

ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY K VÝKAZOM EMISIÍ SKLENÍKOVÝCH PLYNOV¹

Assurance engagements on greenhouse GAS statements

Ladislav Kareš, Veronika Kňazková (Kršíková)

Globálne otepľovanie predstavuje zložitý a zároveň nie jednoznačný proces, ktorého výsledkom sú rozmanité klimatické zmeny prebiehajúce v krátkej časovej etape. Jednou z príčin vedúcich ku globálnemu otepľovaniu sú emisie skleníkových plynov, ktoré vznikajú počas prírodných procesov a ľudskej činnosti. Počas činností ľudí unikajú do atmosféry veľké množstvá skleníkových plynov, čím sa zvyšujú atmosférické koncentrácie týchto plynov, a tým sa zosilňuje skleníkový efekt a dochádza k otepľovaniu klímy.

Emisiou teda možno rozumieť *priame alebo nepriame vypustenie znečisťujúcej látky do ovzdušia*, pričom zdrojom znečisťovania ovzdušia je:

- a) stacionárny zdroj, ktorým je technologický celok, sklad alebo skládka palív, surovín a produktov, skládka odpadov, lom alebo iná plocha s možnosťou zaparenia, horenia alebo úletu znečisťujúcich látok alebo iná stavba, objekt, zariadenie a činnosť, ktorá znečisťuje alebo môže znečisťovať ovzdušie; vymedzený je ako súhrn všetkých zariadení a činností v rámci funkčného celku a priestorového celku,
- b) mobilný zdroj, ktorým je pohyblivé zariadenie so spaľovacím motorom alebo iným hnacím motorom, ktorý znečisťuje ovzdušie. Plyny spôsobujúce skleníkový efekt predstavujú *plynné zložky atmosféry, prírodné aj antropogénne, ktoré absorbujú a znova vyžarujú infračervené žiarenie*.

Skleníkový plyn je plyn, ktorý prispieva k prirodzenému skleníkovému efektu. Skleníkové plyny zahŕňajú kyslíčnik uhličitý, kyslíčnik dusný, metán, ozón a chloro-fluórokarbón, ktorých existencia je prirodzená a vyplýva z činnosti človeka (výroba a spotreba)

Globálne emisie skleníkových plynov sa majú v tejto dekáde stabilizovať a do roku 2050 znížiť o 50 % v porovnaní s rokom 1990. Rozvojové krajiny EÚ si stanovili za cieľ eliminovať emisie skleníkových plynov do roku 2050 až o 80 - 95 %, nakoľko práve znižovanie emisií skleníkových plynov predstavuje významnú celosvetovú iniciatívu. Problematika emisie skleníkových plynov je prezentovaná v tzv. Kyótskom protokole, ktorý prezentuje skupinu šiestich skleníkových plynov produkovaných ľudskými aktivitami. Ide o *oxid uhličitý, metán, oxid dusný, čiastočne fluórované uhľovodíky, perfluórkarbóny a florid sírový*.

Nielen Kyótsky protokol, ale aj najnovšie direktívy EÚ kladú nové povinnosti ohľadne pozitívneho dopadu na životné prostredie. Vzhľadom na vzájomnú súvislosť medzi emisiami skleníkových plynov a zmenou klímy mnohé účtovné jednotky indikujú svoje emisie skleníkových plynov za účelom riadenia spoločnosti.

¹ Príspevok bol spracovaný ako jeden z výstupov riešenia projektu grantovej agentúry Vedecká grantová agentúra Ministerstva školstva SR a Slovenskej akadémie vied (VEGA) č.1/0069/13 (2013-2015) „Konceptia verného a pravdivého zobrazenia skutočnosti v kontexte platnej legislatívy účtovníctva z pohľadu audítorskej profesie.“

Mnohé spoločnosti zostavujú **výkaz emisií skleníkových plynov**²:

- ako súčasť regulačného režimu zverejňovania,
- ako súčasť systému obchodovania s emisnými kvótami,
- aby dobrovoľne³ informovali investorov a ostatné subjekty⁴.

Problematikou emisie skleníkových plynov sa zaoberá aj samotný audítor, ktorý sa pri vykonávaní zákaziek na uisťovacie služby riadi **Medzinárodným štandardom pre uisťovacie služby 3410 - Zákazky na uisťovacie služby k výkazom emisií skleníkových plynov** (ďalej len "ISAE 3410"). Uvedený štandard sa zaoberá zákazkami na uisťovacie služby, ktoré podávajú správu o výkaze emisií skleníkových plynov účtovnej jednotky. Zákazky na uisťovacie služby môžu zahŕňať okrem výkazu emisií skleníkových plynov aj ďalšie informácie, napr. ak sa audítor najmä za účelom vydania správy o správe o udržateľnosti, pričom výkaz emisií skleníkových plynov tvorí len časť tejto správy. Za predpokladu, že výkaz emisií skleníkových plynov predstavuje relatívne nepatrnú časť celkových informácií, miera relevancie ISAE 3410 závisí od odborného úsudku audítora poskytujúceho uisťovacie služby. Cieľom audítora v kontexte ISAE 3410 je⁵:

