбросах парниковых газов, или не может быть обоснована (например, спекулятивные прогнозы или заявления о будущих действиях).

A126. Дальнейшие действия, которые могут быть необходимыми в случаях, когда прочая информация может подрывать доверие к отчету о выбросах парниковых газов и заключению или отчету по заданию, обеспечивающему уверенность, включают, например, следующее:

- направление запроса о проведении организацией консультаций с третьей стороной, имеющей надлежащую квалификацию, например, консультантом организации по юридическим вопросам;
- получение юридической консультации относительно последствий различных планов действий;
- информирование третьих сторон, например, регулирующего органа;
- отказ от заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность;
- отказ от задания, если это возможно в соответствии с применимыми законом или нормативным актом;
- изложение данного вопроса в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность.

Документация

Документальное оформление выполненных процедур и полученных доказательств (см. пункты 15, 65–66)

A127. Согласно требованиям МСЗОУ 3000 (пересмотренного) практикующему специалисту необходимо своевременно подготовить документацию по заданию, подтверждающую и обосновывающую информацию, содержащуюся в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность.[23] Ниже приводятся примеры вопросов, которые может быть целесообразно включить в документацию по заданию:

- недобросовестные действия: риски существенного искажения и характер, сроки и объем процедур, выполняемых в отношении недобросовестных действий, а также информация о недобросовестных действиях, направленная организации, регулирующим органам и другим лицам;
- законы и нормативные акты: выявленные или предполагаемые случаи несоблюдения законов и нормативных актов и результаты обсуждения с организацией и прочими сторонними по отношению к организации лицами;
- планирование: общая стратегия и план выполнения задания, а также значительные изменения, внесенные в рамках задания, с указанием причин таких изменений;
- существенность: при ее определении рассматриваются такие числовые данные и факторы, как уровень существенности для отчета о выбросах парниковых газов, уровень или уровни существенности для определенных типов выбросов или раскрываемой информации (если применимо), уровень существенности для выполнения аудиторских процедур и все случаи пересмотра уровня существенности в ходе выполнения задания;
- риски существенного искажения: обсуждение, необходимое в соответствии с пунктом 29, и принятые значимые решения, основные факторы, лежащие в основе понимания каждого

[23] МСЗОУ 3000 (пересмотренный), пункт 42.

© IFAC

аспекта организации и ее окружения, как указано в пункте 23, и риски существенного искажения, для которых, согласно профессиональному суждению практикующего специалиста, требовались дополнительные процедуры;

- дополнительные процедуры: характер, сроки и объем выполненных дополнительных процедур, связь этих дополнительных процедур с рисками существенного искажения и результаты процедур;
- оценка искажений: значения, ниже которых искажения считаются явно незначительными, искажения, накопленные в процессе выполнения задания, и информация о том, были ли они исправлены, а также вывод практикующего специалиста о том, являются ли неисправленные искажения существенными в отдельности или в совокупности, и обоснование такого вывода.

Вопросы, возникающие после даты заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность (см. пункт 68)

A128. Примеры исключительных обстоятельств включают факты, которые стали известны практикующему специалисту после даты заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, но которые существовали на эту дату и которые, если бы они были известны на эту дату, могли бы привести к корректировке отчета о выбросах парниковых газов или к модификации вывода практикующего специалиста, содержащегося в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, например, выявление значительной неисправленной ошибки. Изменения, внесенные в результате этого в документацию по заданию, проверяются в соответствии с политикой и процедурами аудиторской организации специалиста, регламентирующими ее обязанности по проведению проверки согласно требованиям МСКК 1, при этом окончательную ответственность за внесенные изменения несет руководитель задания.[24]

Окончательное формирование файла по заданию (см. пункт 69)

A129. В соответствии с МСКК 1 или другими профессиональными требованиями, положениями законодательства, если они содержат не менее строгие требования, чем МСКК 1, аудиторские организации должны устанавливать политику и процедуры для своевременного завершения формирования аудиторских файлов.[25] Как правило, надлежащий срок для завершения формирования окончательного аудиторского файла составляет не более 60 дней с даты заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность.[26]

