

Niewiążące wytyczne

kwiecień 2021 r. *(tytuł zmieniony w grudniu 2021 r.)*

Niewiążące wytyczne
dotyczące stosowania
standardu MSUA 3000
(zmienionego) do zleceń
atestacyjnych dotyczących
sprawozdawczości
w zakresie zrównoważonego
rozwoju i innej rozszerzonej
sprawozdawczości
zewnętrznej

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

Oświadczenia

Niniejsze niewiążące wytyczne zostały opracowane przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) w ramach projektu prowadzonego przy wsparciu Światowej Rady Biznesu na rzecz Zrównoważonego Rozwoju (The World Business Council for Sustainable Development – WBCSD). Prace zostały sfinansowane przez Gordon and Betty Moore Foundation's Conservation and Markets Initiative. Więcej informacji można znaleźć na stronie www.moore.org.

O IAASB

Zadaniem IAASB jest służba w interesie publicznym poprzez ustanawianie wysokiej jakości standardów badania, usług atestacyjnych i innych usług pokrewnych oraz wspieranie procesu ujednociania międzynarodowych i krajowych standardów badania i usług atestacyjnych, a tym samym przyczynianie się do podnoszenia jakości i spójności praktyki na całym świecie i zwiększania zaufania publicznego do zawodu badania i usług atestacyjnych na całym świecie.

IAASB opracowuje standardy i wytyczne badania i usług atestacyjnych przeznaczone dla wszystkich zawodowych księgowych w ramach wspólnego procesu ustanawiania standardów, w którym uczestniczy Public Interest Oversight Board (PIOB), nadzorująca działalność IAASB, i grupa doradcza IAASB Consultive Advisory Group, wnosząca wkład ze strony instytucji interesu publicznego w opracowanie standardów i wytycznych. Struktury i procesy wspierające działalność IAASB zapewnia International Federation of Accountants (IFAC). Odwiedź stronę iaasb.org.

O WBCSD

WBCSD jest globalną, kierowaną przez dyrektorów wykonawczych (CEO) organizacją zrzeszającą ponad 200 czołowych firm współpracujących w celu przyspieszenia transformacji do bardziej zrównoważonego świata. Pomaga firmom członkowskim w osiągnięciu większych sukcesów i zrównoważonego rozwoju, koncentrując się na maksymalnym pozytywnym wpływie na akcjonariuszy, środowisko i społeczeństwo.

Firmy członkowskie WBCSD pochodzą ze wszystkich sektorów i wszystkich głównych gospodarek, reprezentując łączne przychody w wysokości ponad 8,5 biliona USD i 19 milionów pracowników. Globalna sieć prawie 70 krajowych rad biznesu WBCSD zapewnia swoim członkom niezrównany zasięg na całym świecie. WBCSD ma wyjątkowe możliwości współpracy z firmami członkowskimi wzdłuż i w poprzek łańcuchów wartości, dostarczając skuteczne rozwiązania biznesowe w przypadku najtrudniejszych problemów związanych ze zrównoważonym rozwojem.

WBCSD jako całość jest przodującym głosem biznesu na rzecz zrównoważonego rozwoju: zjednoczeni realizacją do 2050 roku wizji świata, w którym ponad 9 miliardów ludzi żyje dobrze i w granicach planety. Odwiedź stronę wbcsd.org.

Informacje o Fundacji Gordona i Betty Moore

Fundacja Gordona i Betty Moore wspiera przełomowe odkrycia naukowe, ochronę środowiska, poprawę opieki nad pacjentami i zachowanie szczególnego charakteru Bay Area. Odwiedź Moore.org lub śledź @MooreFound.

Prawa autorskie, znak handlowy oraz informacje dotyczące zgód, patrz [strona 144](#).

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

SPIS TREŚCI

W niniejszym dokumencie termin „Rozszerzona sprawozdawczość zewnętrzna” odnosi się do „Zrównoważonego rozwoju i innej rozszerzonej sprawozdawczości zewnętrznej”

Wprowadzenie	5
Zakres	5
Cel i zamierzeni odbiorcy wytycznych.....	5
Charakter RSZ i znaczenie „informacji RSZ” oraz „raportu RSZ”	5
Okoliczności napotymane często na zleceniach atestacyjnych RSZ.....	6
Umocowanie wytycznych	7
Korzystanie z Wytycznych	7
Rozdział 1: Stosowanie odpowiednich kompetencji i możliwości	10
Sprawy, do których odnoszą się wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale	10
Okoliczności, w których wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale mogą być pomocne dla praktyków	10
Wyznaczenie zespołu posiadającego odpowiednie kompetencje atestacyjne i kompetencje w przedmiocie zlecenia	11
Kompetencje i obowiązki partnera odpowiedzialnego za zlecenie	13
Inne uwarunkowania związane z kontrolą jakości	16
Rozdział 2: Zawodowy sceptycyzm i zawodowy osąd	17
Sprawy, do których odnoszą się wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale	17
Okoliczności, w których wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale mogą być pomocne dla praktyków	17
Stosowanie zawodowego sceptycyzmu	19
Stosowanie zawodowego osądu.....	24
Zawodowy sceptycyzm i zawodowy osąd przez cały okres realizacji zlecenia	26
Rozdział 3: Określenie warunków koniecznych i uzgodnienie zakresu zlecenia atestacyjnego RSZ ..	27
Sprawy, do których odnoszą się wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale	27
Okoliczności, w których wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale mogą być pomocne dla praktyków	27
Ustalenie, czy warunki konieczne są spełnione w ramach zlecenia atestacyjnego RSZ	28
Uzgodnienie zakresu zlecenia	32
Wysiłek włożony w ustalenie, czy warunki konieczne są spełnione	38

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ
ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ
ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

Reakcja, gdy warunki konieczne nie są spełnione.....	40
Rozdział 4: Rozważenie funkcjonującego w jednostce procesu ustalania tematów sprawozdawczych.....	42
Sprawy, do których odnoszą się wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale	42
Okoliczności, w których wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale mogą być pomocne dla praktyków	42
Rozważenie procesu wdrożonego przez jednostkę w celu ustalenia tematów sprawozdawczych	43
Krok 1: Rozważenie kontekstu procesu ustalania tematów sprawozdawczych przez jednostkę ..	44
Krok 1a: Rozważenie, w jaki sposób sporządzający ustalił cel informacji RSZ.....	46
Krok 1b: Rozważenie, w jaki sposób sporządzający zidentyfikował zamierzonych użytkowników informacji RSZ.....	46
Krok 2: Rozważenie wyboru tematów sprawozdawczych do uwzględnienia w informacjach RSZ	48
Łączna analiza tematów sprawozdawczych	51
Ujawnienie procesu ustalania tematów sprawozdawczych przez jednostkę	52
Rozdział 5: Ustalenie odpowiedniości i dostępności kryteriów	53
Sprawy, do których odnoszą się wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale	53
Okoliczności, w których wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale mogą być pomocne dla praktyków	53
Ustalenie odpowiedniości i dostępności kryteriów	54
Rozważenie procesu opracowywania kryteriów i ich źródła	61
Rozważenie zmian kryteriów na przestrzeni czasu	64
Rozważenie, czy kryteria zostaną udostępnione	65
Konsekwencje, gdy kryteria nie są odpowiednie lub udostępnione	66
Rozdział 6: Rozważenie procesu sporządzania lub procesu kontroli wewnętrznej nad sporządzaniem informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia	67
Sprawy, do których odnoszą się wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale	67
Okoliczności, w których wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale mogą być pomocne dla praktyków	67
Zrozumienie procesu sporządzania przez jednostkę informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia lub kontroli wewnętrznej nad tym procesem	68
Rozważenie wielkości, złożoności i charakteru jednostki	72
Ograniczona pewność i racjonalna pewność.....	73
Rozdział 7: Wykorzystanie stwierdzeń	74
Sprawy, do których odnoszą się wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale	74
Okoliczności, w których wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale mogą być pomocne dla praktyków	74
Wykorzystanie stwierdzeń.....	74

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ
ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ
ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

Rozdział 8: Uzyskiwanie dowodów.....	78
Sprawy, do których odnoszą się wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale	78
Okoliczności, w których wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale mogą być pomocne dla praktyków	78
Uwzględnianie ryzyka agregacji w ramach zlecenia atestacyjnego RSZ	83
Rozdział 9: Rozważenie istotności zniekształceń	86
Sprawy, do których odnoszą się wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale	86
Okoliczności, w których wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale mogą być pomocne dla praktyków	86
Identyfikacja zniekształceń.....	86
Obowiązki praktyka	89
Gromadzenie zniekształceń	90
Rozważenie skutków zidentyfikowanych zniekształceń.....	91
Inne rozważania dotyczące istotności	92
Niepewność pomiaru lub oceny	93
Rozdział 10: Uwzględnienie jakościowych informacji RSZ	96
Sprawy, do których odnoszą się wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale	96
Okoliczności, w których wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale mogą być pomocne dla praktyków	96
Charakter jakościowych informacji RSZ.....	96
Szczególne rozważania przy ustalaniu odpowiednich kryteriów dla informacji jakościowych	98
Szczególne rozważania dotyczące uzyskiwania dowodów na temat informacji jakościowych ...	100
Szczególne rozważania dotyczące oceny zniekształceń w informacjach jakościowych	103
Szczególne rozważania, gdy informacje jakościowe są prezentowane obok innych informacji..	105
Szczególne rozważania dotyczące omówienia informacji jakościowych w raporcie atestacyjnym	106
Rozdział 11: Uwzględnienie informacji RSZ dotyczących przyszłości	108
Sprawy, do których odnoszą się wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale	108
Okoliczności, w których wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale mogą być pomocne dla praktyków	108
Charakter informacji RSZ dotyczących przyszłości	109
Szczególne rozważania przy ustalaniu odpowiednich kryteriów dla informacji RSZ dotyczących przyszłości.....	109
Szczególne rozważania związane z uzyskiwaniem dowodów na temat informacji RSZ dotyczących przyszłości.....	110
Szczególne rozważania związane z oceną zniekształceń w informacjach RSZ dotyczących przyszłości.....	114

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ
ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ
ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

Szczególne rozważania dotyczące przekazywania w raporcie atestacyjnym informacji RSZ dotyczących przyszłości	115
Rozdział 12: Skuteczne komunikowanie w raporcie atestacyjnym	116
Sprawy, do których odnoszą się wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale	116
Okoliczności, w których wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale mogą być pomocne dla praktyków	116
Skuteczna komunikacja w raporcie atestacyjnym.....	116
Treść raportu atestacyjnego.....	118
Załącznik 1.....	135
Załącznik 2.....	137
Załącznik 3.....	138

Wprowadzenie

Zakres

1. Rozdziały od 1 do 12 niniejszego dokumentu zawierają praktyczne, niewiążące wytyczne (zwane dalej „Wytycznymi”), które mają pomóc praktykom w wykonywaniu usług atestacyjnych zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000 (zmienionym) *Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych* (zwanym dalej „Standardem”) w zakresie zrównoważonego rozwoju i innej rozszerzonej sprawozdawczości zewnętrznej (zwanej dalej „RSZ”) przez jednostki różnej wielkości w odniesieniu do szerokiego zakresu tematów sprawozdawczych. RSZ omówiono poniżej w części *Omówienie RSZ i znaczenie „Informacji w ramach RSZ” oraz „Raportu RSZ”*.
2. Wyjaśniając zasady i wymogi Standardu, Wytyczne zakładają, że praktycy znają cały tekst Standardu.
3. Zakres wytycznych zawartych w niniejszym dokumencie jest ograniczony do określonych obszarów, w których zdaniem IAASB¹ praktycy mogą skorzystać z nich w odniesieniu do wyzwań, które często napotykają w stosowaniu standardu podczas zleceń atestacyjnych RSZ (zwanymi dalej „zleceniami atestacyjnymi RSZ”). Wyzwania te zostały omówione poniżej w sekcji *„Okoliczności napotymane często podczas zleceń atestacyjnych RSZ”*.

Cel i zamierzeni odbiorcy wytycznych

4. Celem Wytycznych IAASB jest promowanie jakości i spójnego stosowania Standardu w usługach atestacyjnych RSZ:
 - zwiększenie wpływu takich zleceń na jakość sprawozdawczości RSZ,
 - zwiększenie zaufania do raportów z usług atestacyjnych oraz
 - zwiększenie wiarygodności raportów RSZ, tak aby ich zamierzeni użytkownicy mogli mieć do nich zaufanie i na nich polegać.
5. Zamierzonymi odbiorcami Wytycznych są praktycy wykonujący zlecenia atestacyjne RSZ zgodnie ze Standardem. Chociaż Wytyczne mogą również pomóc innym stronom zlecenia atestacyjnego RSZ w zrozumieniu aspektów wykonywania usług atestacyjnych RSZ, takim jak sporządzający i użytkownicy raportów RSZ lub organy regulacyjne, to nie zostały one opracowane z myślą o potrzebach takich stron.

Charakter RSZ i znaczenie „informacji RSZ” oraz „raportu RSZ”

6. RSZ obejmuje wiele różnych rodzajów sprawozdawczości, które przedstawiają informacje o finansowych i niefinansowych konsekwencjach działalności jednostki. RSZ może również zawierać informacje dotyczące przyszłości związane z tymi sprawami. Takie informacje (określane w niniejszym dokumencie jako „informacje RSZ”) mogą dotyczyć konsekwencji działalności jednostki dla jej własnych zasobów i relacji lub dla szerszego dobrostanu gospodarki, środowiska lub społeczeństwa, lub obu tych elementów, lub też wyników usług świadczonych przez jednostkę z sektora publicznego lub podmiot o celu niezarobkowym. Informacje RSZ mogą wykraczać poza informacje związane wyłącznie z własną działalnością podmiotu. W związku z tym zakres odnośnej usługi atestacyjnej RSZ musi być jasno zdefiniowany i uwzględniony przy

¹ [Wspieranie wiarygodności i zaufania w nowych formach sprawozdawczości zewnętrznej: Dziesięć kluczowych wyzwań dla usług atestacyjnych](#)

określaniu, czy istnieją warunki konieczne dla wykonania usługi nieatestacyjnej (patrz Rozdział [3](#)).

7. Informacje RSZ wykraczają poza historyczne informacje finansowe zwykle zawarte w sprawozdaniu z sytuacji finansowej lub sprawozdaniu z wyniku finansowego i powiązanych ujawnieniach. Takie historyczne informacje finansowe wyrażone są w kategoriach finansowych i odnoszą się do określonej jednostki, pochodzą głównie z systemu księgowego tej jednostki, dotyczą zdarzeń gospodarczych powstałych w przeszłych okresach albo warunków lub okoliczności gospodarczych istniejących w określonych momentach czasu w przeszłości.
8. Informacje RSZ mogą być przedstawiane jako część (lub części) głównych raportów okresowych publikowanych przez spółkę lub organizację, np. raportu rocznego lub raportu zintegrowanego, lub raportu wymaganego przez organ nadzoru, takich jak formularz 10-K amerykańskiej Komisji Papierów Wartościowych i Giełd lub raport strategiczny w Wielkiej Brytanii. Informacje RSZ mogą być również prezentowane w formie odrębnych raportów lub oświadczeń wydawanych przez jednostkę, takich jak raport dotyczący zrównoważonego rozwoju, oświadczenie o społecznej odpowiedzialności biznesu, sprawozdanie z wyników jednostki sektora publicznego, raport na temat jednostek niekomercyjnych lub oświadczenie o emisjach gazów cieplarnianych. W niniejszym dokumencie, w przypadku gdy zlecenie atestacyjne RSZ nie obejmuje całego raportu RSZ, ta część informacji RSZ w raporcie RSZ, która jest przedmiotem zlecenia atestacyjnego, jest określana jako „informacje o zagadnieniu RSZ będącym przedmiotem zlecenia”. Informacje o zagadnieniu RSZ będącym przedmiotem zlecenia mogą obejmować mniejszy zakres niż cały raport i mogą być przedstawione jako jedna lub więcej miar, części lub oświadczeń. W innych przypadkach informacje o zagadnieniu RSZ będącym przedmiotem zlecenia mogą stanowić całość raportu RSZ podmiotu.

Okoliczności napotymane często na zleceniach atestacyjnych RSZ

9. Informacje RSZ są częstokroć dobrowolnie sporządzane i publikowane przez jednostki, ale coraz częściej mogą być wymagane na mocy przepisów prawa lub regulacji (takie jak wymóg UE², dla dużej spółki aby włączać informacje niefinansowe do swojego raportu rocznego). Takie informacje RSZ mogą być przygotowywane przy użyciu kryteriów zawartych w ramowych założeniach RSZ, standardach lub wytycznych ustanowionych na mocy przepisów prawa lub regulacji, przez międzynarodowe lub krajowe organy ustanawiające standardy lub przez inne organy (zwanymi „kryteriami ramowymi”), kryteriów opracowanych przez jednostkę (zwanymi „kryteriami opracowanymi przez jednostkę”) lub połączenia obu.
10. Informacje RSZ mogą dotyczyć różnych przedmiotów zlecenia lub ich aspektów, które mogą być złożone i mieć różne cechy, od obiektywnych po subiektywne, od historycznych po dotyczące przyszłości lub ich połączenie, i mogą obejmować zarówno informacje niefinansowe (w tym niepieniężne), jak i finansowe. Standard zajmuje się zleceniami, których celem jest sporządzenie raportu na temat informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, na które mogą składać się zarówno informacje niefinansowe, jak i finansowe. Na przykład, gdy historyczne informacje finansowe stanowią stosunkowo niewielką część, zlecenie atestacyjne RSZ może być nadal wykonywane zgodnie ze Standardem. Ze względu na szeroki zakres dostępnych ramowych założeń RSZ, może istnieć różnorodność kryteriów stosowanych do sporządzenia informacji RSZ. Ponadto, sporządzający często stosują kryteria opracowane przez jednostkę w uzupełnieniu lub zamiast kryteriów ramowych. W takich przypadkach może występować większa możliwość stronniczości kierownictwa przy wyborze lub opracowywaniu kryteriów.

² Zobacz: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/non-financial-reporting_en

Dlatego ważne jest, aby praktycy stosowali zawodowy sceptycyzm i zawodowy osąd podczas wykonywania zleceń atestacyjnych RSZ (patrz Rozdział [2](#)).

11. Wyniki pomiaru lub oceny różnych aspektów zagadnienia będącego przedmiotem RSZ poprzez zastosowanie kryteriów są przedstawiane w informacjach RSZ, a charakter tych wyników może być zróżnicowany. Niektóre z nich mogą być prezentowane głównie w ujęciu ilościowym, a inne w ujęciu jakościowym (narracyjnym lub opisowym). W obu przypadkach głównej prezentacji mogą towarzyszyć powiązane ujawnienia. W rezultacie raporty RSZ mogą być zróżnicowane pod względem struktury i formatu.
12. Informacje RSZ mogą być również prezentowane w różnych formach, na przykład w postaci tekstu, wykresów, diagramów, obrazów lub osadzonych filmów.
13. Proces sporządzania przez jednostkę raportu RSZ oraz inne elementy systemu kontroli wewnętrznej jednostki stosowne dla opracowania raportu RSZ mogą często nie być w pełni rozwinięte, zwłaszcza gdy jednostka sporządza raport RSZ po raz pierwszy (zob. Rozdział [6](#)).

Umocowanie wytycznych

14. Standard jest wiążącym dokumentem IAASB, które reguluje wykonywanie zleceń atestacyjnych innych niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych. Standard ten reguluje zatem zlecenia atestacyjne RSZ. Nie ma wymogu odwoływania się do Wytycznych podczas wykonywania takiego zlecenia, ale Wytyczne mogą być wykorzystywane jako materiał referencyjny. Wytyczne nie są kompleksowym tekstem, który odnosi się do wszystkich aspektów wykonywania zleceń atestacyjnych RSZ.
15. Niniejszy dokument zawiera niewiążące wytyczne. Wytyczne nie wprowadzają żadnych dodatkowych wymogów wykraczających poza te zawarte w Standardzie. Wytyczne nie uchylają też ani nie zmieniają żadnych wymogów lub zastosowań i innego materiału objaśniającego zawartych w Standardzie.
16. Chociaż Wytyczne mogą być pomocne przy wykonywaniu innych rodzajów zleceń atestacyjnych niż usługi atestacyjne RSZ, nie zostały one opracowane z myślą o takich zleceniach. Standard dotyczy zleceń atestacyjnych opisanych w *Międzynarodowych Ramowych Założeniach Usług Atestacyjnych*, innych niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych. Przykłady zleceń atestacyjnych dotyczących różnych rodzajów zagadnień będących przedmiotem zlecenia oraz informacje o tym, czy Wytyczne ich dotyczą, czy też nie, zawarto w Tabeli 2 w Załączniku [2. Rodzaje sprawozdawczości, przykładowe stosowane ramowe założenia i to, czy są one objęte niniejszymi Wytycznymi RSZ](#).
17. Standard może być stosowany zarówno w zleceniach atestacyjnych, jak i zleceniach bezpośrednich (zob. paragraf 2 Standardu). Wytyczne zostały napisane w kontekście zleceń atestacyjnych. Praktyk może dostosować i uzupełnić Wytyczne w razie potrzeby w okolicznościach zlecenia bezpośredniego, jednak Wytyczne nie zostały opracowane z myślą o usługach bezpośrednich.