- získať uistenie, že výkaz emisií skleníkových plynov neobsahuje významné nesprávosti vzniknuté v dôsledku podvodu alebo chyby a následne umožňuje audítorovi poskytujúcemu služby vyjadriť záver poskytujúci príslušnú mieru uistenia,
- vydať správu o skutočnostiach, či pri zákazke poskytujúcej *primerané uistenie* je výkaz emisií skleníkových plynov zostavený vo všetkých významných súvislostiach s príslušnými kritériami alebo pri zákazke poskytujúcej *obmedzené uistenie* nezaznamenal audítor skutočnosti vedúce k presvedčeniu, že výkaz emisií skleníkových plynov nie je vo všetkých významných súvislostiach zostavený v súlade s príslušnými kritériami.

V súlade s ISAE 3410 možno emisiami rozumieť skleníkové plyny, ktoré boli počas príslušného obdobia vypustené do ovzdušia alebo by boli vypustené do ovzdušia, keby neboli zachytené a odvedené do prepadu. Emisie možno v kontexte ISAE 3410 rozdeliť na⁶:

- a) priame emisie** (*emisie rozsahu 1*) - resp. emisie zo zdrojov, ktoré vlastní alebo kontroluje účtovná jednotka (napr. spaľovanie z paliva spaľovaného v stacionárnom zariadení účtovnej jednotky alebo z paliva spaľovaného v dopravných prostriedkoch, z fyzikálnych procesov ako je výroba cementu atď.)
- b) nepriame emisie** (*emisie rozsahu 2*) - resp. emisie, ktoré sú dôsledkom činnosti účtovnej jednotky, ale vyskytujú sa pri zdrojoch, ktoré vlastní a kontroluje účtovná jednotka.

² Výkaz emisie skleníkových plynov predstavuje výkaz stanovujúci základné prvky a vyčíslujúci emisie skleníkových plynov účtovnej jednotky za určité obdobie a v relevantných prípadoch porovnateľné informácie a vysvetľujúce poznámky vrátane zhrnutia významných zásad kvantifikácie a vykazovania. Uvedený výkaz emisií skleníkových plynov môže zahŕňať zoznam pohltení a odpočtov emisií v členení do kategórií. Za predpokladu, že zákazka nezahŕňa celý výkaz emisií skleníkových plynov, predstavuje výkaz emisií skleníkových plynov časť zahrnutú do príslušnej zákazky.

³ Dobrovoľne zverejňované údaje môžu byť napr. publikované ako samostatné dokumenty začlenené napr. do výročnej správy alebo môžu byť podkladom pre vklad do tzv. "registra emisií uhlíka".

⁴ IFAC. 2012 (2013). *Príručka Medzinárodných usmernení pre audit, uisťovacie služby a etiku*. Autorizovaný preklad. Bratislava, SKAU. 2013. s. 162. ISBN 978-1-60815-122-6.

⁵ Tamže s. 164.

⁶ IFAC. 2012 (2013). *Príručka Medzinárodných usmernení pre audit, uisťovacie služby a etiku*. Autorizovaný preklad. Bratislava, SKAU. 2013. s. 165. ISBN 978-1-60815-122-6.

Partner zodpovedný za zákazku nesie zodpovednosť za určenie, či výkaz emisií skleníkových plynov a súčasne aj zákazka majú požadovaný rozsah za účelom užitočnosti pre používateľov s ohľadom na nasledujúce skutočnosti⁷:

- ak výkaz emisií skleníkových plynov nemá obsahovať významné emisie, ktoré boli kvantifikované alebo by mohli byť pohoťovo kvantifikované, či sú takéto výnimky za daných okolností primerané,
- ak nemá zákazka obsahovať uistenie o významných emisiách, ktoré účtovná jednotka vykázala, či sú tieto výnimky za daných okolností primerané,
- ak má zákazka obsahovať uistenie o odpočtoch emisií, či povaha uistenia, ktoré audítor poskytujúci služby získa s ohľadom na odpočty a obsah správy o uistení sú jasné a primerané.

Povinnosťou audítora je získať súhlas účtovnej jednotky o svojej zodpovednosti za:

- návrh, implementáciu a udržiavanie zavedených interných kontrol nevyhnutných pri zostavovaní výkazu emisií skleníkových plynov neobsahujúcich významné nesprávne vzniknuté v dôsledku podvodu alebo chyby,
- za zostavenie výkazu emisií skleníkových plynov v súlade s príslušnými kritériami,
- za odkaz na príslušné použité kritéria alebo ich popis vo výkaze emisií skleníkových plynov ak nie je jednoznačné kto príslušné kritéria zostavil⁸.