Проверка качества выполнения задания (см. пункт 71)

A130. Прочие вопросы, которые могут рассматриваться в рамках проверки качества выполнения задания, включают следующее:

- оценку рабочей группой независимости аудиторской организации применительно к заданию;
- проведение надлежащих консультаций по вопросам, вызывающим расхождение мнений, или иным сложным или спорным вопросам и выводы на основании этих консультаций;
- отражение документацией по заданию, выбранной для проверки, работы, выполненной в отношении значимых суждений, и подтверждение ею сделанных выводов.

Формирование вывода по заданию, обеспечивающему уверенность

Описание применимых критериев (см. пункты 74(d), 76(g)(iv))

A131. Подготовка организацией отчета о выбросах парниковых газов требует включения надлежащего описания применимых критериев в пояснительные примечания к отчету о выбросах парниковых газов. Это описание информирует предполагаемых пользователей о концепции, на основании которой подготовлен отчет о выбросах парниковых газов, и имеет особое значение в случаях,

---

[24] МСКК 1 *«Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг»,* пункты 32–33.

[25] МСКК 1, пункт 45.

[26] МСКК 1, пункт A54.

© IFAC

когда существуют значительные различия между разными критериями в отношении отражения определенных вопросов в отчете о выбросах парниковых газов, например: какие вычеты по выбросам включены, если таковые имеются; как производилась их количественная оценка и что они собой представляют; основание для выбора выбросов категории 3 для включения в отчет и как производилась их количественная оценка.

A132. Указание на то, что отчет о выбросах парниковых газов подготовлен в соответствии с определенными критериями, является надлежащим только в том случае, если отчет о выбросах парниковых газов соответствует всем требованиям этих критериев, действующим в том периоде, который охватывает отчет о выбросах парниковых газов.

A133. Описание применимых критериев, содержащее неопределенные оценочные или ограничивающие формулировки (например, «отчет о выбросах парниковых газов в основном соответствует требованиям XYZ»), не является надлежащим, поскольку оно может ввести в заблуждение пользователей отчета о выбросах парниковых газов.

Содержание заключения или отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность

Примеры заключения и отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность (см. пункт 76)

A134. В Приложении 2 содержатся примеры заключения и отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов, включающих элементы, указанные в пункте 76.

Информация, на которую не распространяется вывод практикующего специалиста (см. пункт 76(c))

A135. Во избежание недопонимания и необоснованного доверия к информации, в отношении которой не обеспечена уверенность, в случаях, когда отчет о выбросах парниковых газов содержит такие сведения, как сравнительные показатели, на которые не распространяется вывод практикующего специалиста, данная информация обычно определяется в качестве таковой в отчете о выбросах парниковых газов и в заключении или отчете практикующего специалиста по заданию, обеспечивающему уверенность.

Вычеты по выбросам (см. пункт 76(f))

A136. Формулировка заявления, включаемого в заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, в случае, когда отчет о выбросах парниковых газов содержит информацию о вычетах по выбросам, может значительно варьироваться в зависимости от обстоятельств.

A137. Степень доступности значимой и надежной информации о компенсационных квотах и других вычетах по выбросам существенно различается, а следовательно, доказательства, имеющиеся у практикующего специалиста для подтверждения заявленных организациями вычетов по выбросам, также будут различными.

A138. В силу различного характера вычетов по выбросам и зачастую ограниченного числа и характера процедур, которые практикующий специалист может применить к вычетам по выбросам, настоящий стандарт требует, чтобы в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, были указаны те вычеты по выбросам (если они имеются), на которые распространяется вывод практикующего специалиста, и было представлено заявление об ответственности практикующего специалиста в отношении этих вычетов.