Korzystanie z Wytycznych

18. Wytyczne zawarte w niniejszym dokumencie są podzielone na rozdziały, które odnoszą się do konkretnych etapów i innych aspektów zlecenia atestacyjnego RSZ wykonywanego zgodnie ze Standardem. Poniższy [Diagram 1](#) jest przydatny w poruszaniu się po dokumencie w kontekście wykonywania zlecenia atestacyjnego RSZ. Kolejność rozdziałów w niniejszym dokumencie jest zgodna z przebiegiem etapów i innych aspektów realizacji zlecenia, jak przedstawiono na schemacie. Rozdziały [10](#) i [11](#) odnoszą się do konkretnych kwestii, od akceptacji do wydania

raportu w kontekście, odpowiednio, jakościowych i dotyczących przyszłości informacji RSZ; wytyczne zawarte w tych rozdziałach należy czytać w połączeniu z stosownymi wytycznymi w innych rozdziałach.

19. Każdy rozdział ma strukturę odpowiadającą na pytania: „Co”, „Dlaczego” i „Jak” w odniesieniu do wytycznych zawartych w tym dokumencie. Każdy rozdział rozpoczyna się opisem spraw, do których odnoszą się wytyczne w tym rozdziale („Co”), w podtytule „Sprawy, do których odnoszą się wytyczne w tym rozdziale”. Po opisie następuje wyjaśnienie okoliczności, w których wytyczne zawarte w tym rozdziale mogą być pomocne dla praktyków („Dlaczego”), w podtytule „Okoliczności, w których wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale mogą być pomocne dla praktyków”.
20. Pozostała część każdego rozdziału („Jak”) zasadniczo przedstawia proces myślowy odnoszący się do wyzwań podkreślonych w sekcji „Dlaczego”. Proces myślowy identyfikuje rozważania, które mogą pomóc praktykowi. Rozważania odnoszą się, w stosownych przypadkach, do wymogów i zastosowań i innego materiału objaśniającego w Standardzie lub do konkretnych wytycznych i przykładów w tym samym lub innych rozdziałach.
21. Wytyczne wykorzystują terminologię stosowaną w Standardzie, gdy omawiane koncepcje są w nim uwzględnione. W razie potrzeby inne terminy zostały wyodrębnione i wyjaśnione w Wytycznych oraz wymienione w wykazie terminów zawartym w Załączniku [1](#), *Terminy używane w niniejszych Wytycznych*.
22. Poniższy [Diagram 1](#) zawiera przegląd wszystkich aspektów wykonania zlecenia atestacyjnego RSZ zgodnie ze Standardem (patrz opisy i numery paragrafów w zielonych paskach, wierszach i nagłówkach kolumn). Diagram łączy każdy z wymogów Standardu (zielone paski) i każdy z rozdziałów niniejszego dokumentu (pomarańczowe pola) z tymi aspektami realizacji usługi atestacyjnej RSZ, do których się odnoszą. Diagram wskazuje również (zielone strzałki) wymogi Standardu, do których odnosi się każdy rozdział, a także rozdziały, które odwołują się do wytycznych zawartych we wcześniejszym rozdziale. Szarym tekstem zaznaczono te aspekty wykonania zlecenia atestacyjnego RSZ oraz te wymogi standardu, które nie zostały uwzględnione w niniejszym dokumencie.

Kontrola jakości (31-36)								
Wymogi etyczne (20)								
Kompetencje (31(b)-(c), 32(a), 39, 52(a), 53)					Rozdział 1 Stosowanie odpowiednich kompetencji i możliwości			
Zawodowy osąd i zawodowy sceptycyzm (37-38)					Rozdział 2 Stosowanie zawodowego sceptycyzmu i osądu			
Przebieg zlecenia atestacyjnego	Akceptacja i kontynuacja zlecenia	Planowanie (40, 42-43)		Procedury uzyskiwania wystarczających i odpowiednich dowodów			Sformułowanie wniosku atestacyjnego	Sporządzenie raportu atestacyjnego i innych komunikatów
		Zrozumienie okoliczności zlecenia oraz prawdopodobieństwa lub ryzyka istotnego zniekształcenia		Projekt	Wyniki	Inne		
(14-19)	(21-30)	(41, 44(a), 45, 46 O/R, 47 O/R)		(48 O/R (a))	(48 O/R (b), 49, 50-51)	(52-63)	(44(b), 64-66)	(67-70, 71-77, 78)
	↓	↓	↓	↓	↓		↓	↓
	Rozdział 3 Określenie warunków koniecznych i uzgodnienie zakresu...	Rozdział 4 Rozważenie funkcjonującego w jednostce procesu ustalania tematów sprawozdawczych	Rozdział 6 Rozważenie procesu sporządzania lub procesu kontroli wewnętrznej nad sporządzaniem...	Rozdział 8 Uzyskiwanie dowodów				Rozdział 12 Skuteczna komunikacja w raporcie atestacyjnym
		↓		↓			↓	
		Rozdział 5 Ustalenie odpowiedniości i dostępności kryteriów		Rozdział 7 Wykorzystanie stwierdzeń			Rozdział 9 Rozważenie istotności zniekształceń	
	Rozdział 10 Uwzględnienie jakościowych informacji RSZ i Rozdział 11 Uwzględnienie informacji RSZ dotyczących przyszłości							
Dokumentacja (79-83)								

Diagram 1 – Zależności między etapami zlecenia, wymogami standardu i niniejszymi Wytycznymi

Rozdział 1: Stosowanie odpowiednich kompetencji i możliwości

Sprawy, do których odnoszą się wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale

23. Niniejszy rozdział zawiera wytyczne dotyczące wyznaczenia zespołu do wykonania zlecenia posiadającego kompetencje i możliwości, które mogą być potrzebne do wykonania zlecenia atestacyjnego RSZ oraz do spełnienia wymogów paragrafów 31-32 Standardu. Zawiera również wytyczne dotyczące wymaganych kompetencji partnera odpowiedzialnego za zlecenie oraz jego odpowiedzialności za:
- Zarządzanie połączonymi kompetencjami zespołu wykonującego zlecenie i zewnętrznych ekspertów praktyka; oraz
 - Odpowiednie wykorzystanie takich połączonych kompetencji w trakcie całego zlecenia poprzez kierowanie, nadzór i przegląd pracy członków zespołu wykonującego zlecenie.
24. Wytyczne skupiają się na kompetencjach praktyka w zakresie wykonywania zlecenia atestacyjnego RSZ zgodnie z wymogami Standardu oraz wydania raportu atestacyjnego:
- który będzie odpowiedni w danych okolicznościach; oraz
 - który zwiększy stopień zaufania zamierzonych użytkowników do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.
25. Kompetencje niezbędne do wykonania zlecenia atestacyjnego RSZ obejmują zarówno kompetencje w zakresie umiejętności i technik atestacyjnych („kompetencje atestacyjne”), jak i kompetencje w zakresie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz jego pomiaru lub oceny („kompetencje w przedmiocie zlecenia”).

Okoliczności, w których wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale mogą być pomocne dla praktyków

26. Jak wspomniano we wstępie, raporty RSZ mogą być zróżnicowane, zarówno pod względem formatu, jak i spraw będących przedmiotem raportowania. Raportowanie może mieć również charakter jakościowy, obejmujący opis lub informacje jakościowe przedstawione obok danych finansowych i niefinansowych. Ramy i kryteria stosowane do pomiaru lub oceny zagadnień będących przedmiotem zlecenia mogą znajdować się na wczesnych etapach opracowania, a zarządzanie, procesy i systemy kontroli wewnętrznej związane ze sporządzaniem raportów RSZ często mogą być mniej rozwinięte niż w obszarze sprawozdawczości finansowej, zwłaszcza gdy jednostka dopiero rozpoczyna sporządzanie raportów RSZ. Wszystkie te sprawy mają wpływ na odpowiednie kompetencje atestacyjne i kompetencje w zakresie przedmiotu zlecenia, na przykład umiejętności naukowe, inżynierskie lub inne, które mogą być potrzebne do wykonania zlecenia, w zależności od konkretnych okoliczności zlecenia.
27. Kompetencje w przedmiocie zlecenia, które mogą być potrzebne w ramach zlecenia atestacyjnego RSZ, mogą wykraczać poza kompetencje zwykle posiadane przez większość partnerów. W takim przypadku konieczne może być skorzystanie z usług eksperta praktyka.
28. Taki ekspert posiada specjalistyczne umiejętności i wiedzę, które umożliwiają mu uzyskanie świadomego i rzetelnego spojrzenia na daną sprawę, ale może nie posiadać kompetencji atestacyjnych, które są niezbędne do wykonania zlecenia atestacyjnego zgodnie ze Standardem. Chociaż od eksperta praktyka nie wymaga się posiadania kompetencji atestacyjnych, może on potrzebować wystarczającego zrozumienia Standardu, aby umożliwić mu powiązanie powierzonej mu pracy z celami zlecenia.

Wyznaczenie zespołu posiadającego odpowiednie kompetencje atestacyjne i kompetencje w przedmiocie zlecenia

29. Kompetencje atestacyjne muszą być stosowane jako część iteracyjnego, systematycznego procesu realizacji zlecenia w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów na poparcie wniosków atestacyjnych praktyka. Kompetencje atestacyjne obejmują umiejętności i techniki wymienione w paragrafie A9 Standardu, a zatem różnią się od kompetencji w przedmiocie zlecenia i wymagają czegoś więcej niż jedynie stosowania takich kompetencji w przedmiocie zlecenia.
30. W przypadku szerzej zakrojonych lub bardziej złożonych zleceń atestacyjnych RSZ, lub gdy pomiar lub ocena danego zagadnienia wymaga specjalistycznych umiejętności, praktyk może uznać za konieczne, aby praca była wykonywana przez multidyscyplinarny zespół, który obejmuje zarówno odpowiednie kompetencje atestacyjne, jak i jednego lub więcej ekspertów praktyka. Poszczególni członkowie zespołu inni niż partner odpowiedzialny za zlecenie (zob. paragrafy [37-41](#) poniżej), którzy wykonują zlecenie, mogą posiadać zestaw mniej lub bardziej rozległych kompetencji atestacyjnych oraz mniej lub bardziej rozległych kompetencji w przedmiocie zlecenia. Członkowie zespołu wykonującego zlecenie mogą jednak potrzebować pewnych kompetencji w obu tych obszarach, a także wiedzy branżowej i sektorowej, aby móc uwzględnić potrzeby informacyjne zamierzonych użytkowników oraz stosować zawodowy sceptycyzm i zawodowy osąd, które są niezbędne podczas planowania i wykonywania zlecenia atestacyjnego.
31. Zarówno praktycy, jak i eksperci praktyków mogą dodatkowo posiadać specjalistyczne kompetencje w konkretnym obszarze, na przykład praktyk atestacyjny może być specjalistą w zakresie atestacji systemów informacyjnych (IT) i kontroli, w zakresie atestacji informacji na temat zrównoważonego rozwoju lub w zakresie technik i metodyki pobierania próbek atestacyjnych; ekspert praktyka, taki jak biochemik, może posiadać wiedzę specjalistyczną w zakresie pomiaru i zarządzania odpadami, a prawnik może posiadać wiedzę specjalistyczną w zakresie prawodawstwa dotyczącego ochrony środowiska lub praw człowieka.
32. To, co stanowi wystarczające kompetencje w odniesieniu do zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, zależy od okoliczności zlecenia i różni się w zależności od zlecenia. Rozstrzygnięcie, czy partner odpowiedzialny za zlecenie posiada wystarczające kompetencje w przedmiocie zlecenia, aby przyjąć odpowiedzialność za wnioski atestacyjne, oraz zakres, w jakim praca ekspertów jest wykorzystywana, a także sposób jej wykorzystania, jest sprawą zawodowego osądu partnera odpowiedzialnego za zlecenie i może obejmować uwzględnienie takich czynników, jak:
 - (a) Osąd związany z ustaleniem tematów sprawozdawczych, które zostaną poruszone w informacjach jednostki w ramach RSZ;
 - (b) Osąd związany z uzgodnieniem informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które wchodzi w zakres zlecenia atestacyjnego RSZ;
 - (c) Charakter i złożoność zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz jego pomiaru lub oceny;
 - (d) Czy zagadnienie będące przedmiotem zlecenia może być precyzyjnie zmierzone, czy też występuje wysoki stopień niepewności pomiaru, który może wymagać znaczącej wiedzy i osądu w odniesieniu do zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia; oraz

- (e) Kompetencje i wcześniejsze doświadczenie partnera odpowiedzialnego za zlecenie i zespołu wykonującego zlecenie w odniesieniu do zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia.

33. Poniższy przykład ilustruje niektóre z rozważań dotyczących łącznych kompetencji osób wyznaczonych do wykonania zlecenia, które mogą mieć zastosowanie w przypadku stosunkowo mniej złożonego zlecenia.

PRZYKŁAD

Firma świadcząca usługi profesjonalne dobrowolnie składa raporty i zleca wykonanie usług atestacyjnych w odniesieniu do:

- emisji gazów cieplarnianych z zakupionej energii elektrycznej dla jednego biura;
- opomiarowanego zużycia wody w biurze; oraz
- liczby pracowników w podziale na płeć i grupę zaszeregowania.

W tym przykładzie, partner odpowiedzialny za zlecenie i jeden lub kilku praktyków posiadających kompetencje i doświadczenie w usługach atestacyjnych dotyczących zrównoważonego rozwoju prawdopodobnie będą mogli samodzielnie wykonać zlecenie w celu spełnienia wymogów Standardu bez konieczności angażowania osób specjalizujących się w zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

Z kolei spółka energetyczna składa raporty i zleca usługi atestacyjne dotyczące jakości ścieków związanych z elektrownią. Partner odpowiedzialny za zlecenie może skorzystać z usług biologa, chemika lub fizyka (eksperta praktyka), w zależności od przypadku, jako pomocy w zaprojektowaniu i wykonaniu procedur związanych z pomiarem jakości ścieków.

34. W przypadku bardziej złożonego zlecenia praktyk może zdecydować się na sporządzenie matrycy umiejętności określającej kompetencje w zakresie usług atestacyjnych i kompetencje w przedmiocie zlecenia niezbędne do wykonania zlecenia oraz kompetencje kluczowych członków zespołu wykonującego zlecenie i innych osób, których praca ma być wykorzystana przy wykonywaniu zlecenia. Matryca może również pomóc w określeniu, gdzie kompetencje w przedmiocie zlecenia w specjalistycznym obszarze mogą być potrzebne praktykowi i czy kompetencje te są dostępne dla praktyka w jego własnej firmie lub sieci (wewnętrzny ekspert praktyka), czy też może być konieczne uzyskanie ich spoza firmy lub sieci (zewnętrzny ekspert praktyka).
35. Im bardziej złożone jest zlecenie, tym bardziej konieczne może być rozważenie, w jaki sposób praca praktyków ma być połączona z pracą ekspertów praktyków w ramach zlecenia. Odpowiednie zastosowanie kompetencji do wykonania zlecenia zależy od tego, czy praktycy i eksperci praktyków, którzy mają wykonać zlecenie:
- posiadają odpowiednie kompetencje do wykonania przydzielonych im ról; oraz
 - będą efektywnie współpracowali w ramach multidyscyplinarnego zespołu podczas wykonywania zlecenia.
36. Może istnieć wiele aspektów informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które wymagają wykorzystania pracy różnych ekspertów praktyków lub, gdy jednostka jest dużą, zróżnicowaną i złożoną organizacją, innych praktyków, którzy wykonują część pracy w imieniu praktyka. W takim przypadku ważne może być, aby jasno komunikować się z ekspertami tych

praktyków lub innymi praktykami na temat zakresu i harmonogramu ich pracy oraz poczynionych przez nich ustaleń.

PRZYKŁAD

Duża spółka prowadząca zróżnicowaną działalność wydobywczą na wielu terytoriach zwróciła się z prośbą o wykonanie usług atestacyjnych dotyczących między innymi sprawozdawczości w zakresie ochrony środowiska. Sprawozdawczość w zakresie ochrony środowiska obejmuje informacje RSZ dotyczące zarządzania odpadami, zużycia wody, wpływu na jakość wody, wpływu hałasu i wibracji, zarządzania różnorodnością biologiczną i rekultywacji gruntów, emisji gazów cieplarnianych, zarządzania materiałami niebezpiecznymi, incydentów związanych ze zdrowiem i bezpieczeństwem oraz gotowości na wypadek awarii.

W tym przykładzie konieczne może być wykorzystanie pracy wielu ekspertów, takich jak inżynierowie geotechnicy, geochemicy, naukowcy zajmujący się ochroną środowiska, eksperci ds. zdrowia i bezpieczeństwa oraz eksperci prawni. Ponadto może zaistnieć potrzeba skorzystania z pracy innych praktyków w odniesieniu do działalności wydobywczej podmiotu zlokalizowanej na innych terytoriach.

W takim przypadku ważne może być, aby praktyk:

- jasno komunikował się z ekspertami praktyka lub innymi praktykami na temat zakresu i harmonogramu ich pracy;
- rozważył, w jakim stopniu może potrzebować zaangażowania w pracę ekspertów praktyka lub innych praktyków w celu kierowania, nadzorowania i przeglądu ich pracy; oraz
- przekazywał wyniki pracy ekspertów praktyków lub innych praktyków pozostałym członkom zespołu wykonującego zlecenie.

Kompetencje i obowiązki partnera odpowiedzialnego za zlecenie

37. W paragrafach 31(b)-(c) Standard wymaga, aby oprócz upewnienia się, że osoby, które mają wykonać zlecenie, posiadają odpowiednie kompetencje i umiejętności, partner odpowiedzialny za zlecenie posiadał kompetencje w zakresie umiejętności i technik atestacyjnych uzyskanych poprzez kompleksowe szkolenia i praktyczne zastosowanie a także wystarczające kompetencje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, aby przyjąć odpowiedzialność za wniosek atestacyjny.
38. Praktyk może wykorzystać pracę eksperta praktyka, jeżeli po zastosowaniu się do wymogów paragrafu 52 Standardu stwierdzi, że praca tego eksperta jest adekwatna dla celów praktyka. Jednakże partner odpowiedzialny za zlecenie ponosi wyłączną odpowiedzialność za zlecenie. Odpowiedzialność ta nie jest zmniejszona przez pracę eksperta praktyka. Oprócz posiadania szerokich kompetencji w zakresie usług atestacyjnych, partner odpowiedzialny za zlecenie musi posiadać wystarczające zrozumienie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i wystarczające kompetencje w przedmiocie zlecenia i dodatkowo posiadać rozległe kompetencje atestacyjne, aby móc:
 - (a) w razie potrzeby zadać odpowiednie pytania ekspertowi i ocenić, czy odpowiedzi mają sens w okolicznościach zlecenia;
 - (b) ocenić pracę eksperta i, w niezbędnym zakresie, zintegrować ją z pracą całego zespołu wykonującego zlecenie; oraz

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ
ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ
ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

- (c) wziąć odpowiedzialność za wyciągnięte wnioski.
39. Podobnie praktyk może wykorzystać pracę komórki audytu wewnętrznego jednostki, jeżeli po zastosowaniu się do wymogów paragrafu 55 Standardu dojdzie do wniosku, że praca komórki audytu wewnętrznego jest adekwatna dla celów zlecenia.
40. Paragrafy A121-A135 Standardu zawierają dalsze wytyczne dotyczące wykorzystania pracy eksperta praktyka, w tym wytyczne dotyczące oceny kompetencji i obiektywizmu eksperta praktyka. Choć paragrafy te zostały napisane w kontekście korzystania z pracy eksperta praktyka, mogą one również stanowić pomocne wskazówki w przypadku korzystania z pracy wykonanej przez eksperta kierownictwa lub audytora wewnętrznego.
41. Partner odpowiedzialny za zlecenie potrzebuje również odpowiednich kompetencji, aby wziąć odpowiedzialność za całościową jakość zlecenia – zobacz paragraf 33 Standardu.