Náležitú pozornosť musí audítor venovať stanoveniu *významnosti* výkazu emisií skleníkových plynov, pričom významnosť zahŕňa:

- nesprávne, ktoré vo významnej miere môžu ovplyvniť rozhodnutia používateľov prijímaných na základe výkazu emisií skleníkových plynov,
- úsudky o významnosti, ktoré sú ovplyvnené veľkosťou alebo povahou nesprávne prípadne ich kombináciou.

Za možné *príčiny* rizík významnej nesprávne možno považovať faktory ako sú pravdepodobnosť *zámernej nesprávne vo výkaze emisií skleníkových plynov, pravdepodobnosť nesplnenia ustanovení právnej úpravy s priamym vplyvom na výkaz emisií skleníkových plynov, pravdepodobnosť vynechania významnej emisie* atď. Audítor poskytujúci služby po odhalení existencie rizík významnej nesprávne navrhuje a následne implementuje celkové reakcie na vyhodnotenie rizík významnej nesprávne na úrovni výkazu emisií skleníkových plynov. Audítor vzhľadom na mieru uistenia, t.j. primeranú alebo obmedzenú mieru uistenia, navrhuje a vykonáva dodatočné postupy reagujúce na odhalené významné riziká. V záverečnej fáze auditu audítor poskytujúci služby vyhlási, či získal primerané alebo obmedzené uistenie vo vzťahu k výkazu emisií skleníkových plynov.

Na záver audítor poskytujúci služby oznámi osobám zodpovedným za vykonanie dohľadu nad výkazom emisií skleníkových plynov všetky skutočnosti zaznamenané počas vykonania zákazky.

⁷ Tamže s. 167.

⁸ IFAC. 2012 (2013). *Príručka Medzinárodných usmernení pre audit, uistovacie služby a etiku*. Autorizovaný preklad. Bratislava, SKAU. 2013. s. 168. ISBN 978-1-60815-122-6.

Abstrakt

Významnou problematikou súčasnosti sú pre mnohé účtovné jednotky emisie skleníkových plynov. Emisie skleníkových plynov možno považovať za významný faktor vedúci ku zmene klímy, resp. ku globálnemu otepľovaniu. Vzhľadom na vzájomnú prepojenosť medzi emisiami skleníkových plynov a zmenami klímy mnohé účtovné jednotky kvantifikujú svoje emisie a viaceré z uvedeného dôvodu zostavujú výkaz emisie skleníkových plynov, ktorý sa stáva predmetom overovania audítora poskytujúceho služby. Audítora sa vykonaní uvedenej zákazky riadi medzinárodným audítorským štandardom ISAE 3410 "Zákazky na uisťovacie služby k výkazom emisií skleníkových plynov" v kontexte ktorého je zodpovednosťou audítora získať primerané alebo obmedzené uistenie, že výkaz emisie skleníkových plynov neobsahuje významné nesprávnosti a následne vydať správu o zisteniach, ku ktorým došiel v priebehu zákazky.

Kľúčové slová: zákazka na uisťovacie služby, audítora poskytujúci služby, emisie, skleníkové plyny, miera uistenia

Summary

Among major issues of concern for many entities today are greenhouse gas emissions. Greenhouse gas emissions can be considered as an important factor leading to climate change, especially to the global warming. Because of the interdependency between greenhouse gas emissions and climate change many entities quantify their emissions and many of them for mentioned reason prepare the statement of greenhouse gas emissions, which becomes the subject for verification by auditor performing the services. Auditor must adhere to international auditing standard ISAE 3410 "Assurance engagements on greenhouse gases emission statements", according to which it is the responsibility of the auditor to obtain reasonable or limited assurance that the statement of greenhouse gases emissions does not contain material misstatements and he must subsequently issue a report about the findings, based on work performed under audit contract.

Key words: assurance engagements, the auditor providing services, emissions, greenhouse gases, the level of assurance

JEL klasifikácia: M42

Použitá literatúra

- [1] IFAC. 2012 (2013). *Príručka Medzinárodných usmernení pre audit, uisťovacie služby a etiku*. Autorizovaný preklad. Bratislava: SKAU, 2013. 955 s. ISBN 978-1-60815-122-6.
- [2] Medzinárodný audítorský štandard ISAE 3410 "Zákazky na uisťovacie služby k výkazom emisií skleníkových plynov"
- [3] <http://www.enviroportal.sk/environmentalne-temy/vybrane-environmentalne-problemy/klimaticke-zmeny/emisie-sklenikovych-plynov>
- [4] www.ifac.org
- [5] www.iaasb.org

Kontakt

Ladislav Kareš, doc., Ing., PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: 00421 2 67295 776, e-mail: ladislav.kares@euba.sk
Veronika Kňazková, Ing. Katedra účtovníctva a audítorstva FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: 00421 2 67295 725, e-mail: veronika.krsikova@euba.sk