A139. Заявление об ответственности практикующего специалиста в отношении вычетов по выбросам может быть сформулировано следующим образом в случаях, когда вычеты по выбросам представляют собой компенсационные квоты: «Отчет о выбросах парниковых газов включает вычет из выбросов ABC за год в размере ууу тонн CO_2-ев связи с компенсационными квотами. Мы провели процедуры для выявления того, были ли данные компенсационные квоты приобретены в течение года и является ли их описание в отчете о выбросах парниковых газов обоснованным кратким обзором соответствующих контрактов и связанных с ними документов. Однако мы не проводили процедур в отношении внешних поставщиков таких компенсационных квот и не выражаем вывода относительно того, привели или приведут ли такие компенсационные квоты к сокращению выбросов на ууу тонн CO_2-е.”

© IFAC

Использование заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность (см. пункт 76(g)(iii))

A140. Кроме указания адресата заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, практикующий специалист может счесть целесообразным включить в текст заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, формулировку с указанием его цели или предполагаемых пользователей, для которых были подготовлены заключение или отчет. Например, в случае опубликования отчета о выбросах парниковых газов может быть целесообразно включить в пояснительные примечания к нему и в заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, заявление о том, что заключение или отчет предназначены для пользователей, которые обладают достаточными знаниями о деятельности, связанной с парниковыми газами, изучили информацию, содержащуюся в отчете о выбросах парниковых газов, с надлежащей тщательностью и понимают, что отчет о выбросах парниковых газов подготовлен и подтвержден в рамках соответствующих уровней существенности.

A141. Кроме того, практикующий специалист может счесть целесообразным включить формулировку, которая, в частности, ограничивает распространение заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, только кругом предполагаемых пользователей и не допускает его использование иными лицами или в других целях.

Краткий обзор процедур практикующего специалиста (см. пункт 76(h)(ii))

A142. В случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, заключение по такому заданию обычно содержит стандартные формулировки и только краткое описание выполненных процедур. Это связано с тем, что в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность, описание конкретных выполненных процедур при любом уровне детализации не поможет пользователям понять, что во всех случаях, когда предоставляется немодифицированное заключение, были получены достаточные надлежащие доказательства для того, чтобы практикующий специалист мог выразить свое мнение.

A143. В случае задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, указание характера, сроков и объема выполненных процедур важно для предполагаемых пользователей, чтобы они понимали суть вывода, выраженного в отчете по заданию, обеспечивающему ограниченную уверенность. Следовательно, описание процедур практикующего специалиста, выполненных в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, обычно является более детальным, чем в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность. Кроме того, может быть целесообразно включить описание процедур, которые не были выполнены и которые обычно выполняются в случае заданий, обеспечивающих разумную уверенность. Однако полное описание всех таких процедур может быть невозможно, так как уровень понимания и оценки рисков существенного искажения, требующийся от практикующего специалиста, ниже, чем в случае задания, обеспечивающего разумную уверенность.

Факторы, учитываемые при принятии такого решения и определении уровня детализации, включают следующее:

- особые обстоятельства организации (например, отличие характера деятельности организации от того, что считается типичным для отрасли);
- особые обстоятельства выполнения задания, влияющие на характер и объем выполненных процедур;
- ожидания предполагаемых пользователей в отношении уровня детализации отчета, основанные на рыночной практике или на применимых законе или нормативном акте.

A144. При описании выполненных процедур в отчете по заданию, обеспечивающему ограниченную уверенность, важно, чтобы информация о них была изложена объективно и не обобщалась до такой степени, чтобы стать неоднозначной, а также чтобы она не содержала излишних подробностей или преувеличений и не давала основания полагать, что была получена разумная уверенность. Важно также, чтобы описание процедур не создавало впечатления того, что выполнялось задание по проведению согласованных процедур, в большинстве случаев такое описание не должно содержать полного плана работ.

Подпись практикующего специалиста (см. пункт 76(k))

A145. Подпись практикующего специалиста ставится либо от имени его аудиторской организации, либо лично от имени специалиста, либо представлена обеими подписями в зависимости от

© IFAC

требований конкретной страны. В дополнение к подписи практикующего специалиста в некоторых странах от него может требоваться указание в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, его профессиональной аттестации или факта признания практикующего специалиста или его аудиторской организации (в зависимости от обстоятельств) соответствующим лицензирующим органом этой страны.

Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» (см. пункт 77)

A146. Частое использование разделов «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» приводит к снижению эффективности предоставления специалистом информации по таким вопросам.

A147. Включение раздела «Важные обстоятельства» может быть целесообразно в случаях, когда, например, используются различные критерии или когда критерии были пересмотрены, обновлены или интерпретированы по-иному, чем в прошедшие периоды, и это оказало значительное влияние на информацию о выбросах в отчете, или когда сбой в работе системы в течение части периода, за который предоставляется отчет, означает, что для оценки выбросов в этот промежуток времени использовалась экстраполяция данных, о чем имеется указание в отчете о выбросах парниковых газов.

A148. Включение раздела «Прочие сведения» может быть целесообразным в случаях, когда, например, объем работ по заданию значительно изменился по сравнению с прошедшим периодом и это не было указано в отчете о выбросах парниковых газов.

A149. Содержание раздела «Важные обстоятельства» включает четкое указание на то, к какому вопросу привлекается внимание и где в отчете о выбросах парниковых газов раскрыта в полном объеме информация по этому вопросу. В разделе также указывается, что вопрос, к которому привлекается внимание, не ведет к модификации вывода практикующего специалиста (см. также пункт A125).

A150. В содержании раздела «Прочие сведения» четко указывается, что представление и раскрытие таких прочих сведений в отчете о выбросах парниковых газов не требуется. Пункт 77 ограничивает использование раздела «Прочие сведения» вопросами, которые связаны с пониманием пользователями задания, ответственности практикующего специалиста либо заключения или отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, и которые практикующий специалист считает необходимым включить в заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность (см. также пункт A124).

A151. Включение рекомендаций практикующего специалиста по таким вопросам, как совершенствование информационной системы организации, в заключение или отчет по заданию, обеспечивающему уверенность, может означать, что эти вопросы не были надлежащим образом решены при подготовке отчета о выбросах парниковых газов. Такие рекомендации могут быть изложены, например, в письме руководству или доведены до сведения лиц, отвечающих за корпоративное управление, в ходе обсуждения. Факторы, учитываемые при принятии решения о том, указывать ли рекомендации в заключении или отчете по заданию, обеспечивающему уверенность, включают соображения о том, соответствует ли их характер информационным потребностям предполагаемых пользователей и сформулированы ли они надлежащим образом, чтобы исключить их неправильное понимание как оговорки к выводу практикующего специалиста в отношении отчета о выбросах парниковых газов.

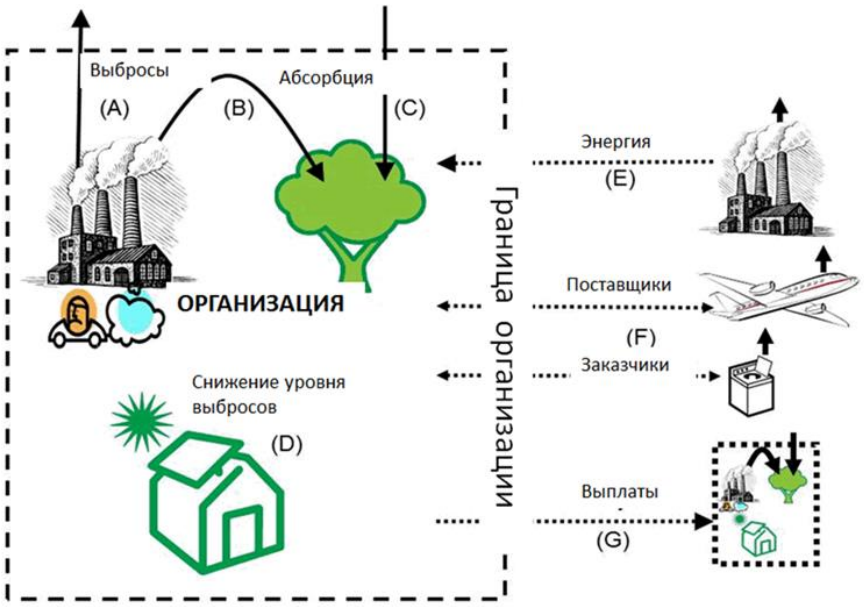
A152. В раздел «Прочие сведения» не включается информация, которую практикующему специалисту запрещено предоставлять в соответствии с законом, нормативным актом или иными профессиональными стандартами, например, стандартами этического поведения, которые касаются конфиденциальности информации. Кроме того, в раздел «Прочие сведения» не включается информация, которую обязано предоставлять руководство.