Kierowanie, nadzór i przegląd

42. Przy podejmowaniu decyzji o kierowaniu, nadzorze i przeglądzie prac wykonywanych w trakcie zlecenia, im mniejsze są kompetencje atestacyjne członka zespołu, tym większa może być potrzeba kierowania, nadzoru i przeglądu jego pracy. Podobnie, im mniejszy jest zakres jego kompetencji w przedmiocie zlecenia podczas przeprowadzania procedur atestacyjnych, tym niższe mogą być jego umiejętności w zakresie stosowania zawodowego sceptycyzmu i zawodowego osądu w odniesieniu do zebranych dowodów, w tym dowodów uzyskanych w wyniku wykorzystania pracy eksperta.

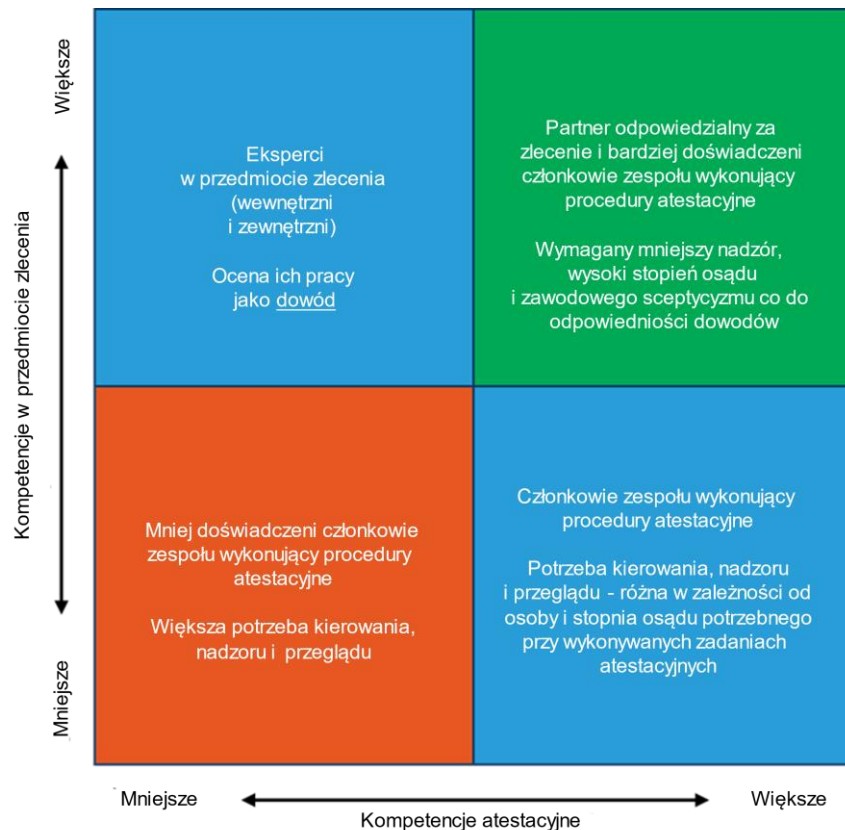


Diagram 2 – Powiązanie kompetencji z kierowaniem, nadzorem i przeglądem

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ
ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ
ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

43. Powyższy diagram ilustruje zakres kompetencji atestacyjnych i w przedmiocie zlecenia, które mogą być dostępne wśród osób, które mają wykonać zlecenie, a także kierowanie, nadzór i przegląd, jakie mogą być odpowiednie.
44. Zakres i charakter kierowania, nadzoru i przeglądu wymaganych w okolicznościach zlecenia jest sprawą zawodowego osądu i może uwzględniać takie czynniki, jak:
- kompetencje atestacyjne oraz w przedmiocie zlecenia poszczególnych członków zespołu;
 - znaczenie pracy wykonanej przez daną osobę w kontekście całego zlecenia;
 - ryzyka istotnego zniekształcenia w sprawie, której dotyczy praca praktyka świadczącego usługi atestacyjne lub jego eksperta;
 - czy ekspert praktyka jest wewnętrzny, czy zewnętrzny w stosunku do firmy praktyka;
 - czy ekspert praktyka posiada wystarczające zrozumienie stosownych standardów MSUA, aby umożliwić mu powiązanie przydzielonej mu pracy z celami zlecenia; oraz
 - czy firma posiada dobrze rozwiniętą metodykę dla praktyków, której należy przestrzegać podczas wykonywania określonego rodzaju zlecenia atestacyjnego RSZ.
45. Na przykład, w przypadku większej złożoności zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia lub jego pomiaru lub oceny, lub gdy praca danej osoby jest bardziej znacząca dla całości zlecenia, prawdopodobnie konieczne będzie większy zakres kierowania, nadzoru, przeglądu i integrowania tej pracy niż w przypadku, gdy zagadnienie będące przedmiotem zlecenia jest mniej złożone lub praca danej osoby odnosi się do mniej znaczącej części zlecenia. Jest to zilustrowane na poniższym diagramie.

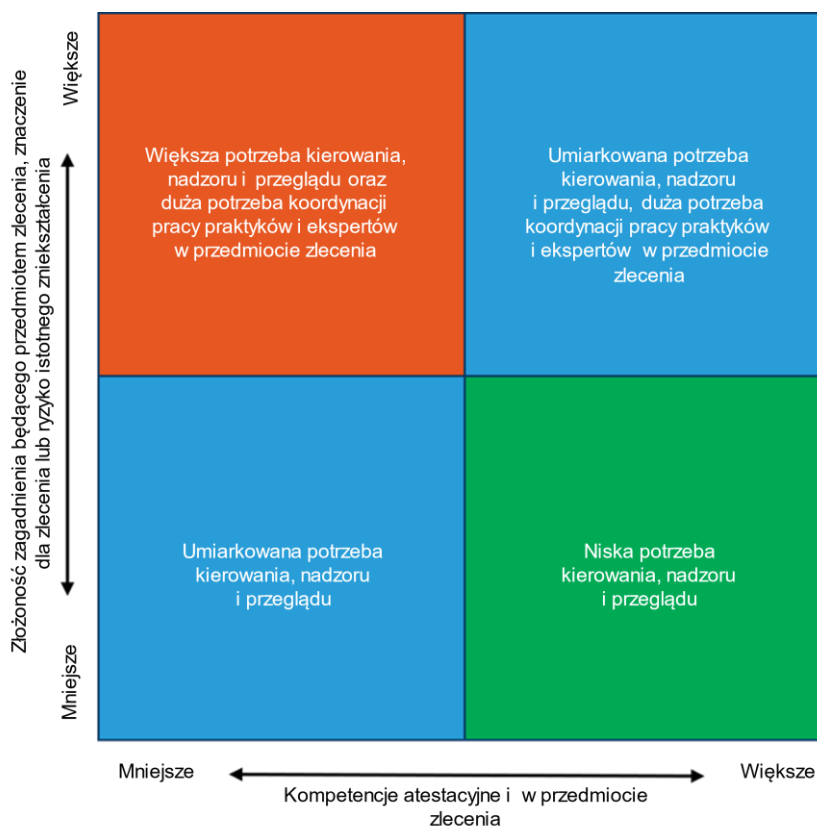


Diagram 3 – Powiązanie złożoności i znaczenia z kierowaniem, nadzorem i przeglądem

Inne uwarunkowania związane z kontrolą jakości

46. Standard opiera się na założeniu, że praktycy są członkami firmy, która podlega wymogom kontroli jakości, które są co najmniej tak wymagające, jak MSKJ 1³. Wymogi te obejmują ustanowienie i utrzymywanie przez firmę systemu kontroli jakości, który obejmuje udokumentowane zasady i procedury odnoszące się do spraw określonych w paragrafie A61 Standardu i które są przekazywane pracownikom firmy. W przypadku niepodlegania takim wymogom kontroli jakości, praktyk nie może wykonać usługi atestacyjnej RSZ zgodnie ze Standardem.
47. Praktycy są często zawodowymi księgowymi (tj. osobami będącymi członkami organu członkowskiego IFAC), ale Standard uznaje, że kompetentny praktyk inny niż zawodowy księgowy może zdecydować się na stwierdzenie zgodności ze Standardem. Stwierdzenie zgodności obejmuje stwierdzenie, że praktyk:
- przestrzega wymogów Standardu dotyczących jego własnych kompetencji oraz kompetencji innych osób, które mają wykonywać zlecenie.
 - może udowodnić, że jest członkiem firmy, która podlega wymogom kontroli jakości, które są co najmniej tak rygorystyczne jak MSKJ 1.
 - przestrzega stosownych wymogów etycznych i wymogów dotyczących niezależności, które są co najmniej tak rygorystyczne, jak [Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych \(w tym Międzynarodowe standardy niezależności\)](#).
48. W przypadku, gdy jednostka posiada jednostkę zależną, oddział, filię lub ośrodek operacyjny w innym systemie prawnym lub w odległej lokalizacji, praktyk może skorzystać z pracy innego praktyka w celu wykonania procedur atestacyjnych w tej jednostce. Jednakże, partner odpowiedzialny za zlecenie pozostaje odpowiedzialny za całościowy wniosek atestacyjny oraz za kontrolę jakości zlecenia.
49. Paragraf 53 Standardu wymaga, aby praktyk ocenił, czy praca innego praktyka, która jest wykorzystywana, na przykład w przypadku zlecenia wykonywanego przez wiele zespołów lub w wielu lokalizacjach, jest adekwatna dla celów praktyka. Wytyczne zawarte w paragrafach A121-A135 Standardu, choć napisane w kontekście wykorzystania pracy eksperta praktyka, identyfikują szereg czynników, które mogą być wzięte pod uwagę, a zatem mogą również stanowić pomocne wskazówki w tym kontekście. To, czy inny praktyk przestrzega MSKJ 1, czy jest członkiem tej samej sieci firm, a jeśli tak, to czy sieć ta podlega wspólnym systemom i procesom w celu zapewnienia zgodności z MSKJ 1, może być jednym z czynników, które należy wziąć pod uwagę przy rozważaniu odpowiedniego stopnia kierowania, nadzoru i przeglądu pracy drugiego praktyka.

³ Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1 zastępuje MSKJ 1. Firmy są zobowiązane do posiadania systemów zarządzania jakością zaprojektowanych i wdrożonych zgodnie z MSZJ 1 do 15 grudnia 2022 roku.

Rozdział 2: Zawodowy sceptycyzm i zawodowy osąd

Sprawy, do których odnoszą się wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale

50. Niniejszy rozdział:

- omawia, dlaczego zawodowy sceptycyzm i stosowanie zawodowego osądu wymagane w paragrafach 37-38 Standardu są ważne w usłudze atestacyjnej RSZ;
- omawia i podaje przykłady tego, co może utrudniać stosowanie zawodowego sceptycyzmu w ramach usługi atestacyjnej RSZ;
- wskazuje zachowania i umiejętności, które mogą wspierać zawodowy sceptycyzm; oraz
- podaje przykłady stosowania zawodowego sceptycyzmu i zawodowego osądu w kontekście zlecenia atestacyjnego RSZ.

Okoliczności, w których wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale mogą być pomocne dla praktyków

51. W przypadku usług atestacyjnych RSZ wyzwanie może stanowić:

- (a) zrozumienie potrzeb zamierzonych użytkowników, w tym faktu, że różne grupy użytkowników mogą mieć różne potrzeby w związku z procesem decyzyjnym;
- (b) zrozumienie złożonych powiązań między różnymi aspektami leżącymi u podstaw RSZ i ich względnego znaczenia oraz ich znaczenia w kontekście działalności jednostki. Im większy, bardziej złożony i zróżnicowany podmiot (np. im bardziej rozległy geograficznie i im bardziej zależny od długiego i zróżnicowanego łańcucha dostaw), tym trudniejsze może być zrozumienie:
 - (i) czy zagadnienie będące przedmiotem zlecenia jest odpowiednie w danych okolicznościach, lub
 - (ii) jak dużą wagę należy przywiązywać do każdego aspektu informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia w kontekście informacji RSZ jako całości;
- (c) określenie, czy kryteria są odpowiednie, gdy istnieje wiele możliwych ram, kryteriów lub podstaw sporządzania RSZ dla każdego zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, spośród których sporządzający może wybierać. Może to stanowić wyzwanie, gdy informacje o zagadnieniu RSZ będącym przedmiotem zlecenia są zgłaszane dobrowolnie, bez nadzoru regulacyjnego;
- (d) ustalenie, czy założenia i metody stosowane przez sporządzającego są odpowiednie, ponieważ:
 - (i) może istnieć wiele akceptowalnych założeń lub metod, które można zastosować, lub
 - (ii) zagadnienie będące przedmiotem zlecenia, na przykład potencjalne ryzyka związane z klimatem, prawdopodobieństwo ich wystąpienia oraz ich oczekiwane krótko-, średnio- i długoterminowe skutki finansowe i niefinansowe na jednostkę i jej łańcuch dostaw - mogą być zarówno trudne do zmierzenia i oceny, jak i obciążone wysokim stopniem niepewności;
- (e) rozpoznanie nietypowych okoliczności lub pominięcia informacji w przypadku ich wystąpienia, ponieważ:

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ
ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ
ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

- (i) ramy sprawozdawczości RSZ są często nadal dopracowywane, co pozwala na różne interpretacje lub zastosowania kryteriów;
 - (ii) systemy, procesy i mechanizmy kontroli jednostek mogą nadal się rozwijać lub zaangażowanie osób sprawujących nadzór w kwestie związane z RSZ lub nadanie im priorytetu przez kierownictwo może być mniejsze niż w przypadku wyników finansowych i strategii; w związku z tym mogą wystąpić zniekształcenia, w tym pominięcia informacji, którym nie można zapobiec ani ich wykryć i skorygować;
- (f) ocena, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne, indywidualnie lub łącznie, ponieważ:
- (i) zamierzeni użytkownicy mogą mieć różne potrzeby; to, co jest istotne dla jednej grupy, może nie być istotne dla innej; lub
 - (ii) może istnieć wiele różnych aspektów informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia bez wspólnej podstawy do agregacji i oceny zniekształceń;
- (g) ocena wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów; na przykład, podczas przygotowywania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia RSZ sporządzający mógł wykorzystać informacje wygenerowane przez podmioty zewnętrzne; oraz
- (h) sformułowanie wniosku na temat tego, czy informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia są wolne od istotnych zniekształceń.
52. Oprócz powyższych czynników, inne rodzaje presji, na przykład presja wynagrodzenia lub presja czasu, mogą stanowić przeszkodę w stosowaniu zawodowego sceptycyzmu, podobnie jak kultura organizacyjna lub przykład idący z góry (ang. „tone at the top”) w jednostce lub w firmie praktyka. Chociaż presja wynagrodzenia lub czasu oraz przykład idący z góry nie są jedynymi uwarunkowaniami branymi pod uwagę w przypadku zleceń atestacyjnych RSZ, mogą one być bardziej powszechne w przypadku takich zleceń, ponieważ:
- jednostki mogą nie przykładać takiej samej wagi do spraw RSZ, jak do wyników finansowych i sprawozdawczości finansowej, lub może nie istnieć wymóg regulacyjny dotyczący raportowania spraw RSZ, więc może istnieć większa presja na utrzymywanie niskiego wynagrodzenia, co skutkowałoby presją czasową dla zespołu wykonującego zlecenie;
 - przykład idący z góry w jednostce, który nie przywiązuje wagi do spraw związanych z RSZ, może skutkować przeznaczaniem mniejszej ilości zasobów na rozwój systemów i procesów w celu zarządzania informacjami o zagadnieniu RSZ będącym przedmiotem zlecenia i sporządzania raportów na ten temat;
 - jednostki lub partnerzy odpowiedzialni za zlecenie mogą być mniej skłonni do kwestionowania spraw lub przyjmowania zapytań w sprawach, w których nie ma jednego ogólnie przyjętego sposobu pomiaru lub oceny i sprawozdawczości na temat informacji RSZ.
53. Mogą również istnieć przeszkody w stosowaniu zawodowego sceptycyzmu, które wynikają z czynników na poziomie firmy, zlecenia lub na poziomie osobistym. Na przykład kwestie osobiste, takie jak osobiste uprzedzenia, postawy, przekonania i wartości, mogą być pojawiać się częściej w przypadku niektórych przedmiotów zlecenia RSZ, takich jak łagodzenie zmian klimatycznych, ochrona różnorodności biologicznej, bezpieczne usuwanie niebezpiecznych odpadów, sprawiedliwe traktowanie społeczności lokalnych oraz równość płci lub etniczna, niż w przypadku takich spraw, jak rotacja personelu i praktyki rekrutacyjne. Inne możliwe przeszkody wewnątrz firmy praktyka są przedstawione na Diagramie [4](#).

54. Wystarczająca wiedza na temat okoliczności zlecenia, jak również kompetencje atestacyjne są ważne dla stosowania zawodowego sceptycyzmu i zawodowego osądu przy podejmowaniu decyzji atestacyjnych. W paragrafach A76-A85 Standardu określono, dlaczego zachowanie postawy zawodowego sceptycyzmu i stosowanie zawodowego osądu są konieczne i w jakich okolicznościach mogą być ważne.

Stosowanie zawodowego sceptycyzmu

Czym jest zawodowy sceptycyzm?

Postawa, która obejmuje dociekliwe rozumowanie, wyczulenie na warunki, które mogą wskazywać na możliwe zniekształcenia oraz krytyczną ocenę dowodów (zob. par [12\(u\)](#) Standardu)

55. Zawodowy sceptycyzm może opierać się na postawie, która nie jest ani nadmiernie cyniczna, ani nie akceptuje wiarygodnie brzmiących oświadczeń lub odpowiedzi na pytania, chyba że inne uzyskane dowody potwierdzają te oświadczenia lub odpowiedzi.
56. Ważne jest, aby rozumieć zawodowy sceptycyzm jako postawę praktyka. Jako taki, zawodowy sceptycyzm w zleceniu atestacyjnym RSZ jest podobny do zawodowego sceptycyzmu w każdym innym zleceniu atestacyjnym, chociaż, jak omówiono w paragrafach [51](#), [52](#) i [53](#), może istnieć zwiększona potrzeba stosowania zawodowego sceptycyzmu w odniesieniu do aspektów zlecenia atestacyjnego RSZ.
57. Znaczenie zawodowego sceptycyzmu dla interesów zamierzonych użytkowników może być podkreślone przez zwiększone ryzyko istotnego zniekształcenia, wynikającego z oszustwa lub błędu w związku z następującymi zjawiskami:
- rosnąca złożoność działalności i sprawozdawczości RSZ;
 - szybkie zmiany potrzebne firmom w celu dostosowania się do zmieniających się okoliczności;
 - zwiększenie regulacji;
 - większe zapotrzebowanie na przejrzystość informacji;
 - wymaganie od firmy przyjęcia większej odpowiedzialności za jej działania; oraz
 - wzmożone stosowanie osądu, szacunków i założeń przez podmioty sporządzające raporty RSZ.
58. Poniższy diagram przedstawia:
- czynniki przyczyniające się do potrzeby zachowania zawodowego sceptycyzmu w kontekście zlecenia atestacyjnego RSZ, omówione również w paragrafach [51](#), [52](#) i [53](#); oraz
 - niektóre możliwe przeszkody w stosowaniu zawodowego sceptycyzmu.
59. Nie ma on na celu zilustrowania wszystkich możliwych czynników lub przeszkód, ale wskazuje na te, które mogą wpływać na możliwość stosowania przez praktyka zawodowego sceptycyzmu. Wykropkowane pola mają na celu wskazanie, że praktyk może napotkać inne przeszkody lub czynniki. Świadomość tych czynników może pomóc praktykom złagodzić ich oddziaływanie poprzez podjęcie odpowiednich działań.

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ
ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ
ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

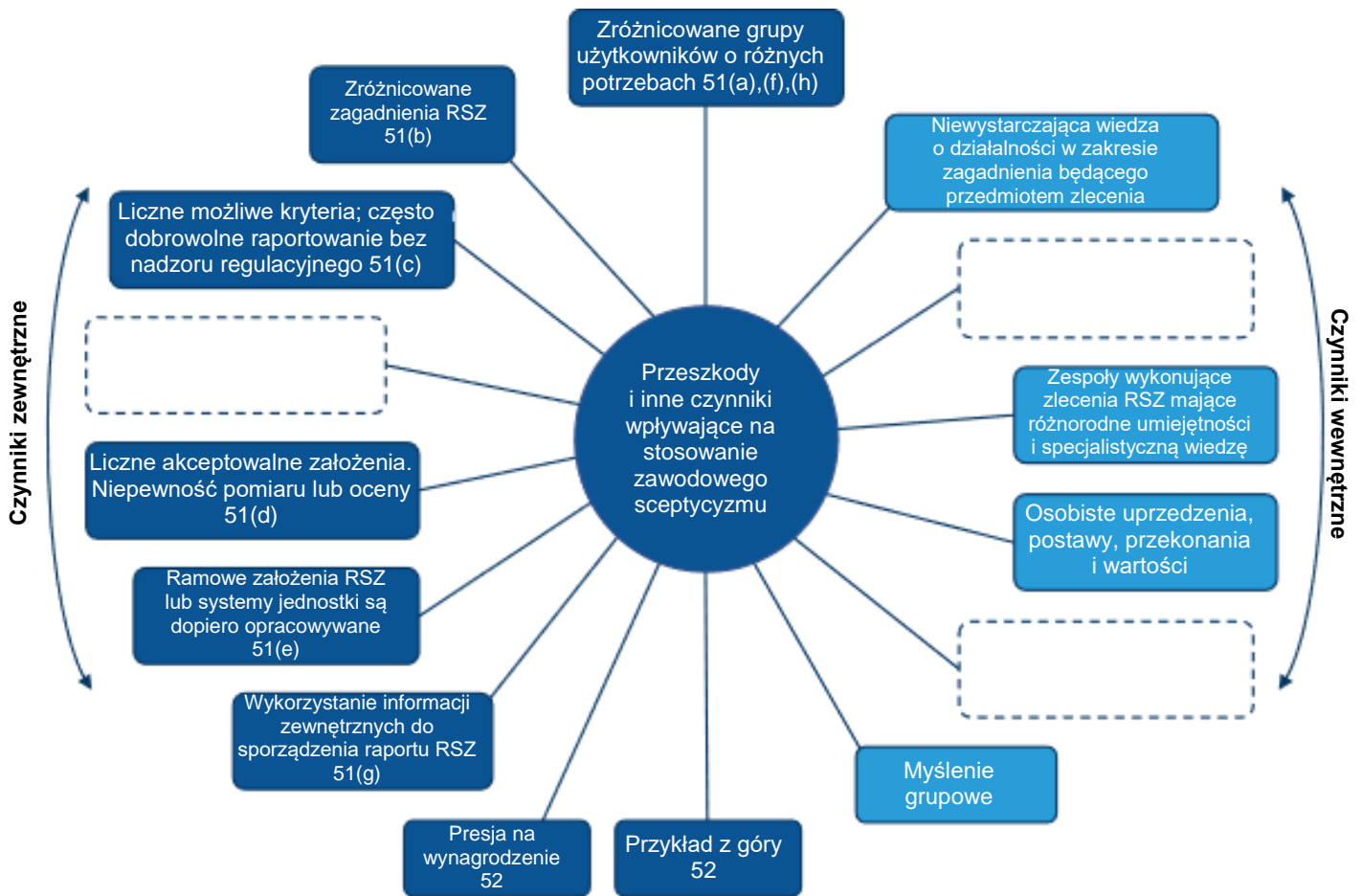


Diagram 4 – Czynniki zwiększające potrzebę stosowania zawodowego sceptycyzmu i ewentualne przeszkody wpływające na możliwość jego zachowania

60. Poniżej przedstawiono dwa przykłady tego, w jaki sposób czynniki zewnętrzne w stosunku do praktyka wykonującego zlecenie atestacyjne RSZ mogą przyczynić się do konieczności zachowania zawodowego sceptycyzmu w okolicznościach zlecenia.

Przykład – brak zaangażowania ze strony osób sprawujących nadzór

Osoby sprawujące nadzór nad jednostką zwracają niewielką uwagę na kwestie środowiskowe i społeczne, woląc skupić swoją uwagę na maksymalizacji krótkoterminowego zwrotu finansowego dla właścicieli i rozwijaniu firmy. Pozostawiają oni kwestie środowiskowe i społeczne członkom kierownictwa posiadającym specjalistyczne umiejętności i wiedzę. Wynagrodzenie kierownictwa obejmuje premię za osiągnięcie z góry określonych celów we wszystkich obszarach wyników jednostki.

Bez odpowiedniego zarządzania i nadzoru kwestie środowiskowe i społeczne mogą nie być postrzegane jako ważne, a raporty mogą nie być sporządzane z takim rygiorem, jak w przypadku sprawozdawczości na temat wyników finansowych. W rezultacie kwestie środowiskowe lub społeczne w jednostce mogą nie być dobrze zarządzane lub mogą wystąpić błędy w informacjach RSZ, które nie zostaną wykryte i skorygowane. Premie oparte na wynikach, w połączeniu z brakiem nadzoru, mogą zwiększać ryzyko zniekształceń spowodowanych oszustwem, co zwiększa potrzebę stosowania przez praktyka zawodowego sceptycyzmu. Czynniki wskazujące na zwiększoną potrzebę zawodowego sceptycyzmu mogą obejmować, na przykład, uzyskanie wiedzy o dowodach niespójnych z już uzyskanymi, podejrzanе zachowania kierownictwa lub niedostarczenie przez kierownictwo dowodów lub adekwatnych wyjaśnień.

Przykład – różnicowane zagacnienia będące przedmiotem zlecenia i różnicowane kryteria

Firma wydobywcza informuje o swoim dostosowaniu do Celów Zrównoważonego Rozwoju (ang. Sustainable Development Goals ('SDGs') ONZ. Jako podstawę wyboru kryteriów wykorzystano kilka ramowych sprawozdawczości i opracowano własne dodatkowe kryteria w celu uzupełnienia kryteriów ramowych. Firma zdecydowała się pominąć w swoich raportach cele „Koniec z ubóstwem” (SDG1), „Zero głodu” (SDG2) i „Życie pod wodą” (SDG14).

Praktyk może mieć trudności z ustaleniem, czy wybrane i opracowane kryteria są odpowiednie. Cele zrównoważonego rozwoju (SDG) to ogólne zasady, obejmujące szeroki zakres aspektów leżących u ich podstaw, i nie istnieją jedne obowiązkowe ramy sprawozdawczości (zestaw kryteriów), które należy stosować. Praktyk może mieć również trudności z ustaleniem, czy jednostka powinna pominąć informacje, takie jak te odnoszące się do trzech celów wymienionych powyżej. Jednostki nie są zobowiązane do obejmowania swoimi raportami wszystkich celów zrównoważonego rozwoju (SDG). Jeżeli jednak jednostka omawia w raporcie cele zrównoważonego rozwoju (SDG), w których podjęła pozytywne działania, ale pomija te cele zrównoważonego rozwoju (SDG), w których wpływ jednostki był negatywny, może to podważyć odpowiedniość kryteriów, na przykład to, czy są one neutralne.

Dlatego ważne może być, aby praktyk posiadał solidną wiedzę na temat branży, biznesu i innych okoliczności zlecenia, aby móc stosować zawodowy sceptycyzm. Na przykład, jeśli praktyk będzie miał świadomość, że procesy produkcyjne spółki wydobywczej mogą zanieczyszczać cieki wodne, będzie mógł zakwestionować, dlaczego jednostka nie uwzględniła w sprawozdawczości celu SDG14. Podobne rozważania mogą mieć zastosowanie w przypadku innych pominiętych celów zrównoważonego rozwoju.

61. Poniżej przedstawiono przykład czynników wewnętrznych w firmie praktyka w związku ze zleceniem atestacyjnym RSZ, które mogą utrudniać stosowanie zawodowego sceptycyzmu.

Przykład – niewystarczająca wiedza na temat działalności

Praktyk posiada rozległe doświadczenie w zakresie badania sprawozdań finansowych w sektorze rolnym, a także doświadczenie w usługach atestacyjnych w zakresie sprawozdawczości ESG. Praktyk został poproszony o wykonanie zlecenia atestacyjnego RSZ dotyczącego ujawnienia przez instytucję finansową fizycznego i przejściowego ryzyka związanego z klimatem w odniesieniu do jej działalności hipotecznej.

Chociaż praktyk posiada umiejętności i kompetencje w zakresie usług atestacyjnych oraz rozumie sprawozdawczość związaną z klimatem, może nie mieć wystarczającej wiedzy na temat branży usług finansowych, aby móc kwestionować założenia kierownictwa z zawodowym sceptycyzmem co do wpływu ryzyka klimatycznego na nieruchomości, na które jednostka udzieliła pożyczek hipotecznych.

Aby móc zakwestionować założenia kierownictwa dotyczące takich spraw, jak dostępność ubezpieczeń, ceny nieruchomości, zachowania konsumentów w obliczu ujemnego kapitału własnego, ryzyka niewypłacalności klientów i względne znaczenie każdej z nich, ważne jest, aby praktyk posiadał solidną wiedzę branżową, a także wiedzę na temat działalności konkretnego podmiotu lub zdawał sobie sprawę, że może być konieczne włączenie ekspertów branżowych do zespołu wykonującego zlecenie.

62. Poniższy diagram wskazuje zarówno zachowania, jak i umiejętności, które mogą wspierać stosowanie zawodowego sceptycyzmu i które mogą być stosowane w sytuacjach takich jak te zilustrowane w powyższych przykładach. Wykropkowane pola mają na celu wskazanie, że praktyk może wytypować również inne tego rodzaju zachowania lub umiejętności.

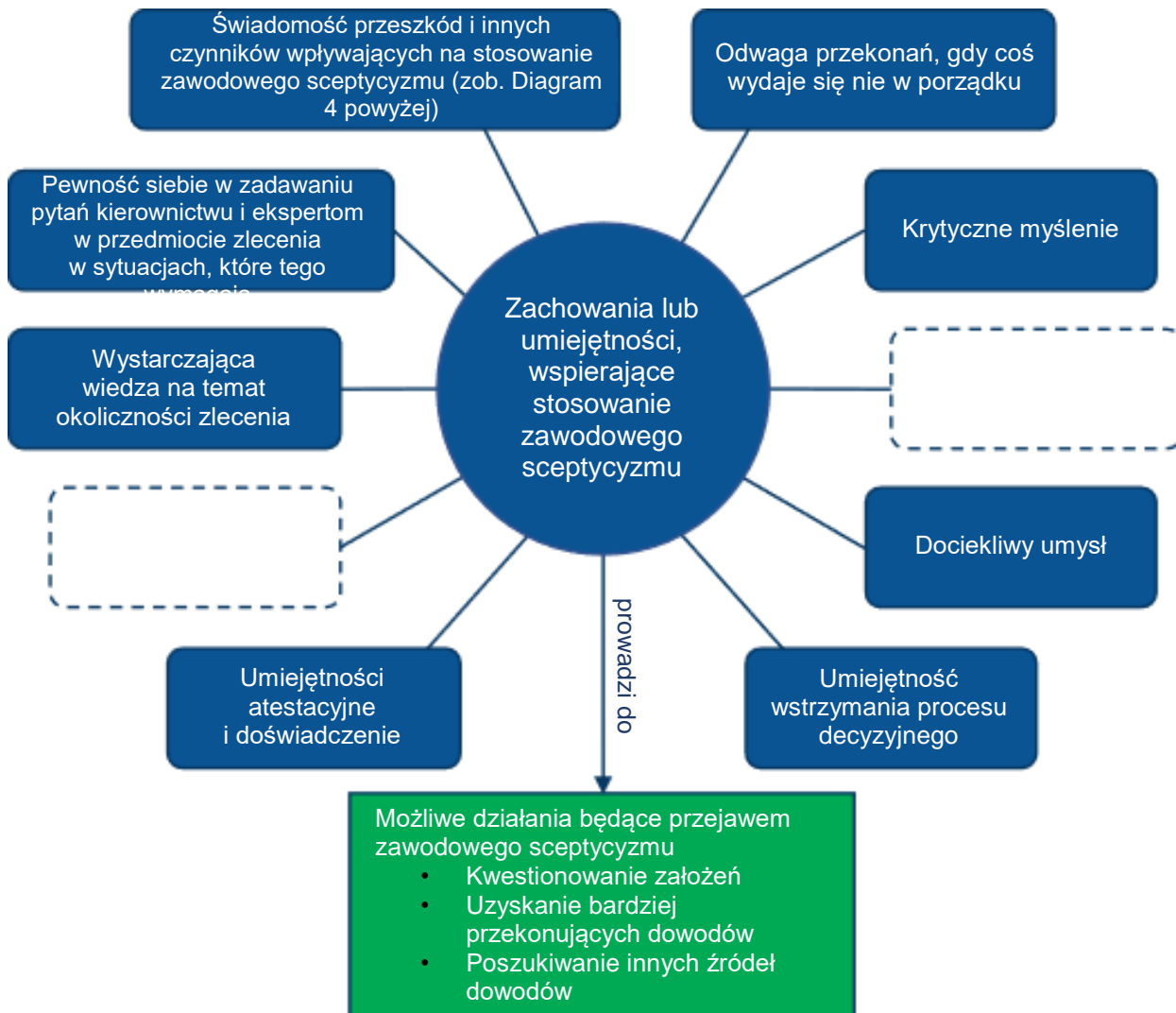


Diagram 5 – Zachowania lub umiejętności, które mogą wspierać stosowanie zawodowego sceptycyzmu

63. Poniższy przykład ilustruje, w jaki sposób niektóre zachowania i umiejętności przedstawione na powyższym diagramie mogą wspierać stosowanie zawodowego sceptycyzmu.

PRZYKŁAD

Członek zespołu wykonującego zlecenie pyta o spadek emisji gazów cieplarnianych i odpadów wygenerowanych przez jednostkę od poprzedniego roku. Kierownictwo wyjaśnia, że ponieważ produkcja znacznie spadła podczas lockdownu w 2020 r. z powodu pandemii COVID-19, wskaźniki te również spadły.

Chociaż odpowiedź ta może wydawać się wiarygodna w niektórych sektorach, podmiot ten działa w branży produkcji żywności, produkując konserwy i suchą żywność. Starszy menedżer w zespole wykonującym zlecenie wykazujący się dociekliwością (zachowanie wyrażające postawę) i świadomością szerszych okoliczności zlecenia (wiedza i umiejętności), sugeruje, że podczas lockdownu można było oczekiwać, że te produkty będą bardziej poszukiwane niż zwykle. Starszy menedżer, wykazując się krytycznym myśleniem (zachowanie) i świadomością związku emisji gazów cieplarnianych z produkcją i zapisami sprawozdawczości finansowej (wiedza i umiejętności), sugeruje, że przed ponowną rozmową z kierownictwem zespół może przyjrzeć się rejestrom sprzedaży jednostki, aby sprawdzić, czy sprzedaż wzrosła, czy spadła (tj. działanie wynikające ze stosowania zawodowego sceptycyzmu polega na tym, że zespół będzie szukał innych źródeł dowodów).

Zgodnie z oczekiwaniami, sprzedaż wzrosła, szczególnie w pierwszym kwartale roku, który według danych historycznych jest spokojnym okresem po sezonie świątecznym. Zespół wykonujący zlecenie proponuje, aby skontaktować się z kierownictwem w celu uzyskania wyjaśnienia, w jaki sposób sprzedaż wzrosła, jeśli produkcja spadła, oraz, jeśli to konieczne, poprosić o dokumentację zapasów na koniec poprzedniego okresu, aby sprawdzić, czy wysokie poziomy zapasów mogą tłumaczyć wysoką sprzedaż bez odpowiedniego wzrostu produkcji. Zaproponowane przez nich podejście zadawania pytań kierownictwu i uzyskiwania dalszych dowodów (działanie) pokazuje, że potrafią wstrzymać się z podjęciem decyzji (zachowanie) i są skłonni zadawać dalsze pytania (działanie), gdy coś wydaje się być nie w porządku lub gdy wyjaśnienia są niespójne w świetle posiadanej przez nich wiedzy.

Starszy menedżer zastosował zawodowym sceptycyzmem, nie przyjmując wyjaśnień kierownictwa, mimo że w innych okolicznościach mogły one brzmieć wiarygodnie. Wykazywanie zawodowego sceptycyzmu, proponowanie działań i wyjaśnianie powodów tych działań pomaga również w ważnym szkoleniu zawodowym mniej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie (działanie).

Stosowanie zawodowego osądu

Czym jest zawodowy osąd?

Zastosowanie stosownego szkolenia, wiedzy i doświadczenia w kontekście określonym przez standardy atestacyjne i etyczne, podczas podejmowania świadomych decyzji dotyczących trybów postępowania, które są właściwe w okolicznościach zlecenia (zob. paragraf 12(t) Standardu)

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ
ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ
ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

64. Praktyczne doświadczenie i szkolenie podczas pracy mogą być ważne w rozwijaniu umiejętności w stosowaniu zawodowego osądu, w tym poprzez przykład dawany przez partnerów odpowiedzialnych za zlecenie oraz poprzez zapewnienie odpowiedniego kierowania, nadzorowania i przeglądu pracy mniej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie przez jego bardziej doświadczonych członków.
65. Eksperti w przedmiocie zlecenia stosują osąd w odniesieniu do obszaru swojej wiedzy dotyczącej przedmiotu zlecenia. Jednakże Standard wyraźnie uwzględnia zawodowy osąd jako część kompetencji atestacyjnych praktyka, nabytych poprzez rozległe szkolenie, wiedzę i praktyczne doświadczenie. W ramach zlecenia atestacyjnego RSZ konieczne jest korzystanie z zawodowego osądu w odniesieniu do decyzji dotyczących, między innymi:
- (a) występowania warunków koniecznych zlecenia atestacyjnego;
 - (b) istotności;
 - (c) ryzyko zlecenia;
 - (d) rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur, które umożliwią uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów w celu zachowania zgodności z wymogami stosownych MSUA;
 - (e) oceny uzyskanych dowodów i wyciągnięcia odpowiednich wniosków w oparciu o te dowody; oraz
 - (f) działań, które należy podjąć w celu stosowania zawodowego sceptycyzmu.

Firma zleciła usługę atestacyjną w odniesieniu do swoich informacji RSZ. Podmiot sporządzający zapewnia, że przestrzegał określonych ramowych założeń, które wymagają, między innymi, ujawnienia oraz, w stosownych przypadkach, pomiaru oddziaływania jednostki na społeczeństwo i środowisko. Praktyk rozważa, czy przyjąć zlecenie atestacyjne RSZ.

Praktyk ma wcześniejsze doświadczenie pracy z wybranymi ramowymi założeniami i uważa je za odpowiednie. Zagadnienie będące przedmiotem zlecenia, którego dotyczy wymóg sprawozdawczości zawarty w ramowych założeniach, jest odpowiednie dla zamierzonych użytkowników i celu określonego przez podmiot sporządzający. Praktyk spodziewa się uzyskać dowody na poparcie swoich wniosków na podstawie rozmów przeprowadzonych ze sporządzającym. Wydaje się więc, że warunki konieczne zostały spełnione. Jednak w trakcie rozmów praktyk pyta o licencję udzieloną jednostce na wydobycie miedzi we wrażliwym ekosystemie. Podmiot sporządzający stwierdza, że nie ujawni żadnych informacji na temat nowych operacji wydobywczych, ponieważ infrastruktura nie jest w pełni ukończona, a operacje dopiero się rozpoczęły. Co więcej, kopalnia ta jest nieistotna w kontekście globalnej działalności podmiotu, która obejmuje znacznie większe kopalnie platyny i złota.

Praktyk omówił tę sprawę szerzej z podmiotem sporządzającym, w tym powody, dla których ujawnienie danej kwestii może być istotne oraz rozważył, czy nieujawnienie informacji może wpłynąć na decyzje zamierzonych użytkowników. Praktyk jest zdania, że nawet jeśli dana kwestia nie jest istotna w ujęciu ilościowym, istnieją czynniki jakościowe, które należy wziąć pod uwagę, w tym wpływ na wrażliwy ekosystem, jego różnorodność biologiczną i na miejscową ludność tubylczą, której liczba szybko maleje z powodu ingerencji w rozwój. Te zaś sprawy mogą mieć wpływ na jednostkę w przyszłości. Zgodnie z zawodowym osądem praktyka pominięcie informacji o nowej kopalni mogłoby wprowadzać w błąd zamierzonych użytkowników i oznaczać, że warunki konieczne dla wykonania usługi atestacyjnej nie są spełnione (patrz Rozdział 3). Jeśli podmiot sporządzający nie jest skłonny do wprowadzenia zmian, praktyk stoi na stanowisku, że nie zaakceptuje zlecenia atestacyjnego RSZ.