© IFAC

Приложение 1

(см. пункты А8–А14)

Выбросы, абсорбция и вычеты по выбросам



A = Прямые или входящие в категорию 1 выбросы (см. пункт А8).

B = Абсорбция (выбросы, осуществляемые в пределах организационной границы, но поглощаемые и хранящиеся в рамках этой границы, а не сбрасываемые в атмосферу. Абсорбция обычно отражается в учете развернуто, то есть как выбросы категории 1 и абсорбция) (см. пункт А14).

C = Абсорбция (парниковые газы, изъятые организацией из атмосферы) (см. пункт А14).

D = Действия, предпринимаемые организацией для снижения выбросов. Такие действия могут сократить выбросы категории 1 (например, использование топливосберегающих автомобилей), категории 2 (например, установка солнечных батарей для уменьшения количества закупаемой электроэнергии) или категории 3 (например, сокращение деловых командировок или продажа продукции, требующей меньше электроэнергии при использовании). Организация может описать такие действия в пояснительных примечаниях к отчету о выбросах парниковых газов, но они влияют на количественную оценку выбросов в основных таблицах отчета о выбросах парниковых газов только в том случае, если отраженные в отчете выбросы ниже, чем они были бы в отсутствие таких действий, или если они представляют собой вычеты по выбросам в соответствии с применимыми критериями (см. пункт А11).

E = Выбросы категории 2 (см. пункт А9).

F = Выбросы категории 3 (см. пункт А10).

G = Вычеты по выбросам, включая закупленные компенсационные квоты (см. пункты А11–А13).

© IFAC

Приложение 2

(см. пункт А134)

Примеры заключения и отчета по заданиям, обеспечивающим уверенность, в отношении отчетов о выбросах парниковых газов

Пример 1.

Обстоятельства следующие:

- **Задание, обеспечивающее разумную уверенность.**
- **Отчет о выбросах парниковых газов не содержит информации о выбросах категории 3.**
- **Отчет о выбросах парниковых газов не содержит информации о вычетах по выбросам.**
- **Отчет о выбросах парниковых газов не содержит сравнительной информации**.

Указанный ниже пример отчета приводится исключительно в качестве общих указаний и не является исчерпывающим или применимым к любым ситуациям.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НЕЗАВИСИМОГО ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА ПО ЗАДАНИЮ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩЕМУ РАЗУМНУЮ УВЕРЕННОСТЬ, В ОТНОШЕНИИ ОТЧЕТА ОРГАНИЗАЦИИ АВС О ВЫБРОСАХ ПАРНИКОВЫХ ГАЗОВ

[Надлежащий адресат]

Отчет о выбросах парниковых газов (данный заголовок не нужен, если это единственный раздел)

Мы выполняли задание, обеспечивающее разумную уверенность, в отношении прилагаемого отчета организации АВС о выбросах парниковых газов за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, который включает перечень выбросов и пояснительные примечания на страницах xx–yy. [Данное задание выполнялось многопрофильной группой, включая практикующих специалистов, инженеров и ученых-экологов.] [1]

Ответственность организации АВС за подготовку отчета о выбросах парниковых газов

Организация АВС отвечает за подготовку отчета о выбросах парниковых газов в соответствии с [[2]применимыми критериями], которые применяются согласно пояснениям в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов. Эта ответственность включает в себя разработку, внедрение и поддержание системы внутреннего контроля, применимой к подготовке отчета о выбросах парниковых газов, не содержащего существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

[Как указано в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов][3] , количественная оценка парниковых газов связана с неопределенностью, неизбежной в силу неполноты научных знаний, используемых для определения коэффициентов расчета выбросов и величин, необходимых для объединения показателей выбросов разных газов.

Наша независимость и контроль качества

Мы заявляем о том, что соблюдали требование независимости и другие этические требования Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, выпущенного Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров, основанного на фундаментальных принципах честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности, конфиденциальности и профессионального поведения.

---

[1] Это предложение подлежит удалению в случае, если оно не применимо к заданию (например, если задание заключалось в предоставлении отчета только по выбросам категории 2 и другие эксперты не привлекались).

[2] [*Применимые критерии*] можно скачать бесплатно с сайта www.######.org.

[3] Если в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов отсутствует указание на неизбежную неопределенность, этот раздел должен быть удален.

© IFAC

Аудиторская организация применяет Международный стандарт контроль качества 1[4] и следовательно применяет системный контроль качества, включающий документально оформленную политику и процедуры соблюдения этических требований, профессиональные стандарты и применимые законодательные и нормативные требования.

Наша ответственность

Наша ответственность заключается в том, чтобы выразить мнение относительно отчета о выбросах парниковых газов на основании полученных нами доказательств. Мы выполняли наше задание, обеспечивающее разумную уверенность, в соответствии с *Международным стандартом заданий, обеспечивающих уверенность 3410* «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов», выпущенным Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность. Согласно этому стандарту данное задание планировалось и проводилось таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что отчет о выбросах парниковых газов не содержит существенных искажений.

Задание, обеспечивающее разумную уверенность, выполняемое в соответствии с данным стандартом, предусматривает выполнение процедур для получения доказательств в отношении количественной оценки выбросов и соответствующей информации, содержащейся в отчете о выбросах парниковых газов. Характер, сроки и объем выбранных процедур зависят от суждения практикующего специалиста, включая оценку рисков существенного искажения отчета о выбросах парниковых газов вследствие недобросовестных действий или ошибок. При проведении такой оценки рисков мы рассматривали систему внутреннего контроля, применимую к подготовке отчета организации АВС о выбросах парниковых газов. Задание, обеспечивающее разумную уверенность, также включает:

- оценку целесообразности использования в обстоятельствах организации АВС [*применимых критериев*], которые применяются согласно пояснениям в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов, в качестве основы для подготовки отчета о выбросах парниковых газов;
- оценку надлежащего характера методов количественной оценки и используемой политики по составлению отчетности, а также обоснованности оценок, принятых организацией АВС;
- оценку общего представления отчета о выбросах парниковых газов.

Мы полагаем, что полученные нами доказательства являются достаточными и надлежащими и дают нам основание для формирования нашего мнения.

Мнение

По нашему мнению, отчет о выбросах парниковых газов за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, подготовлен во всех существенных аспектах в соответствии с [*применимыми критериями*], которые применялись согласно пояснениям в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов.

Отчет о выполнении иных нормативно-правовых требований(применим только для некоторых заданий)

(Форма и содержание данного раздела отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, будут зависеть от характера других обязанностей практикующего специалиста по предоставлению отчетов.)

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата отчета по заданию, обеспечивающему уверенность]

[Адрес практикующего специалиста]

[4] МСКК 1,″ *Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг*″.

© IFAC

Пример 2.

Обстоятельства следующие:

- **Задание, обеспечивающее ограниченную уверенность.**
- **Отчет о выбросах парниковых газов не содержит информации о выбросах категории 3.**
- **Отчет о выбросах парниковых газов не содержит информации о вычетах по выбросам.**
- **Отчет о выбросах парниковых газов не содержит сравнительной информации.**

Указанный ниже пример отчета приводится исключительно в качестве общих указаний и не является исчерпывающим или применимым к любым ситуациям.