Zawodowy sceptycyzm i zawodowy osąd przez cały okres realizacji zlecenia

66. Zawodowy sceptycyzm i stosowanie zawodowego osądu są omawiane w odpowiednich rozdziałach Wytycznych i zilustrowane przykładami związanymi z konkretnymi punktami decyzyjnymi na etapach zlecenia atestacyjnego RSZ. W przykładach przedstawionych w tych rozdziałach, konkretne sytuacje ilustrujące zawodowy sceptycyzm lub stosowanie zawodowego osądu są oznaczone poniższymi symbolami. Nie mają one na celu wskazania każdego miejsca w Wytycznych, w którym omawiane jest stosowanie zawodowego sceptycyzmu i zawodowego osądu.



Zawodowy sceptycyzm



Zawodowy osąd

Rozdział 3: Określenie warunków koniecznych i uzgodnienie zakresu zlecenia atestacyjnego RSZ

Sprawy, do których odnoszą się wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale

67. Niniejszy rozdział zawiera wytyczne dotyczące stosowania wymogów akceptacji i kontynuacji zlecenia określonych w paragrafach 21-30 Standardu w kontekście proponowanego zlecenia atestacyjnego RSZ. Wytyczne skupiają się na:
- ustaleniu, czy warunki konieczne są spełnione;
 - uzgodnieniu zakresu zlecenia;
 - zrozumieniu nakładu pracy, który może być potrzebny przy zastosowaniu wymogów dotyczących akceptacji i kontynuacji zlecenia; oraz
 - zachowaniu czujności i zarządzaniu potencjalnymi zagrożeniami dla niezależności praktyka, które mogą pojawić się podczas wykonywania proponowanego zlecenia.

Okoliczności, w których wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale mogą być pomocne dla praktyków

68. Ustalenie, czy warunki konieczne są spełnione przed przyjęciem lub kontynuowaniem zlecenia atestacyjnego, jest jedną z pierwszych kluczowych decyzji dla praktyka. W ramach zlecenia atestacyjnego RSZ:
- zagadnienie będące przedmiotem zlecenia może być złożone i zróżnicowane, a cechy zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i informacji na jego temat mogą być raczej jakościowe niż ilościowe i dotyczyć raczej przyszłości niż przeszłych zdarzeń;
 - proces sporządzania przez jednostkę raportu RSZ lub inne elementy systemu kontroli wewnętrznej jednostki istotne dla sporządzenia raportu RSZ mogą nie być w pełni rozwinięte;
 - kryteria stosowane do pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia mogą być ramowe lub reprezentować wybrane aspekty ramowych założeń wybranych spośród wielu możliwych, lub mogą zawierać kryteria w znacznej części opracowane przez jednostkę.
69. Te i inne czynniki, w tym fakt, że zlecenie usługi może być dobrowolne, a względy kosztowe mogą być kluczowym czynnikiem dla sporządzającego raport, mogą spowodować, że proponowane informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia będą tylko częścią (częściami) raportu RSZ jednostki. Czynniki te mogą zwiększać prawdopodobieństwo stronniczości przy określaniu oraz przygotowaniu informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które zostaną zawarte przez podmiot sporządzający w zakresie usługi atestacyjnej.
70. Jeżeli wystąpią wszystkie lub niektóre z powyższych czynników, w szczególności w przypadku pierwszego zlecenia, konieczne może być podjęcie szerszej zakrojonych prac niż w przypadku ugruntowanego systemu sprawozdawczości i usług atestacyjnych w celu ustalenia, czy istnieją warunki konieczne dla przeprowadzenia zlecenia atestacyjnego RSZ. W niektórych okolicznościach praktyk może napotkać potencjalne przeszkody dla akceptacji zlecenia. W takiej sytuacji oddzielne zlecenie nieatestacyjne mające na celu ocenę dojrzałości sprawozdawczości jednostki i poinformowanie podmiotu sporządzającego o jego przygotowaniu do zlecenia atestacyjnego RSZ może być cennym wstępem do ubiegania się przez jednostkę o atestację.

71. Jednakże, chociaż takie zlecenie może służyć ważnemu celowi, jakim jest usprawnienie procesu sprawozdawczego jednostki w stopniu wystarczającym do wykonania zlecenia atestacyjnego RSZ, może ono również powodować potencjalne zagrożenia dla niezależności praktyka w wykonywaniu proponowanego zlecenia atestacyjnego RSZ w późniejszym terminie. Zobacz także paragrafy [117-121](#).

Ustalenie, czy warunki konieczne są spełnione w ramach zlecenia atestacyjnego RSZ

72. Praktyk może przyjąć lub kontynuować zlecenie atestacyjne tylko wtedy, gdy między innymi ustalił, że warunki konieczne dla zlecenia atestacyjnego są spełnione, na podstawie wstępnej wiedzy o okolicznościach zlecenia i rozmowy ze sporządzającym. Praktyk może rozważyć przeprowadzenie dodatkowych rozmów z osobami sprawującymi nadzór, oprócz rozmów z osobami bezpośrednio zaangażowanymi w przygotowanie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, w celu zapoznania się z ich punktem widzenia.
73. W przypadku kontynuacji zlecenia wymagane jest spełnienie tych samych warunków koniecznych, co w przypadku pierwszego zlecenia, jednak proces zatwierdzenia kontynuacji może być prostszy, ponieważ praktyk będzie już dobrze znał jednostkę i zlecenie. Rozważania praktyka mogą skupiać się na tym, czy okoliczności zlecenia zmieniły się od poprzedniego okresu.
74. Warunki konieczne zostały określone w paragrafie 24 Standardu. Praktyk będzie potrzebował wystarczającej wstępnej wiedzy na temat okoliczności zlecenia, aby ustalić, czy warunki konieczne są spełnione. Zgodnie z paragrafem 41 Standardu praktyk jest również zobowiązany do ustalenia, na etapie planowania zlecenia, czy kryteria są odpowiednie do okoliczności zlecenia, a jeśli okaże się, że nie są, do zastosowania się do wymogów paragrafu 42 Standardu (zob. również Rozdział [5](#)). Poniższy schemat blokowy zawiera pytania do praktyka w oparciu o wymogi paragrafu 24 Standardu. Każde z tych pytań zostało szerzej omówione w kolejnych paragrafach i jest rozpatrywane w kontekście posiadania przez praktyka wymaganej wstępnej wiedzy na temat okoliczności zlecenia. Podsumowanie rozważań znajduje się w tabeli na końcu rozdziału. Litery A-H na schemacie blokowym odpowiadają literom A-H poniżej, jak również w tabeli podsumowującej „Rozważania praktyka” w paragrafie [124](#) na końcu rozdziału.

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ
ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ
ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

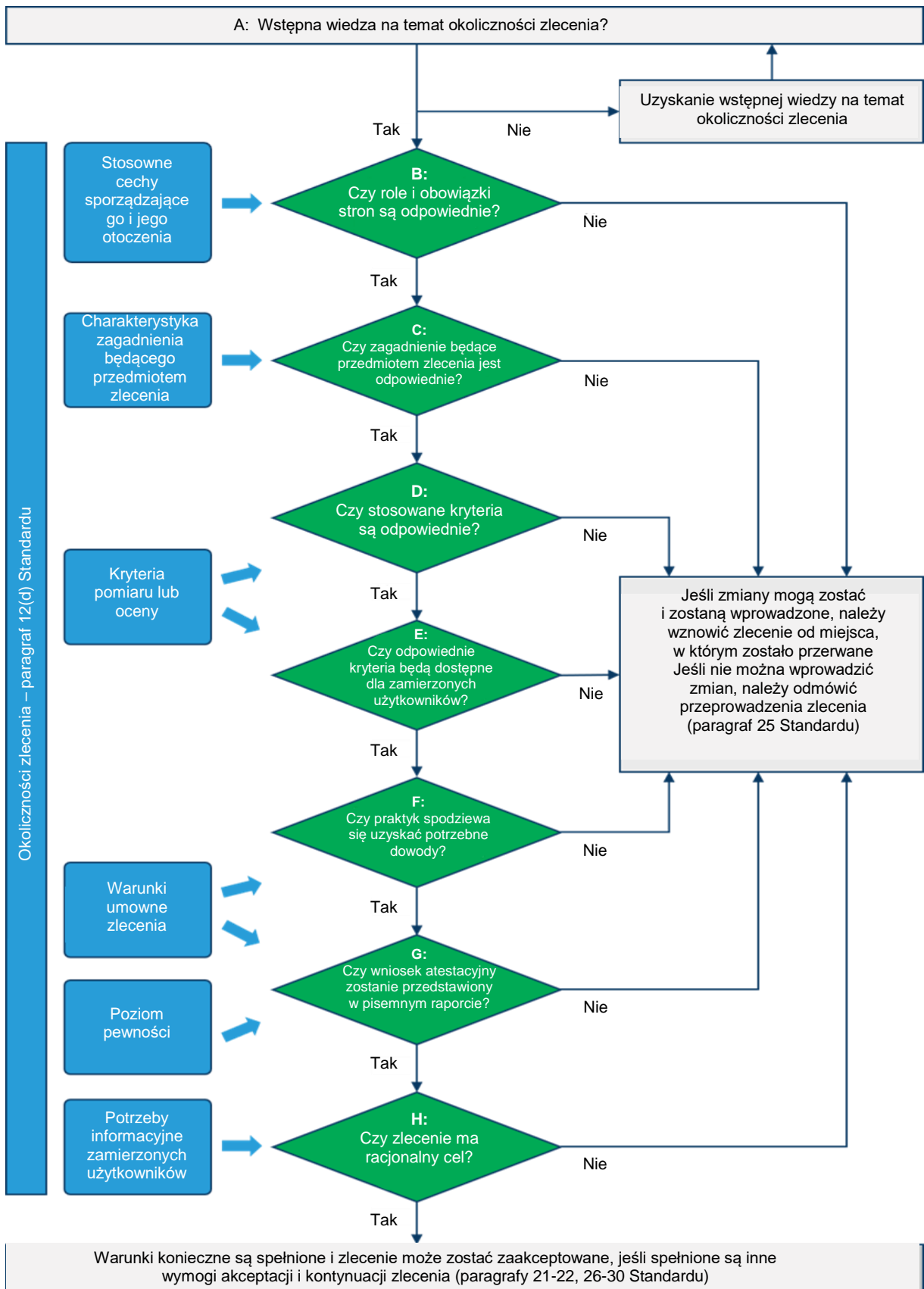


Diagram 6 - Rozważania dotyczące akceptacji i kontynuacji zlecenia

Rozważenie, czy role i obowiązki są odpowiednie (B na powyższym schemacie blokowym)

75. Paragrafy A37-A39 oraz Załącznik do Standardu zawierają wytyczne dotyczące ról i odpowiedzialności w ramach zlecenia atestacyjnego.
76. W ramach warunku koniecznego, że role i odpowiedzialność są odpowiednie w danych okolicznościach, sporządzający musi posiadać racjonalne podstawy dla informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Praktycy mogą napotkać jednostki znajdujące się na różnych etapach rozwoju procesu sporządzania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. To, czy warunki konieczne związane z rolami i odpowiedzialnością są spełnione, może zależeć od zakresu, w jakim proces sprawozdawczy jednostki będzie, w zawodowym osądzie praktyka, wspierać te warunki konieczne, zważywszy na charakter, zakres i złożoność zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i kryteriów.
77. Rozważenie procesu sporządzania przez jednostkę informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia może pomóc praktykowi w ustaleniu, czy warunki konieczne dla zlecenia atestacyjnego zostały spełnione. Zrozumienie nakładu pracy w tym zakresie zostało omówione poniżej w punkcie „Nakład pracy przy ustalaniu, czy warunki konieczne zostały spełnione” w paragrafach [110-113](#), a przykładowe procedury zostały przedstawione w Załączniku [3 Zlecenia atestacyjne dające ograniczoną i racjonalną pewność – przykładowa tabela RSZ](#). Wytyczne dotyczące bardziej szczegółowego zrozumienia procesów jednostki i systemów kontroli wewnętrznej uzyskanego na etapie planowania zlecenia zawarto w Rozdziale [6](#).

Rozważenie, czy zagadnienie będące przedmiotem zlecenia jest odpowiednie (C na powyższym schemacie blokowym)

78. Paragrafy A40-A44 Standardu zawierają wytyczne dotyczące tego, co oznacza stwierdzenie, że zagadnienie będące przedmiotem zlecenia jest odpowiednie. Pod uwagę brane jest m.in. to, czy zagadnienie będące przedmiotem zlecenia jest możliwe do zidentyfikowania i spójnego pomiaru lub oceny pod kątem mających zastosowanie kryteriów, tak że uzyskane w ten sposób informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia mogą zostać poddane procedurom mającym na celu uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów na poparcie wniosku ze zlecenia atestacyjnego dającego racjonalną lub ograniczoną pewność, stosownie do przypadku.
79. W przypadku, gdy mierzone lub oceniane mają być różne aspekty zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, muszą być one również możliwe do zidentyfikowania i spójne pod względem pomiaru lub oceny w odniesieniu do odpowiednich kryteriów (patrz przykład poniżej). Wszystkie zlecenia atestacyjne dotycząc konkretnego zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, do którego stosowane są kryteria w celu uzyskania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Jak omówiono w paragrafach [92-94](#) poniżej, musi istnieć spójny związek między zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia, kryteriami i informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia: zastosowanie odpowiednich kryteriów do pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia powinno skutkować uzyskaniem informacji o tym zagadnieniu, które wchodzi w zakres zlecenia atestacyjnego.

Emisja gazów cieplarnianych przez jednostkę może stanowić możliwe do zidentyfikowania zagadnienie będące przedmiotem zlecenia, ponieważ istnieją powszechnie akceptowane definicje emisji gazów cieplarnianych. Ponadto istnieją metody pomiaru lub szacowania emisji gazów cieplarnianych, które można przypisać do działalności jednostki. Podobnie, emisje gazów cieplarnianych zarówno w zakresie 1, jak i w zakresie 2 mogą być możliwymi do zidentyfikowania zagadnieniami będącymi przedmiotem zlecenia, ponieważ istnieją jasne definicje dla każdego z nich a także metody pomiaru lub szacowania, oddzielnie dla emisji gazów cieplarnianych w zakresie 1 i w zakresie 2.

Jednakże wpływ działalności jednostki na globalne zmiany temperatury w szerszym ujęciu może nie być możliwy do zidentyfikowania, ponieważ trudno jest przypisać globalne zmiany temperatury do emisji gazów cieplarnianych przez konkretne jednostki i oddzielić wpływ emisji gazów cieplarnianych od innych czynników powodujących takie zmiany temperatury (na przykład wylesianie).



80. Jak wskazano w paragrafie A42 Standardu, różne zagadnienia będące przedmiotem zlecenia (lub ich aspekty) mają różne cechy, które wpływają na dokładność, z jaką zagadnienie będące przedmiotem zlecenia może zostać zmierzone lub ocenione względem kryteriów oraz na siłę dostępnych dowodów.
81. Poziom szczegółowości aspektów zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia może wpływać na rozważenie przez praktyka takich spraw, jak proces identyfikacji przez jednostkę tematów sprawozdawczych, które mają zostać uwzględnione w raporcie RSZ (Rozdział 4), właściwość kryteriów (zob. paragrafy 82-83 i Rozdział 5) oraz to, co może wpływać na decyzje określonych zamierzonych użytkowników (tj. kwestie istotności, które omówiono szerzej w Rozdziale 9).

Rozważenie, czy kryteria są odpowiednie (D na powyższym schemacie blokowym)

82. Odpowiedniość kryteriów nie zależy od poziomu pewności. Jeśli kryteria nie są odpowiednie dla zlecenia atestacyjnego dającego racjonalną pewność, nie byłyby również odpowiednie dla zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność, gdyby inne okoliczności zlecenia były takie same. Podobnie, jeśli kryteria są odpowiednie dla zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność, byłyby one również odpowiednie dla zlecenia atestacyjnego dającego racjonalną pewność, gdyby inne okoliczności zlecenia były takie same.
83. Jak określono w paragrafie A48 Standardu, kryteria mogą zostać wybrane lub opracowane na wiele sposobów. Kryteria ramowe RSZ mogą nie obejmować wszystkich cech odpowiednich kryteriów. Takie ramowe założenia często są mniej normatywne w odniesieniu do zakresu zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, którego ma dotyczyć raport RSZ, lub sposobu pomiaru lub oceny i ujawnienia tego zagadnienia, w porównaniu z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. W takich okolicznościach sporządzający będzie musiał dopracować kryteria, aby wykazywały one wszystkie cechy odpowiednich kryteriów. Dalsze wytyczne dotyczące odpowiedniości kryteriów znajdują się w Rozdziale 5.

Rozważenie, czy kryteria będą dostępne dla zamierzonych użytkowników (E na powyższym schemacie blokowym)

84. W momencie wydania raportu przez praktyka należy udostępnić kryteria zamierzonym użytkownikom, aby umożliwić im zrozumienie, w jaki sposób dokonano pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zamówienia. Gdy ramowe założenia RSZ zawierają tylko

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ
ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ
ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

ogólne zasady, istnieje wiele sposobów przestrzegania takich ogólnych zasad. W związku z tym jest mało prawdopodobne, aby zamierzony użytkownik był w stanie oprzeć swoje decyzje na przedstawionych informacjach RSZ, nie posiadając dostępu do kryteriów ramowych, jak i kryteriów opracowanych przez podmiot. Dalsze wskazówki można znaleźć w Rozdziale [5](#).

Rozważenie, czy praktyk przewiduje, że będzie możliwe uzyskanie dowodów niezbędnych do sformułowania wniosku atestacyjnego (F na powyższym schemacie blokowym)

85. Praktyk jest zobowiązany do ustalenia, w oparciu o wstępną wiedzę na temat okoliczności zlecenia, czy będzie możliwe uzyskanie dowodów niezbędnych do sformułowania wniosku atestacyjnego. Paragrafy A53-A55 Standardu zawierają wytyczne dotyczące stosownych uwarunkowań związanych z ilością i jakością dostępnych dowodów oraz dostępem do dokumentacji. Dalsze wytyczne dotyczące uzyskiwania dowodów przedstawiono w Rozdziale [8](#), w tym rozważania dotyczące sytuacji, w których sporządzający wykorzystał informacje pochodzące od strony trzeciej („zewnętrzne źródło informacji”) do przygotowania informacji RSZ.

Rozważenie, czy wniosek praktyka ma być zawarty w pisemnym raporcie atestacyjnym (G na powyższym schemacie blokowym)

86. Warunkiem koniecznym zlecenia atestacyjnego jest zawarcie wniosku praktyka w pisemnym raporcie. Raport atestacyjny musi również zawierać co najmniej podstawowe elementy określone w paragrafie 69 Standardu. Dalsze wskazówki dotyczące pisemnego raportu znajdują się w Rozdziale [12](#).

Rozważenie, czy zlecenie posiada racjonalny cel (H na powyższym schemacie blokowym)

87. Cel zlecenia atestacyjnego został określony w definicji zlecenia atestacyjnego w paragrafie 12(a) Standardu. Znaczenie terminu „racjonalny” nie jest wyraźnie określone w Standardzie. Jednakże, w oparciu o definicję zlecenia atestacyjnego, celem zlecenia atestacyjnego może być „zwiększenie stopnia zaufania zamierzonych użytkowników (...) do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia”. Praktyk może uznać, że proponowane zlecenie ma racjonalny cel, jeśli ma na celu zwiększenie zaufania użytkowników w sposób odpowiedni do okoliczności zlecenia. Zastosowanie i inny materiał objaśniający zawarte w paragrafie A56 Standardu określają pewne uwarunkowania, które mogą być stosowne przy ustalaniu, czy cel proponowanej usługi atestacyjnej jest racjonalny. Zob. także paragrafy [92-94](#) w sekcji „Uzgodnienie zakresu zlecenia” poniżej.
88. Poza ustaleniem, że warunki konieczne dla zlecenia atestacyjnego są spełnione, praktyk jest zobowiązany do spełnienia innych wymogów dotyczących akceptacji i kontynuacji zlecenia określonych w paragrafach 21-30 Standardu.

Uzgodnienie zakresu zlecenia

89. Uzgodnienie zakresu zlecenia oznacza uzgodnienie tego, co ma być przedmiotem zlecenia atestacyjnego oraz poziomu pewności, jaki ma zostać uzyskany podczas wykonywania zlecenia. Zakres zlecenia może obejmować:
- cały raport RSZ;
 - konkretne tematy lub obszary informacji w raporcie RSZ, na przykład kwestie środowiskowe lub społeczne;

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ
ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ
ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

- poszczególne pozycje w ramach określonych tematów lub obszarów informacji w raporcie RSZ, na przykład generowane odpady w ramach tematu lub obszaru „środowiskowego” lub wynagrodzenie ze względu na płęć w ramach tematu „społecznego”; lub
- różne poziomy pewności dla różnych aspektów informacji RSZ, na przykład ograniczona pewność co do tematu „społecznego” lub racjonalna pewność co do tematu „środowiskowego” lub jego aspektów.