ОТЧЕТ НЕЗАВИСИМОГО ПРАКТИКУЮЩЕГО СПЕЦИАЛИСТА ПО ЗАДАНИЮ, ОБЕСПЕЧИВАЮЩЕМУ ОГРАНИЧЕННУЮ УВЕРЕННОСТЬ, В ОТНОШЕНИИ ОТЧЕТА ОРГАНИЗАЦИИ АВС О ВЫБРОСАХ ПАРНИКОВЫХ ГАЗОВ

[Надлежащий адресат]

Отчет о выбросах парниковых газов (данный заголовок не нужен, если это единственный раздел)

Мы выполняли задание, обеспечивающее ограниченную уверенность, в отношении прилагаемого отчета организации АВС о выбросах парниковых газов за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, который включает перечень выбросов и [пояснительные примечания на страницах xx–yy]. [Данное задание выполнялось многопрофильной группой, включая практикующих специалистов, инженеров и ученых-экологов.][5]

Ответственность организации АВС за подготовку отчета о выбросах парниковых газов

Организация АВС отвечает за подготовку отчета о выбросах парниковых газов в соответствии с [[6]применимыми критериями], которые применяются согласно пояснениям в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов. Эта ответственность включает в себя разработку, внедрение и поддержание системы внутреннего контроля, применимой к подготовке отчета о выбросах парниковых газов, не содержащего существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

[Как указано в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов][7], количественная оценка парниковых газов связана с неопределенностью, неизбежной в силу неполноты научных знаний, используемых для определения коэффициентов расчета выбросов и величин, необходимых для объединения показателей выбросов разных газов.

Наша независимость и контроль качества

Мы заявляем о том, что соблюдали требование независимости и другие этические требования Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, выпущенного Советом по международным стандартам этики для бухгалтеров, основанного на фундаментальных принципах честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности, конфиденциальности и профессионального поведения.

Аудиторская организация применяет Международный стандарт контроль качества 1[8] и следовательно применяет системный контроль качества, включающий документально оформленную политику и процедуры соблюдения этических требований, профессиональные стандарты и применимые законодательные и нормативные требования.

Наша ответственность

---

[5] Это предложение подлежит удалению в случае, если оно не применимо к заданию (например, если задание заключалось в предоставлении отчета только по выбросам категории 2 и другие эксперты не привлекались).

[6] [*Применимые критерии*] можно скачать бесплатно с сайта www.######.org.

[7] Если в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов отсутствует указание на неизбежную неопределенность, этот раздел должен быть удален.

[8] МСКК 1,″ *Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг*″.

© IFAC

Наша ответственность заключается в том, чтобы предоставить вывод по заданию, обеспечивающему ограниченную уверенность, относительно отчета о выбросах парниковых газов на основании выполненных нами процедур и полученных доказательств. Мы выполняли наше задание, обеспечивающее ограниченную уверенность, в соответствии с *Международным стандартом заданий, обеспечивающих уверенность 3410* «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов», выпущенным Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность. Согласно этому стандарту данное задание планировалось и проводилось таким образом, чтобы получить ограниченную уверенность в том, что отчет о выбросах парниковых газов не содержит существенных искажений.

Задание, обеспечивающее ограниченную уверенность, выполняемое в соответствии с данным стандартом, предусматривает оценку целесообразности использования в обстоятельствах организации ABC [применимых критериев] в качестве основы для подготовки отчета о выбросах парниковых газов, оценку рисков существенного искажения отчета о выбросах парниковых газов вследствие недобросовестных действий или ошибок, выполнение действий, предпринятых в ответ на оцененные риски, как того требуют конкретные обстоятельства, и оценку общего представления отчета о выбросах парниковых газов. Задание, обеспечивающее ограниченную уверенность, предусматривает значительно меньший объем работ, чем задание, обеспечивающее разумную уверенность, в отношении как процедур оценки рисков, включая изучение системы внутреннего контроля, так и процедур, выполняемых в ответ на оцененные риски.