Rozważenie, co ma być przedmiotem zlecenia atestacyjnego

90. Niezależnie od tego, czy zakres zlecenia obejmuje cały raport RSZ, czy tylko jego część, muszą zostać spełnione warunki konieczne określone w paragrafie 24 Standardu, w tym wymóg istnienia racjonalnego celu zlecenia oraz inne wymogi dotyczące akceptacji i kontynuacji zlecenia.
91. Na początkowych etapach sporządzania przez jednostkę raportów RSZ, gdy proces sprawozdawczości wciąż się rozwija, praktyk może nie być w stanie ustalić, czy sporządzający ma racjonalne podstawy dla wszystkich informacji zawartych w raporcie RSZ, więc zlecenie atestacyjne może obejmować swoim zakresem tylko te informacje RSZ będące częściami raportu RSZ, dla których sporządzający ma racjonalne podstawy. O ile spełnione są pozostałe warunki konieczne, w tym racjonalny cel proponowanego zlecenia o węższym zakresie, Standard dopuszcza takie zlecenie (zob. paragrafy A36 i A44 Standardu). W innych okolicznościach sporządzający może zaproponować powtarzalne zlecenie atestacyjne RSZ, w którym informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia podlegają zmianom z okresu na okres. Na przykład, sporządzający może zaproponować zakres usług atestacyjnych RSZ, który zwiększa się z okresu na okres (zob. paragrafy [95-98](#) poniżej) lub który zmienia się w ramach „programu długofalowych” usług atestacyjnych (zob. paragrafy [99-106](#) poniżej). Jedną z konsekwencji zmiany zakresu może być utrata porównywalności z okresu na okres, co zostało szerzej omówione w Rozdziale [5](#).

Rozważenie proponowanego zakresu usługi atestacyjnej RSZ, która obejmuje tylko część (części) raportu RSZ

92. W przypadku rozważania szczególnie wąskiego zakresu usług atestacyjnych RSZ, na przykład obejmującego tylko kilka konkretnych miar lub wskaźników, a nie cały raport RSZ, konieczne może być dokładne rozważenie, czy spełnione są warunki konieczne.
93. W przypadku, gdy informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia są węższe niż wszystkie informacje zawarte w raporcie RSZ, kryteria zlecenia i zagadnienie będące przedmiotem zlecenia nie będą takie same jak kryteria i zagadnienie, które stanowiły podstawę wszystkich informacji zawartych w raporcie RSZ. Będą one miały węższy zakres, ale nadal musi istnieć spójny związek między informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, kryteriami i zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia, tak aby zastosowanie kryteriów do węższego zagadnienia prowadziło do węższego zakresu informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.
94. Wybór tylko tych części informacji zawartych w raporcie RSZ, które łatwiej poddać usłudze atestacyjnej lub które przedstawiają jednostkę w korzystnym świetle, zasadniczo nie byłby właściwy. Informacje o zagadnieniu RSZ będącym przedmiotem zlecenia, kryteria i samo zagadnienie powinny mieć odpowiednio spójny związek (tj. zastosowanie odpowiednich kryteriów do pomiaru lub oceny zagadnienia powinno skutkować uzyskaniem informacji o zagadnieniu, które wchodzi w zakres usługi atestacyjnej). Konieczne jest również spełnienie innych warunków koniecznych wymaganych w celu akceptacji proponowanej usługi atestacyjnej RSZ, w tym warunku, że usługa ma racjonalny cel. O tym, czy zlecenie ma racjonalny cel, może decydować

stopień, w jakim kryteria są neutralne w okolicznościach zlecenia. Jest to sprawa zawodowego osądu w okolicznościach zlecenia i jest to obszar, w którym ważne może być, aby praktyk stosował zawodowy sceptycyzm. Poniżej przedstawiono przykład zlecenia o wąskim zakresie, które może mieć racjonalny cel.

PRZYKŁAD

Przedsiębiorstwo wodociągowe corocznie raportuje szereg kluczowych wskaźników wydajności, w tym zadowolenie klientów, stosunek jakości do ceny, czas stracony w wyniku przerw w dostawie wody, wycieki, jakość wody pitnej oraz jakość wód w kąpieliskach, z których przedsiębiorstwo odprowadza ścieki do morza.

W ubiegłym roku firma otrzymała liczne skargi dotyczące jakości wody pitnej. Oczyszczanie ścieków i liczba próbek pobieranych do badania ścieków są również obecnie przedmiotem dochodzenia organu regulacyjnego.

Chociaż spółka informuje w swoim raporcie RSZ o wielu różnych aspektach zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, zaproponowała, aby zakres usług atestacyjnych RSZ był ograniczony wyłącznie do KPI dotyczących wody pitnej i ścieków (tj. zaproponowała zakres usług atestacyjnych RSZ, który obejmuje wybrane pozycje w określonych obszarach informacji w raporcie RSZ (zob. paragraf 89)). Powodem jest to, że w krótszej perspektywie jednostka chce skupić się na ulepszeniu swoich procesów, systemów i kontroli w odniesieniu do tych aspektów raportu RSZ, które podlegają kontroli regulacyjnej, które wymagają atestacji lub które mogą być bardziej interesujące dla zamierzonych użytkowników. W takim przypadku węższy zakres zlecenia może mieć racjonalny cel.



Rozważenie proponowanego zakresu zlecenia atestacyjnego RSZ, który zwiększa się stopniowo z okresu na okres

95. Podmioty sporządzające raporty RSZ zazwyczaj wprowadzają stopniowe zmiany w nadzorze i kontrolach w celu wsparcia sprawozdawczości RSZ, w miarę jak staje się ona coraz bardziej ugruntowana i formalna. W sytuacji, gdy nadzór i kontrola w jednostce odnoszące się do RSZ są w trakcie opracowywania, sporządzający może nie mieć racjonalnych podstaw do raportowania wszystkich aspektów zagadnień wchodzących w zakres raportu lub wszystkich informacji zawartych w raporcie RSZ.
96. Niemniej jednak, sporządzający może chcieć uzyskać zapewnienie w ramach usługi atestacyjnej w odniesieniu do tych obszarów, dla których warunki konieczne mogą być spełnione i ujawnić w raporcie RSZ, że pracuje nad rozwijaniem nadzoru, procesów i systemów w celu rozszerzenia zakresu usług atestacyjnych na inne obszary we właściwym czasie. Rozważenie powodów, dla których sporządzający chce włączyć do zakresu usługi atestacyjnej tylko niektóre części informacji zawartych w raporcie RSZ, jest konieczne w celu ustalenia, czy powody zawężenia zakresu usługi atestacyjnej są odpowiednie, a proponowane zlecenie ma racjonalny cel.
97. Kolejną kwestią do rozważenia przez praktyka jest to, czy wiadomo mu o jakichkolwiek słabościach w procesie raportowania RSZ jednostki w odniesieniu do informacji, które nie są objęte proponowanym zakresem usługi atestacyjnej RSZ. Jeśli tak, praktyk może być zmuszony do rozważenia implikacji dla akceptacji proponowanego zlecenia w kontekście jego odpowiedzialności za odniesienie się do wykluczonych informacji jako innych informacji w proponowanym zleceniu (dalsze wytyczne dotyczące „innych informacji” znajdują się w Rozdziale 10).

98. Gdy nadzór i kontrola nad RSZ w jednostce są w trakcie opracowywania, można oczekiwać, że więcej części informacji zawartych w raporcie RSZ będzie wchodzić w zmieniający się zakres informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia dla kolejnych zleceń atestacyjnych RSZ, ponieważ nadzór nad RSZ w jednostce, procesy sprawozdawcze i systemy ewoluują. Chociaż może istnieć racjonalny cel, w jakim jednostka nadal uzyskuje zapewnienie w ramach usługi atestacyjnej tylko w odniesieniu do niektórych części swojej sprawozdawczości RSZ, jeśli jednostka:
- spóźnia się z realizacją planu stopniowego zwiększania zakresu informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia dla kolejnych zleceń atestacyjnych RSZ; lub
 - nie spełnia oczekiwań użytkowników; oraz
 - nie podejmuje żadnych prób uwzględnienia dalszych informacji w raporcie RSZ w zakresie zlecenia atestacyjnego RSZ w późniejszych okresach,

można zakwestionować powody, dla których jednostka raportuje informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oraz to, czy zlecenie atestacyjne RSZ ma racjonalny cel, chyba że potrzeby informacyjne użytkowników uległy zmianie.

PRZYKŁAD

W pierwszym roku firma rozpoczęła program oszczędzania wody w swoich zakładach produkcyjnych. Pod koniec roku prosi o objęcie usługą atestacyjną nowego wskaźnika: „zmniejszenie zużycia wody, które można bezpośrednio przypisać naszemu programowi oszczędzania” tylko w dwóch z trzech zakładów (A i B), na tej podstawie, że program nie został jeszcze rozpoczęty w zakładzie C. Ujawnia ten fakt w informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Nadal ujawnia również ilość wody zużytej w tym okresie we wszystkich trzech lokalizacjach. Dla celów tego przykładu zakłada się, że warunki konieczne są spełnione i że praktyk zaakceptował zlecenie.

W drugim roku program został zakończony we wszystkich trzech lokalizacjach, ale tylko lokalizacje A i C zmniejszyły zużycie wody. Zakład B zgłasza wyższe zużycie wody niż przed wdrożeniem programu oszczędzania, pomimo wcześniejszego wdrożenia programu niż w zakładzie C. Firma proponuje uzyskanie zapewnienia w ramach usługi atestacyjnej dla zakładów A i C oraz wyłączenie zakładu B ze wskaźnika „zmniejszenie zużycia wody, które można bezpośrednio przypisać naszemu programowi oszczędzania”, a w międzyczasie przeprowadza dochodzenie w sprawie przyczyn wyższego zużycia wody.

Jest mało prawdopodobne, aby zlecenie, które wyklucza zakład B, spełniało test racjonalnego celu, nawet przy ujawnieniu powodów wykluczenia, ponieważ użytkownicy prawdopodobnie będą zainteresowani zmianami w zużyciu wody w wyniku programu oszczędzania, niezależnie od tego, czy zmiany te są korzystne, czy nie.



Rozważenie proponowanego zakresu, który zmienia się cyklicznie z okresu na okres („program długofalowy”)

99. Jednostka może chcieć ustanowić program systematycznie zmieniający zakres zlecenia atestacyjnego z roku na rok, który może obejmować włączenie wszystkich lub większości

aspektów informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia do zakresu w powtarzającym się cyklu („program długofalowy”).

100. Długofalowy program informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oznacza, że różne części informacji RSZ wchodzą w zakres tego, co jest przedmiotem usługi atestacyjnej każdego roku i każda część może wchodzić w zakres usługi atestacyjnej raz na kilka lat.
101. W przypadku, gdy cały raport RSZ jest objęty zakresem corocznego zlecenia atestacyjnego RSZ, ale praktyk każdego roku przeprowadza swoje procedury atestacyjne na różnych aspektach informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, nie jest to program długofalowy, ale aspekt wyboru pozycji do testowania. Na przykład, w kontekście badania sprawozdania finansowego, chociaż zapasy ze wszystkich lokalizacji jednostki są uwzględniane w sprawozdaniu finansowym każdego roku (tj. nie są częścią programu długofalowego, ponieważ podlegają badaniu każdego roku), jednak audytor może zdecydować się na udział w inwentaryzacji zapasów tylko w niektórych, a nie we wszystkich lokalizacjach. Podobnie w kontekście usług atestacyjnych RSZ, na przykład, w celu uzyskania pewności co do emisji gazów cieplarnianych przez jednostkę, praktyk może zdecydować się na odwiedzenie wybranych zakładów jednostki każdego roku, koncentrując się na większych zakładach lub tych, które są oceniane jako obciążone wyższym ryzykiem. Praktyk może co roku wybierać niektóre z tych samych miejsc oraz inne, wprowadzając do procedur pewną nieprzewidywalność. Takie podejście nie jest „programem długofalowym”.
102. Program długofalowy oznacza cykliczne zmiany tego, co jest poddawane usługom atestacyjnym z okresu na okres w ramach powtarzalnego zlecenia atestacyjnego. Rodzi to pytania związane z ustaleniem, czy warunki konieczne są spełnione i uzgodnieniem zakresu zlecenia atestacyjnego RSZ.
103. Gdy sporządzający proponuje zlecenie atestacyjne w ramach programu długofalowego, praktyk może być zmuszony do zrozumienia powodów i rozważenia, czy powody te są odpowiednie w kontekście warunków koniecznych akceptacji zlecenia, biorąc pod uwagę potrzeby atestacyjne zamierzonych użytkowników. Taka propozycja może mieć wpływ na to, czy:
 - proponowane zlecenie ma racjonalny cel;
 - kryteria są stosowne lub kompletne dla każdego okresu którego dotyczą;
 - zamierzonym użytkownikom może być trudno zrozumieć, że zapewnienie w ramach usługi atestacyjnej jest ograniczone do różnych spraw z roku na rok.
104. W takich okolicznościach ustalenie, czy warunki konieczne są spełnione w odniesieniu do proponowanego zlecenia, może wymagać znaczącego osądu i ważne może być stosowanie przez praktyka zawodowego sceptycyzmu.
105. Jeżeli taki program ma skutkować kolejnymi zleceniami atestacyjnymi, z których każde ma racjonalny cel, kryteria prezentacji i ujawniania mogą być ważne, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie podejścia przyjętego przez sporządzającego oraz informacji zawartych w raporcie RSZ, które zostały objęte zapewnieniem atestacyjnym.

PRZYKŁAD

Firma raportuje szereg niefinansowych wskaźników KPI, w tym wskaźniki bezpośrednio związane z:

- realizacją strategii;
- oceną kluczowych ryzyk biznesowych; oraz

- polityką w zakresie wynagrodzeń,

a także wskaźniki związane z inwestycjami w projekty społeczne i sponsoringiem wydarzeń edukacyjnych.

Akcjonariusze spółki, dla których przygotowany jest raport, są zainteresowani pierwszymi trzema wskaźnikami KPI i uważają je za kluczowe przy podejmowaniu decyzji. Wprawdzie akcjonariusze chcą wiedzieć, co firma robi, aby pokazać, że jest odpowiedzialna społecznie, ale nie przywiązują tak dużej wagi do inwestycji w projekty społeczne i działania sponsoringowe wydarzeń edukacyjnych, jak do pierwszych trzech wskaźników KPI. Ich potrzeby mogą być zaspokojone poprzez coroczne uzyskanie zapewnienia w ramach usługi atestacyjnej co do pierwszych trzech wskaźników KPI, natomiast inwestycje w projekty społeczne i działania sponsoringowe mogą być objęte taką usługą co dwa lub trzy lata w ramach długofalowego programu usług atestacyjnych. W takim przypadku, osąd praktyka decyduje, że może istnieć racjonalny cel zlecenia.



106. W przypadku, gdy sporządzający zaproponuje ewoluujący lub długofalowy program zleceń atestacyjnych i zostanie on zaakceptowany przez praktyka, użytkownicy mogą oczekiwać, że będzie on konsekwentnie realizowany zgodnie z jego założeniami. Jednakże, gdy realizowany jest długofalowy program zleceń atestacyjnych, „inne informacje” zmieniają się z okresu na okres, ponieważ informacje zawarte w raporcie RSZ związane z tymi aspektami, które nie wchodzą w zakres informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia w danym okresie, stają się „innymi informacjami”. Praktyk musi być również wyczulony na zmianę okoliczności zlecenia, które mogą oznaczać, że kontynuacja proponowanego cyklicznego zlecenia „programu długofalowego” nie będzie już odpowiednia dla kolejnych okresów. Poniżej przedstawiono przykład sytuacji, w których program długofalowy może nie być odpowiedni.

PRZYKŁAD

Międzynarodowa firma produkująca napoje zużywa duże ilości wody na obszarze dotkniętym jej niedoborem. Proces produkcyjny wytwarza ścieki, które są potencjalnie szkodliwe dla wrażliwych ekosystemów, ale są ściśle monitorowane, aby upewnić się, że poziomy nie przekraczają poziomów uznawanych za bezpieczne przez agencje ochrony środowiska w każdej lokalizacji.

W tym przykładzie zawarcie zużycia wody i ścieków w długofalowym programie usług atestacyjnych może nie mieć racjonalnego celu, ponieważ takie zlecenie atestacyjne RSZ może nie spełniać potrzeb zamierzonych użytkowników. Użytkownicy będą prawdopodobnie zainteresowani tym, co firma robi na bieżąco, aby zmniejszyć zużycie wody i monitorować jakość ścieków. Jest prawdopodobne, że program długofalowy, w którym niektóre obiekty zostały wykluczone ze zlecenia atestacyjnego w danym roku (lub latach), nie odzwierciedlałyby racjonalnego celu w tej sytuacji.



Biorąc pod uwagę proponowany poziom zapewnienia, który ma zostać uzyskany (przykładowe procedury ograniczonej i racjonalnej pewności znajdują się w Załączniku) 3 Przykładowa tabela ograniczonej i racjonalnej pewności - RSZ)

107. Proponowany poziom zapewnienia, który ma zostać uzyskany (ograniczony lub racjonalny) może wpływać na rozważenie przez biegłego rewidenta akceptowalnego lub akceptowalnie niskiego poziomu ryzyka związanego ze zleceniem oraz rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur, które praktyk wykonuje w ramach procedur gromadzenia dowodów.
108. To, co jest akceptowalnym lub akceptowalnie niskim poziomem ryzyka zlecenia, może różnić się w zależności od okoliczności zlecenia, w tym potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników jako grupy, kryteriów i zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia. Określenie rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur, które mają zostać wykonane w kontekście poziomu zapewnienia, który ma zostać uzyskany, może wymagać znacznych umiejętności w stosowaniu zawodowego osądu i zawodowego sceptycyzmu.
109. Jak wskazano w paragrafie 89, różne poziomy zapewnienia mogą być uzyskiwane dla różnych aspektów informacji o zagadnieniu RSZ będącym przedmiotem zlecenia. Na przykład, zamiast proponować długofalowy program usług atestacyjnych w przykładzie przedstawionym w paragrafie 105, sporządzający może zamówić usługę atestacyjną dającą ograniczoną pewność w odniesieniu do inwestycji w projekty społeczne i działania sponsoringowe oraz usługę atestacyjną dającą racjonalną pewność w odniesieniu do pierwszych trzech kluczowych wskaźników efektywności.

Wysiłek włożony w ustalenie, czy warunki konieczne są spełnione

110. Na podstawie wstępnej znajomości okoliczności zlecenia i rozmów z odpowiednimi stronami praktyk określa, czy warunki konieczne dla zlecenia atestacyjnego są spełnione.
111. Im większa złożoność zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia lub im bardziej podatne jest ono na stronniczość kierownictwa, tym większa może być potrzeba zrozumienia przez praktyka systemów, procesów i kontroli, które zapewniają racjonalną podstawę dla informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, zanim będzie on mógł określić, czy warunki konieczne są spełnione.
112. W przypadku złożonego zlecenia lub zlecenia, w którym sporządzający opracował kryteria ramowych założeń lub opracował własne kryteria, praktyk może rozważyć przyspieszenie niektórych procedur, które zwykle byłyby wykonywane w ramach planowania. Na przykład, praktyk może wykonać przegląd krok po kroku (ang. walk through) w celu zrozumienia procesów rejestrowania informacji lub może zasugerować przeprowadzenie zlecenia nieatestacyjnego (czasami nazywanego „oceną gotowości” (ang. readiness assessment) (zob. paragraf 115)).
113. W przypadku małych, mniej złożonych zleceń odpowiednia może być rozmowa ze sporządzającym w celu uzyskania wystarczającej wiedzy wstępnej. Niezależnie od tego, czy zlecenie jest złożone, czy stosunkowo mniej złożone, wstępna wiedza praktyka niezbędna do podjęcia decyzji o warunkach koniecznych oraz do stosowania zawodowego sceptycyzmu i zawodowego osądu wymaganych przez niniejszy standard może obejmować wystarczające zrozumienie, stosownie do przypadku:
 - (a) działalności jednostki i jej środowiska operacyjnego;
 - (b) kim są zamierzeni użytkownicy raportu RSZ i co wpłynęłoby na ich proces decyzyjny;

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ
ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ
ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

- (c) zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz, w stosownych przypadkach, jego związku z innymi zagadnieniami, na temat których jednostka sporządza raport;
- (d) czy jednostka chce zamówić usługę atestacyjną w odniesieniu do wąskiej części informacji przedstawionych w raporcie RSZ i jaka jest przyczyna takiego zawężenia;
- (e) jakie kryteria zostały zastosowane i jak zostały wybrane i opracowane; oraz
- (f) miejsca, w którym informacje o zagadnieniu RSZ będącym przedmiotem zlecenia mają zostać przedstawione, na przykład w raporcie dla organu nadzoru lub w samodzielnym raporcie.

Pierwsze zlecenie atestacyjne

114. Gdy proponowane zlecenie atestacyjne ma być wykonane po raz pierwszy, prawdopodobne jest, że wysiłek włożony w ustalenie, czy warunki konieczne są spełnione, może być większy niż w przypadku kolejnego zlecenia, zwłaszcza gdy proces sporządzania przez jednostkę raportu RSZ jest na wczesnym etapie i wciąż ewoluuje lub gdy proponowana usługa jest złożona.
115. W niektórych okolicznościach praktyk może przeprowadzić odrębne zlecenie nieatestacyjne w celu ustalenia, czy warunki konieczne są spełnione, a jeśli nie są, w celu określenia działań, które kierownictwo powinno rozważyć w celu usunięcia przeszkód dla akceptacji zlecenia (zob. paragrafy [122-123](#) w celu uzyskania dalszych wskazówek). Takie zlecenie jest czasami określane jako „ocena gotowości”. Skupia się na wykonaniu procedur wstępnej akceptacji, na uzgodnionych warunkach, dla proponowanej usługi atestacyjnej RSZ, bez wstępnego zobowiązania do zaakceptowania proponowanego zlecenia atestacyjnego. Takie zlecenie nieatestacyjne nie będzie zleceniem atestacyjnym wykonywanym zgodnie z MSUA 3000 (zmienionym), ponieważ obecność warunków koniecznych dla takiego zlecenia nie została jeszcze ustalona. Takie zlecenie może jednak rodzić potencjalne zagrożenia dla niezależności praktyka w późniejszym wykonywaniu proponowanego zlecenia atestacyjnego. Zobacz paragrafy [117-121](#).
116. Podejście opisane w paragrafie 115 może pomóc biegłemu rewidentowi w zmierzeniu się z oczekiwaniami sporządzającego dotyczącymi możliwości wykonania proponowanego zlecenia atestacyjnego RSZ w danych okolicznościach. Ponadto, podejście to dostarcza kierownictwu jednostki lub osobom sprawującym nadzór użytecznych informacji na temat gotowości jednostki do przeprowadzenia zlecenia atestacyjnego. Takie informacje mogą zachęcić kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór do podjęcia kroków w celu zwiększenia gotowości w przypadku zidentyfikowania przeszkód.

Niezależność i względy etyczne

117. Wykonanie oceny gotowości może stanowić zagrożenia dla niezależności praktyka w zakresie autokontroli, czerpania korzyści własnych lub promowania interesów, w odniesieniu do proponowanego zlecenia atestacyjnego RSZ, jeśli zlecenie atestacyjne zostałyby później zaakceptowane. Zagrożenia mogą pojawić się na przykład, gdy praktyk przekazuje kierownictwu lub osobom sprawującym nadzór sugestie dotyczące aspektów zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, informacji o zagadnieniu lub kryteriów proponowanego zlecenia atestacyjnego RSZ, procesu RSZ jednostki lub powiązanych mechanizmów kontroli w celu przygotowania informacji RSZ.
118. Charakter i poziom potencjalnego zagrożenia wynikającego z podejścia opisanego w paragrafie [115](#) zależałyby od okoliczności. Wszelkie potencjalne zagrożenia muszą zostać ocenione

i rozpatrzone zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi, jeśli praktyk przewiduje przyjęcie proponowanego zlecenia atestacyjnego.

119. [Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych \(w tym Międzynarodowe standardy niezależności\)](#) („Kodeks IESBA”) określa konkretne wymogi i zastosowanie i inny materiał objaśniający stosownie do ramowych założeń koncepcyjnych w okolicznościach, w których praktyk świadczy usługi nieatestacyjne na rzecz klientów usług atestacyjnych, które mogą stwarzać zagrożenia dla niezależności.
120. Udzielanie porad i rekomendacji w celu wsparcia kierownictwa klienta usług atestacyjnych w wypełnianiu jego obowiązków nie stanowi przyjęcia obowiązków zarządczych, jeżeli kierownictwo jednostki dokonuje wszystkich osądów i podejmuje wszystkie decyzje, które są właściwą odpowiedzialnością kierownictwa.
121. Podobnie, jeśli na podstawie rozmowy ze sporządzającym praktyk postanowi pomóc sporządzającemu w udokumentowaniu kryteriów, które jednostka już opracowała, ale nie udokumentowała, zagrożenie autokontroli nie powstaje w tych konkretnych okolicznościach, ponieważ działania praktyka ograniczają się do udokumentowania tego, co zostało mu przekazane. Jednakże, w przypadku zlecenia atestacyjnego, stosowne wymogi etyczne zabraniają praktykowi przyjmowania obowiązków zarządczych w odniesieniu do wyboru lub opracowania kryteriów lub przygotowania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Zagrożenie autokontroli mogłoby powstać szczególnie, jeżeli firma jest zaangażowana w sporządzenie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które następnie stają się informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem usługi atestacyjnej.

Reakcja, gdy warunki konieczne nie są spełnione

122. Gdy praktyk ustali, że warunki konieczne dla zlecenia atestacyjnego nie są spełnione, może omówić to z potencjalnym zlecającym (kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór). Jeśli nie można wprowadzić zmian w celu spełnienia warunków koniecznych, zgodnie z paragrafem 25 Standardu, praktyk nie może zaakceptować zlecenia jako zlecenia atestacyjnego, chyba że jest to wymagane przez przepisy prawa lub regulacje.
123. W sytuacji, gdy sporządzający nie wywiązał się ze swoich obowiązków, a praktyk nie może odmówić przyjęcia zlecenia ze względu na przepisy prawa lub regulacje, praktyk musi rozważyć, czy konieczne jest wyrażenie wniosku z zastrzeżeniem lub odmowa wyrażenia wniosku. Zlecenie przeprowadzone w takich okolicznościach nie jest zgodne ze Standardem. W związku praktyk nie może (zobacz paragraf 25 Standardu) umieścić w raporcie atestacyjnym żadnego odniesienia do tego, że zlecenie zostało przeprowadzone zgodnie ze Standardem lub innymi MSUA.

PRZYKŁAD

Organizacja audytorska z sektora publicznego może być zobowiązana na mocy przepisów prawa lub regulacji do przyjęcia zlecenia atestacyjnego dotyczącego informacji o wynikach usług świadczonych przez organ sektora publicznego. Może to mieć miejsce nawet wtedy, gdy organizacja audytorska stwierdzi, że warunki konieczne nie zostały spełnione. W takim przypadku nie jest dozwolone odnoszenie się do MSUA 3000 (zmienionego).

124. Poniższa tabela zawiera podsumowanie rozważań praktyka w związku z ustalaniem, czy warunki konieczne dla zlecenia atestacyjnego są spełnione. Rozważania te mają charakter ilustracyjny; nie mają na celu sugerowania jedyne go sposobu, w jaki praktyk może ustalić, czy warunki konieczne są spełnione. Litery od A do H odpowiadają literom na schemacie blokowym na początku rozdziału.

- A. Wstępna wiedza na temat okoliczności zlecenia: Rozważania obejmują następujące kwestie: Czy wiem wystarczająco dużo o jednostce, branży, w której działa i innych okolicznościach zlecenia, aby móc ustalić, czy warunki konieczne są spełnione? Ustalenie, czy warunki konieczne są spełnione, odbywa się w kontekście okoliczności zlecenia.
- B. Czy role i obowiązki odpowiednich stron są właściwe w okolicznościach proponowanego zlecenia, na przykład:
- Czy sporządzający zidentyfikował cel i zamierzonych użytkowników raportu atestacyjnego?
 - Czy sporządzający jest jednocześnie stroną odpowiedzialną i stroną zlecającą, czy też role te są pełnione przez różne strony; jeśli różne, to jakie są cechy charakterystyczne relacji między nimi (zob. paragraf A37 oraz Załącznik do Standardu)?
 - Czy sporządzający potwierdził lub potwierdzi swoją odpowiedzialność za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia (zob. paragraf A38 Standardu)?
 - Czy proces sporządzania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia przez sporządzającego zapewnia mu racjonalną podstawę do sporządzenia tych informacji oraz, w stosownych przypadkach, czy proces ten jest odpowiednio wspierany przez inne istotne aspekty systemu kontroli wewnętrznej jednostki?
- C. Charakterystyka zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia: Czy można zidentyfikować zagadnienie będące przedmiotem zlecenia? Czy jest możliwy jego spójny pomiar lub ocena w odniesieniu do odpowiednich kryteriów, tak aby uzyskane w ten sposób informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia mogły zostać poddane procedurom mającym na celu uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów (zob. paragrafy A40-A44 Standardu oraz paragrafy [78-81](#) powyżej)?
- D. Czy stosowane kryteria są odpowiednie do okoliczności zlecenia? Jakie kryteria należy stosować i czy są one same w sobie stosowne, kompletne, wiarygodne, neutralne i zrozumiałe, czy też wymagają dalszego rozwinięcia przez jednostkę (zob. na przykład paragrafy [82-83](#) powyżej i Rozdział [4](#) dotyczący procesu identyfikacji tematów sprawozdawczych przez jednostkę):
- Czy kryteria określają, co należy raportować, w jaki sposób należy to zmierzyć lub ocenić oraz w jaki sposób należy to ujawnić i zaprezentować, w tym w odniesieniu do różnych aspektów zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia?
 - Czy informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia wchodzące w zakres usługi atestacyjnej zostały odpowiednio określone; jeśli informacje te stanowią tylko część raportu RSZ, czy zostały one wybrane w sposób bezstronny (zob. także paragrafy [89-106](#) powyżej)?
- E. Czy kryteria ramowe i wszelkie dodatkowe kryteria opracowane przez jednostkę będą dostępne dla zamierzonych użytkowników w jeden ze sposobów określonych w paragrafie A51 Standardu (zob. również paragraf [84](#) powyżej i Rozdział [5](#))?
- F. Czy oczekuję, że będę w stanie uzyskać dowody na poparcie wniosku atestacyjnego (zob. paragrafy A53-A55 Standardu, paragraf 26(c) MSKJ 1, paragraf [85](#) powyżej i Rozdział [8](#)), lub:
- Czy sporządzający nałożył ograniczenie na zakres mojej pracy (zob. paragraf A156(c) Standardu), przez co mogę nie być w stanie uzyskać potrzebnych mi dowodów?
 - Czy kwestionowana jest uczciwość sporządzającego (zob. paragraf 26(c) MSKJ 1)?
- G. Czy wniosek atestacyjny ma być zawarty w pisemnym raporcie, który zawiera elementy wymagane przez paragraf 69 Standardu (zob. także paragraf [86](#) powyżej i Rozdział [12](#))?
- H. Czy zlecenie ma racjonalny cel (zob. paragraf A56 Standardu i paragraf [87](#) powyżej)?

Rozdział 4: Rozważenie funkcjonującego w jednostce procesu ustalania tematów sprawozdawczych

Sprawy, do których odnoszą się wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale

125. Jak omówiono w Rozdziale [3](#), jednym z warunków koniecznych zlecenia usługi atestacyjnej jest konieczność, aby kryteria były odpowiednie w okolicznościach zlecenia. Jak wspomniano we wstępie, raportowanie RSZ może dotyczyć różnych (aspektów) zagadnień będących przedmiotem zlecenia. W związku z tym istnieje potrzeba określenia kryteriów, które jasno wskazywałyby, co należy raportować, w jaki sposób należy to mierzyć lub oceniać oraz w jaki sposób należy to ujawniać i prezentować. Obejmuje to kryteria dotyczące tematów sprawozdawczych, które powinny zostać uwzględnione w raporcie RSZ.
126. W kontekście zleceń atestacyjnych RSZ:
- mogą nie istnieć ramowe założenia, których powinien przestrzegać sporządzający; lub
 - ramowe założenia RSZ mogą nie zapewniać wystarczająco szczegółowych wskazówek dla sporządzającego, aby mógł on dokonać wiarygodnej oceny tego, jakie tematy sprawozdawcze należy uwzględnić w raporcie RSZ.
127. W takich okolicznościach jednostka będzie zazwyczaj musiała ustanowić proces określania tematów sprawozdawczych, biorąc pod uwagę potrzeby informacyjne zamierzonych użytkowników.
128. Ramowe założenia RSZ określają taki proces jako „ocenę istotności” lub „proces istotności”. Jednak pojęcia stosowności i istotności nie są tym samym, mimo że oba odnoszą się do podejmowania decyzji przez użytkowników. Stosowność jest brana pod uwagę przy ocenie adekwatności kryteriów, natomiast istotność jest progiem dla procesu decyzyjnego brany pod uwagę przez praktyka w odniesieniu do potencjalnych i zidentyfikowanych zniekształceń, w okolicznościach zlecenia. Zastosowanie pojęcia istotności omówiono w Rozdziale [9](#). W niniejszych Wytycznych proces opisany w paragrafie [127](#) jest określany jako „proces ustalania tematów sprawozdawczych przez jednostkę” i został omówiony bardziej szczegółowo poniżej.
129. Chociaż Standard nie wymaga, aby sporządzający brał pod uwagę proces, przez który przechodzi jednostka w celu wyodrębnienia tematów sprawozdawczych, praktyk ma obowiązek ustalić, czy kryteria zastosowane przez sporządzającego są odpowiednie do okoliczności zlecenia (zob. Rozdziały [3](#) i [5](#)). Obejmuje to kryteria stosowane przez sporządzającego przy ustalaniu tematów sprawozdawczych w informacjach RSZ. W związku z tym pomocne dla praktyka, przy określaniu odpowiedniości kryteriów, może być zrozumienie procesu ustalania tematów sprawozdawczych przez jednostkę. Niniejszy rozdział zawiera wskazówki dla praktyka w przypadku, gdyby uznał, że pomocne będzie zrozumienie tego procesu.

Okoliczności, w których wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale mogą być pomocne dla praktyków

130. Wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale odwołują się do procesu sprawozdawczego wdrożonego przez sporządzającego i podkreślają wagę odpowiedniego przygotowania się jednostki do tego procesu przed zwróceniem się do niezależnego podmiotu o przeprowadzenie usługi atestacyjnej w odniesieniu do raportu RSZ. Jednak głównym celem tego rozdziału jest udzielenie wskazówek praktykom w związku z ich analizą wdrożonego przez jednostkę procesu. Jego zamierzeniem nie jest dostarczenie wytycznych dla sporządzających, choć mogą oni również uznać go za przydatny.

131. Paragraf 12(c) Standardu definiuje kryteria jako „wzorce wykorzystywane do pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia”; w związku z tym kryteria określają:
- co ma się znaleźć w raporcie (zagadnienie będące przedmiotem zlecenia, w tym „tematy sprawozdawcze”);
 - sposób pomiaru lub oceny;
 - sposób ujawnienia i prezentacji.
132. W kontekście badania sprawozdania finansowego, kryteriami stosowanymi przez sporządzającego są ogólnie przyjęte standardy rachunkowości, takie jak standardy MSSF, które zapewniają ramy odniesienia, dzięki czemu sprawozdania finansowe mogą być sporządzane w sposób spójny przez różne jednostki. Tak samo potrzebne są ramy odniesienia, jeśli praktyk ma uzyskać pewność co do informacji RSZ; odpowiednie kryteria zapewniają takie ramy.
133. Jednym z aspektów sprawozdawczości RSZ, który może praktycznie różnić się od sprawozdań finansowych, jest to, że sporządzający zazwyczaj musi ustanowić proces podejmowania decyzji o tym, w jaki sposób dokonywać osądów na temat tego, co uwzględnić w informacjach RSZ, ponieważ, jak zauważono w paragrafie [126](#), ramy sprawozdawczości dotyczącej RSZ nie zawsze zawierają wystarczająco szczegółowe wskazówki dla sporządzającego, aby mógł on dokonywać wiarygodnych osądów na temat tego, jakie tematy sprawozdawcze należy uwzględnić w sprawozdawczości RSZ.
134. Mogą również występować znaczne możliwości stronniczości kierownictwa przy ustalaniu tematów sprawozdawczych, gdy ramowe założenia nie określają, jakie tematy mają być zawarte w informacjach RSZ. W takich okolicznościach zawodowy sceptycyzm i dokonywanie zawodowego osądu są ważne przy ustalaniu, czy kryteria zastosowane przez sporządzającego przy przygotowywaniu informacji RSZ o zagadnieniu będącym przedmiotem zamówienia, są odpowiednie (zob. wskazówki w Rozdziale [2](#)).

Rozważenie procesu wdrożonego przez jednostkę w celu ustalenia tematów sprawozdawczych

135. Jak wskazano w paragrafie [126](#), w przypadku, gdy ramowe założenia RSZ nie określają odpowiednich tematów sprawozdawczych w sposób wystarczająco szczegółowy, jest mało prawdopodobne, aby kryteria te zostały uznane za odpowiednie same w sobie. Kryteria mogą być nieadekwatne lub niekompletne. Kryteriom może również brakować wiarygodności, gdy ramowe założenia zawierają ogólne zasady ustalania tematów, ale zasady te nie pozwalają na rozsądnie spójne określenie odpowiednich tematów sprawozdawczych. W takich okolicznościach jednostka może ustanowić proces ustalania tematów sprawozdawczych.

PRZYKŁAD

Jednostka prowadzi sprawozdawczość zgodnie z określonymi ramowymi założeniami RSZ, które wymagają od niej opisu głównych ryzyk i niepewności, na które jest narażona, ale nie określają tych ryzyk lub niepewności ani sposobu ich oceny lub ujawnienia i prezentacji. W większości przypadków ramy RSZ nie pozwalają na dokonanie takiego ustalenia, ponieważ będzie ono różne w zależności od podmiotu.

Jednostka ustanawia proces identyfikacji głównych ryzyk i niepewności (tematów sprawozdawczych), określa, jakie informacje na ich temat należy raportować oraz w jaki sposób ujawniać i prezentować te informacje. Oczekuje się, że wynikiem tego procesu będą informacje na temat głównych ryzyk i niepewności, które są kompletne, istotne, wiarygodne, neutralne i zrozumiałe (tj. zastosowane kryteria są odpowiednie).

PRZYKŁAD

Inne ramowe założenia RSZ mogą wymagać ujawnienia konkretnych wskaźników, takich jak czas spędzony przez pracowników na szkoleniach w danym okresie, mierzony w godzinach. Szczegółowe instrukcje dotyczące (i) definicji „pracowników”, (ii) tego, co stanowi „szkolenie” oraz (iii) sposobu obliczania wskaźnika są określone w ramowych założeniach.

W tym przypadku sporządzający może nie musieć przeprowadzać procesu ustalania tematów sprawozdawczych, ponieważ podmiot ustanawiający ramowe założenia RSZ dokonał już oceny tego, co zamierzeni użytkownicy chcą wiedzieć i w jaki sposób informacje mają być mierzone lub oceniane. Jest to powszechne w sprawozdawczości, której celem jest spełnienie określonych wymogów regulacyjnych, a niektóre ramowe założenia RSZ zawierają wskazówki dotyczące tego, jakie wskaźniki mogą być istotne dla określonego sektora przemysłu, na przykład w standardach Rady Standardów Rachunkowości Zrównoważonego Rozwoju (SASB).

136. Gdy sporządzający wdrożył proces ustalania tematów sprawozdawczych i jeśli praktyk uzna, że pomocne może być przeanalizowanie tego procesu, poniższy schemat może pomóc praktykowi w jego rozważaniach. Kroki, które sporządzający może wykonać, znajdują się po lewej stronie. Zostały one wyjaśnione, aby zilustrować, czego praktyk może oczekiwać, rozważając proces mający na celu ustalenie tematów sprawozdawczych. Ewentualne pytania praktyka są pokazane po prawej stronie diagramu i wywodzą się z poniższych paragrafów wytycznych.

Krok 1: Rozważenie kontekstu procesu ustalania tematów sprawozdawczych przez jednostkę

137. Praktyk może rozpocząć od rozważenia kontekstu procesu ustalania tematów sprawozdawczych przez jednostkę, w tym aspektów okoliczności zlecenia, takich jak:
- (a) cel informacyjny RSZ (krok 1a);
 - (b) zamierzeni użytkownicy (krok 1b);
 - (c) jednostka i jej otoczenie; oraz

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ
ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ
ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

- (d) wybór kryteriów (ramowe założenia RSZ lub opracowane przez jednostkę) (zob. Rozdział 5).