Проведенные нами процедуры основывались на нашем профессиональном суждении и включали направление запросов, наблюдение за выполняемыми процессами, инспектирование документов, аналитические процедуры, оценку надлежащего характера методов количественной оценки и политики по составлению отчетности, а также согласование или сверку с соответствующими данными.

[Практикующий специалист может включить краткое описание характера и объема выполненных процедур, которое, согласно суждению практикующего специалиста, содержит дополнительную информацию, которая может быть полезной для понимания пользователями основания для вывода практикующего специалиста. [9] Следующий раздел приводится в качестве руководства, и примеры процедур не являются исчерпывающим перечнем типов или объемов процедур, которые могут иметь большое значение для понимания пользователями выполненной работы.][10]

Учитывая обстоятельства задания, при выполнении перечисленных выше процедур мы:

- посредством направления запросов провели изучение контрольной среды и информационных систем ABC, применимых к количественной оценке и отражению в отчетности выбросов, однако не оценивали организацию определенных контрольных действий, не получали доказательств относительно их внедрения и не тестировали их операционную эффективность;
- оценили, являются ли методы определения оценок, используемые организацией ABC, надлежащими и применялись ли они последовательно. Однако наши процедуры не включали тестирования данных, на которых основываются оценки, или самостоятельное определение собственных оценок для сравнения с оценками, сделанными организацией ABC;
- посетили объекты [три объекта] для оценки полноты источников выбросов, методов сбора данных, источников данных и соответствующих допущений, применимых к объектам. Объекты выбирались для тестирования с учетом оценки их выбросов относительно общего объема выбросов, источников выбросов и объектов, посещенных в прошлые периоды. Наши процедуры [включали / не включали] тестирование

---

[9] *Процедуры должны быть указаны кратко, но не в такой степени, чтобы они выглядели неоднозначными. Они также не должны содержать излишних подробностей или преувеличений и не должны давать оснований для того, чтобы полагать, что была получена разумная уверенность. Важно, чтобы описание процедур не создавало впечатления того, что задание было направлено на выполнение согласованных процедур, в большинстве случаев такое описание не должно содержать полного плана работ.*

[10] Данный поясняющий раздел будет исключен из окончательного варианта отчета.

© IFAC

информационных систем по сбору и суммированию данных по объектам или средств контроля на этих объектах.[11]

Процедуры, выполняемые в рамках задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, отличаются по характеру и меньше по объему, чем при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность. Следовательно, уровень уверенности, полученный при выполнении задания, обеспечивающего ограниченную уверенность, значительно ниже, чем тот, который был бы получен при выполнении задания, обеспечивающего разумную уверенность. Следовательно, мы не выражаем мнения, обеспечивающего разумную уверенность, по отчету организации АВС о выбросах парниковых газов во всех существенных аспектах в соответствии с [применимыми критериями], которые применялись согласно пояснениям в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов.

Вывод по результатам задания, обеспечивающего ограниченную уверенность

По итогам выполненных нами процедур и полученных нами доказательств нами не было выявлено каких-либо оснований для того, чтобы полагать, что отчет организации АВС о выбросах парниковых газов за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, не подготовлен во всех существенных аспектах в соответствии с [применимыми критериями], которые применялись согласно пояснениям в Примечании 1 к отчету о выбросах парниковых газов.

Отчет о выполнении иных нормативно-правовых требований (применим только для некоторых заданий)

(Форма и содержание данного раздела отчета по заданию, обеспечивающему уверенность, будут зависеть от характера других обязанностей практикующего специалиста по предоставлению отчетов.)

[Подпись практикующего специалиста]

[Дата отчета по заданию, обеспечивающему уверенность]

[Адрес практикующего специалиста]

[11]Настоящий раздел подлежит удалению, если практикующий специалист приходит к выводу о том, что развернутая информация о выполненных процедурах не требуется в конкретных обстоятельствах выполнения задания.

© IFAC