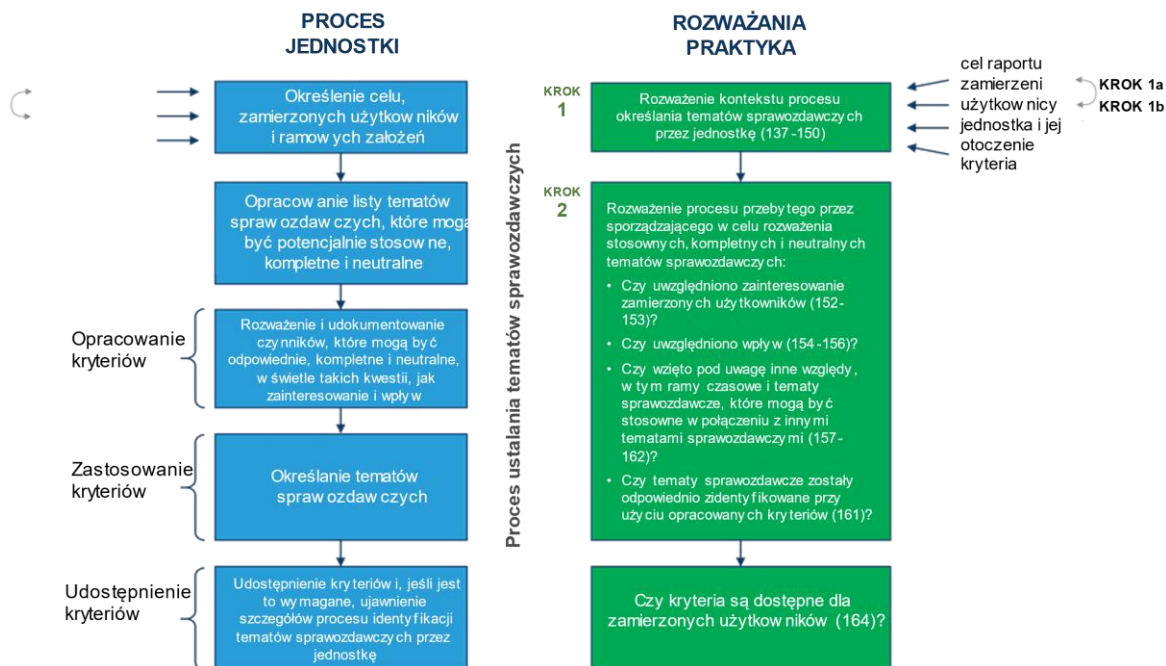


Diagram 7 – Proces ustalania tematów sprawozdawczych przez jednostkę

138. Jeśli jednostka udokumentowała swój proces ustalania tematów sprawozdawczych i podjęte decyzje, dokumentacja może stanowić użyteczny punkt wyjścia dla rozważań praktyka. W przypadku braku takiej dokumentacji, praktyk może zapoznać się z procesem poprzez zadanie pytań sporządzającemu. Jeśli jednostka nie wdrożyła odpowiedniego procesu w celu określenia treści swojej sprawozdawczości RSZ, praktyk może być zmuszony do rozważenia, czy sugeruje to, że nie zostały spełnione wszystkie warunki konieczne do przeprowadzenia zlecenia atestacyjnego. Zobacz paragrafy [122-123](#) w Rozdziale 3, aby uzyskać wskazówki na wypadek sytuacji, gdy warunki konieczne nie są spełnione.
139. Niektóre ramowe założenia RSZ mogą określać cel sprawozdawczy RSZ i identyfikować zamierzonych użytkowników. Inne mogą tego nie określać, pozostawiając podmiotowi dokonanie tych ustaleń.
140. W przypadku korzystania przez sporządzającego z ramowych założeń RSZ, praktyk może rozważyć ewentualne wskazówki dotyczące rozważań mających na celu ustalenia stosownych tematów sprawozdawczych zawartych w ramowych założeniach RSZ.

PRZYKŁAD

W raportowaniu praw człowieka zgodnie z Wytycznymi ONZ dotyczącymi biznesu i praw człowieka, tematy, które należy uwzględnić, skupiają się na ryzyku dla osób, na które wpływ ma działalność jednostki, a nie wyłącznie na ryzyku dla jednostki.

Niektóre ramowe założenia RSZ interpretują, że stosowne są te kwestie, które mogą powodować ryzyko finansowe dla jednostki, na przykład założenia koncepcyjne SASB. Inne ramowe założenia RSZ skupiają się na rozważaniach nad tym, co jest stosowne, na wpływie organizacji na gospodarkę, środowisko lub społeczeństwo. Na przykład Global Reporting Initiative (GRI) określa, że „istotne” tematy to te, które odzwierciedlają znaczący wpływ gospodarczy, środowiskowy i społeczny organizacji lub które znacząco wpływają na oceny i decyzje interesariuszy.

141. Poniższe akapity zawierają dalsze wytyczne dotyczące tego, w jaki sposób praktyk może rozważyć cel sprawozdawczy RSZ (krok 1a) i zamierzonych użytkowników (krok 1b). Dalsze rozważania odnoszące się do bardziej ogólnej analizy kryteriów oraz systemu kontroli wewnętrznej zostały przedstawione odpowiednio w Rozdziale [5](#) i Rozdziale [6](#).

Krok 1a: Rozważenie, w jaki sposób sporządzający ustalił cel informacji RSZ

142. Celem sporządzającego będzie przekazanie określonych informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia grupie (grupom) zamierzonych użytkowników. Niektóre przykłady celu informacji RSZ mogą obejmować raportowanie:

- wpływu jednostki na środowisko naturalne;
- działań jednostki w danym okresie oraz sposobu, w jaki przyczyniają się one do realizacji celów jednostki;
- w jaki sposób jednostka tworzy „wartość”;
- co jednostka planuje zrobić w przyszłości lub jak spodziewa się osiągnąć wyniki.

143. Praktyk może rozważyć cel raportowania informacji RSZ jako kontekst przy rozważaniu osądów dokonanych przez sporządzającego.

Krok 1b: Rozważenie, w jaki sposób sporządzający zidentyfikował zamierzonych użytkowników informacji RSZ

144. Praktyk może rozważyć, czy sporządzający uzyskał i udokumentował zrozumienie ogólnego charakteru decyzji, które zamierzeni użytkownicy prawdopodobnie podejmą na podstawie lub pod wpływem informacji RSZ.

145. Rozróżnia się zamierzonych użytkowników i interesariuszy. Interesariusz jednostki może:

- mieć relacje i interakcje z jednostką;
- być bezpośrednio lub pośrednio dotkniętym działaniami podmiotu.

Mogą zaistnieć okoliczności, w których interesariusze i zamierzeni użytkownicy nie są tymi samymi osobami. Jeśli interesariusz nie jest zamierzonym użytkownikiem, jego interesy mogą być brane pod uwagę przez inne strony, które są zamierzonymi użytkownikami. Nie należy zakładać, że tylko dlatego, że kategoria interesariuszy, która miałaby uzasadniony interes w raporcie RSZ, nie będzie korzystać z raportu, informacje o tematach sprawozdawczych, które zaspokoilyby jej potrzeby informacyjne, nie byłyby stosowne dla innych kategorii zamierzonych użytkowników, gdy kategorie zamierzonych użytkowników są zróżnicowane.

PRZYKŁAD

Ofiara niewolnictwa dzieci zaangażowana w łańcuch dostaw produkcji firmy (interesariusz) prawdopodobnie nie byłaby w stanie przeczytać raportu firmy, jednak jej interesy mogą być reprezentowane przez organizację dobroczynną, polityków lub lobbystów (agentów) prowadzących kampanię przeciwko pracy dzieci i wykorzystujących swoją pozycję do wpływania na klientów firmy.

146. Użytkownicy informacji RSZ mogą być pojedynczą grupą lub mogą składać się z wielu grup zamierzonych użytkowników, o potencjalnie różnych potrzebach informacyjnych. Informacje RSZ nie mogą skupiać się na potrzebach każdego indywidualnego zamierzonego użytkownika, jednak sporządzający może być zmuszony do rozważenia, gdzie osoby w grupie zamierzonych użytkowników mają wspólne potrzeby informacyjne.
147. Paragraf A16 Standardu zawiera pewne dalsze wytyczne, między innymi, że w pewnych okolicznościach, gdy istnieje duża liczba potencjalnych użytkowników, może być konieczne ograniczenie zamierzonych użytkowników do „kluczowych interesariuszy o znaczących i powszechnych interesach”. Może to być przydatne, z zastrzeżeniem wszelkich szczególnych wymogów zawartych w ramowych założeniach RSZ, gdy informacje RSZ są publikowane, bez określania zamierzonych użytkowników, a więc w efekcie dla społeczeństwa jako całości.
148. Różne grupy zamierzonych użytkowników mogą mieć różne potrzeby informacyjne lub postawy; coś, co jest stosowne dla jednej grupy zamierzonych użytkowników, może nie być takie dla innej.

PRZYKŁAD

Raport RSZ sporządzony przez szpital państwowy na temat jego wyników klinicznych może mieć użytkowników takich, jak:

- rząd, który musi wiedzieć, czy obywatele mają zapewnioną adekwatną opiekę zdrowotną i czy zasoby są wykorzystywane efektywnie;
- grupy pacjentów (obecnych lub potencjalnych), ogół społeczeństwa i międzynarodowy krąg osób zainteresowanych, którzy chcą wiedzieć, czy szpital jest dostępny, aby zapewnić opiekę społeczności, spełnia swoją funkcję leczenia chorób i czy jest bezpieczny klinicznie;
- pacjent chory na raka, który ma własny interes w tym, czy szpital ma możliwości skutecznego leczenia pacjenta.

W tym przykładzie dwie główne grupy użytkowników mogą być zamierzonymi użytkownikami, ale indywidualny pacjent samodzielnie może nim nie być, chociaż taki pacjent może być członkiem zbiorowej grupy pacjentów.

149. Samo zapoznanie się z informacjami RSZ jest ważnym zastosowaniem przez zamierzonych użytkowników; wynikiem może być decyzja o niepodejmowaniu działań w oparciu o przedstawione informacje. Nadal mieliby uzasadnioną potrzebę posiadania informacji, które pomogłyby im w wyciągnięciu takiego wniosku, a zatem stosowność nie zależy od tego, czy zamierzeni użytkownicy działają w oparciu o informacje zawarte w raporcie.
150. Niektóre przykłady możliwych grup użytkowników zostały zawarte w poniższej tabeli – nie ma to być wyczerpująca lista, ale może być traktowana jako punkt wyjścia do rozważenia, w jaki sposób sporządzający zidentyfikował zamierzonych użytkowników swoich informacji RSZ, biorąc pod uwagę grupy w tabeli i dalej rozważając grupy użytkowników specyficzne dla jednostki.

Przykładowe grupy użytkowników

Szersze społeczeństwo
<ul style="list-style-type: none">• Organizacje pozarządowe / organizacje społeczeństwa obywatelskiego / specjalne grupy interesu• Organizacje globalne• Członkowie społeczeństwa• Naukowcy, pracownicy akademicy• Konkurenci i inni uczestnicy rynku• Grupy szczególnie zagrożone



Mogą wpływać na podejmowanie decyzji lub podlegać wpływowi jednostki w tych obszarach:

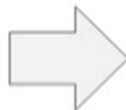
- Zmiany w środowisku naturalnym, w którym żyją
- Zmiana stylu lub jakości życia w wyniku działalności jednostki
- Działania innych podmiotów i osób, w tym zarządzanie zasobami naturalnymi

Rządy, organy regulacyjne i ustawodawcze
<ul style="list-style-type: none">• Parlamenty i ustawodawcy• Władze krajowe, regionalne i lokalne• Organy regulacyjne



- Ustanawianie prawa i polityki
- Monitorowanie przestrzegania przepisów prawa i regulacji
- Zapewnienie zasobów krajowych (sektor publiczny)
- Odpowiedzialność
- Podejmowanie decyzji w imieniu grup szczególnie zagrożonych

Inwestorzy i podmioty gospodarcze
Istniejący i potencjalni: <ul style="list-style-type: none">• Inwestorzy• Dostawcy• Klienci• Pracownicy• Pożyczkodawcy• Rynki udziałów lub akcji



- Kupno lub sprzedaż udziałów w jednostce
- Udzielanie pożyczek jednostce
- Zawieranie transakcji z jednostką / korzystanie z usług jednostki
- Sprawy związane z zatrudnieniem przez jednostkę
- Zarządzanie
- Decyzje akcjonariuszy dotyczące głosowania
- Obrót instrumentami zbywalnymi (w systemie handlu uprawnieniami do emisji)
- Decyzje finansowe, np. inwestowanie w inne podmioty
- Wykorzystywanie przez jednostkę danych i informacji osobowych

Diagram 8 – Grupy użytkowników i potrzeby decyzyjne

Krok 2: Rozważenie wyboru tematów sprawozdawczych do uwzględnienia w informacjach RSZ

151. Praktyk może rozważyć, w jaki sposób sporządzający zidentyfikował stosowne tematy sprawozdawcze. Sporządzający mógł to zrobić na szeregu etapach, biorąc pod uwagę zastosowane ramowe założenia RSZ, cel sprawozdawczości RSZ i zamierzonych użytkowników oraz filtrując początkowo dłuższą listę potencjalnych tematów sprawozdawczych, aby ostatecznie wybrać te, które są stosowne w okolicznościach zlecenia.

Rozważenie zainteresowania zamierzonych użytkowników

152. Jednym z podejść do ustalenia, czy coś byłoby stosowne, jest bezpośrednie rozważenie, czy jest to interesujące dla zamierzonych użytkowników.

153. Przykłady okoliczności, które mogą być interesujące dla zamierzonych użytkowników, obejmują sprawy, które:

- mogą spowodować, że inwestorzy kupią lub sprzedadzą udziały w jednostce;
- mogą zmienić cenę akcji lub wartość przedsiębiorstwa jednostki;

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ
ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ
ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

- były przedmiotem relacji w mediach lub mogą spowodować zainteresowanie mediów (lokalnych, krajowych lub globalnych) w przypadku ich ujawnienia;
- wiązały się z dużą liczbą skarg (na przykład od klientów, dostawców lub innych interesariuszy);
- zostały wspomniane bez pytania przez kilku interesariuszy;
- są przedmiotem ogólnego zainteresowania społecznego lub ogólnej wrażliwości publicznej;

PRZYKŁAD

Kilka przykładów w niektórych okolicznościach może obejmować kwestie praw człowieka, zgłoszone przypadki zaangażowania podmiotu w korupcję, kwoty podatków płaconych w systemach prawnych, w których podmiot prowadzi działalność oraz wynagrodzenia kadry kierowniczej.

- odnoszą się do spraw, które mogą być szeroko omawiane przez partnerów i konkurentów w sektorze lub branży podmiotu;
- odnoszą się do zgodności lub niezgodności z przepisami prawa, regulacjami, umowami międzynarodowymi lub dobrowolnymi umowami o strategicznym znaczeniu dla organizacji i jej interesariuszy.

Rozważanie „wpływu”

154. W przypadku, gdy nie jest możliwa wystarczająca ocena tego, co może być stosowne poprzez bezpośrednie zidentyfikowanie tego, co byłoby interesujące dla zamierzonych użytkowników, alternatywnym lub uzupełniającym podejściem może być rozważenie znaczenia potencjalnych tematów sprawozdawczych. W zależności od celu raportowania informacji RSZ, znaczenie potencjalnych tematów sprawozdawczych może być rozpatrywane w kontekście wyników jednostki (w osiąganiu jej celów strategicznych) lub jej wpływu na inne jednostki. Podejście to jest czasami określane jako rozważenie „wpływu”.
155. Wpływ na inne podmioty może obejmować wpływ na osoby fizyczne, organizacje, szersze społeczeństwo lub środowisko, jest odpowiedni w zależności od celu informacji RSZ. Wpływ ten może wynikać bezpośrednio z działań i decyzji kierownictwa jednostki sporządzającej raport, pośrednio z relacji jednostki sporządzającej raport lub z bezpośredniego lub pośredniego działania sił zewnętrznych w stosunku do jednostki sporządzającej raport. Zobacz także Rozdział [9](#).

PRZYKŁAD

Spółka może być odpowiedzialna za regularne zrzucanie dużej ilości zanieczyszczeń do rzeki. Może to mieć bezpośredni wpływ na środowisko i być może na lokalne społeczności wykorzystujące rzekę do połowów lub zaopatrzenia w wodę. Może to mieć również pośredni wpływ na samą spółkę, być może poprzez utratę przychodów od klientów niezadowolonych z postawy spółki wobec niszczenia środowiska, a także bezpośrednie skutki, takie jak koszty oczyszczania lub grzywny od władz.

156. W przypadku rozważania przewidywanego wpływu, przykładowe okoliczności, które mogą zwiększyć jego stosowność, obejmują:
- poważne zagrożenia lub możliwości dla jednostki (w tym dotyczące reputacji lub wpływające na licencję jednostki na prowadzenie działalności);

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ
ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ
ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

- bezpośredni istotny wpływ finansowy (zgodnie z progami istotności sprawozdania finansowego);
- faktyczny lub potencjalny znaczący wpływ na wyniki operacyjne jednostki;
- faktyczny lub potencjalny znaczący wpływ na operacje lub działalność innych podmiotów;
- spowodowanie lub możliwość spowodowania poważnych bezpośrednich szkód dla zasobów naturalnych lub środowiska;
- strategiczne możliwości poprawy pozycji konkurencyjnej jednostki;
- kluczowe wartości organizacyjne, polityka, strategia, systemy zarządzania operacyjnego, cele i zadania jednostki lub jej interesariuszy.

Inne rozważania

157. Niektórzy sporządzający przedstawiają na wykresie punktowym wyniki analizy tematów sprawozdawczych, które w kontekście celu sprawozdawczości RSZ byłyby „interesujące dla zamierzonych użytkowników” i które miałyby „wpływ”. Taki wykres punktowy pozycjonuje tematy raportowania względem dwóch osi, które reprezentują „zainteresowanie zamierzonych użytkowników” i „wpływ” dla każdego tematu raportowania.
158. Na osądy dokonane przy pozycjonowaniu takich tematów sprawozdawczych względem każdej osi może mieć wpływ zarówno rozważenie prawdopodobieństwa, że każdy temat sprawozdawczy istnieje lub wystąpi, jak i waga ich znaczenia pod względem „zainteresowania zamierzonych użytkowników” lub „wpływu”, jeśli miałyby one istnieć lub wystąpić. Analizę łącznego wpływu ich prawdopodobieństwa i wagi na ich potencjał bycia znaczącymi można zilustrować na wykresie, który przedstawia tematy sprawozdawcze w odniesieniu do oddzielnych osi reprezentujących prawdopodobieństwo i wagę znaczenia:
- Jeśli coś jest praktycznie pewne lub faktyczne, prawdopodobieństwo wystąpienia jest na maksymalnym poziomie, a waga znaczenia jest jedyną zmienną.
 - Ocena prawdopodobieństwa może uwzględniać to, czy dana sprawa znajduje się pod, czy poza kontrolą jednostki lub kierownictwa.
159. Wybrane ramy czasowe rozważane pod kątem wpływu lub stosowności są często również ważnym czynnikiem.

PRZYKŁAD

Przykładem ilustrującym tę sytuację może być jednostka posiadająca fabrykę na nisko położonych terenach przybrzeżnych. Oczekuje się, że rosnący poziom mórz sprawi, że za pięć lat teren fabryki nie będzie nadawał się do użytku.

Chociaż przez następne pięć lat może nie występować żaden fizyczny wpływ, informacje te mogą być stosowne, niezależnie od tego, czy użytkownicy mają krótkoterminowy udział w jednostce (na przykład inwestor planujący inwestycję na trzy lata), czy długoterminowy (na przykład bank, który udzielił pożyczki zabezpieczonej na nieruchomości fabryki z dziesięcioletnim terminem zapadalności), ponieważ te względy prawdopodobnie zostaną wzięte pod uwagę przy wycenie inwestycji. Praktyk być może będzie musiał rozważyć, czy ramy czasowe informacji do ujawnienia wybrane przez sporządzającego są odpowiednie i czy ujawnienia w informacjach RSZ są wystarczające.



160. Zaangażowanie interesariuszy może stanowić ważną część procesu ustalania tematów sprawozdawczych przez sporządzającego. Otwarty dialog z interesariuszami może przynieść lepsze wyniki niż bierna interakcja lub proszenie ich o zgłoszenie uwag do podanej listy tematów sprawozdawczych, jednak może istnieć potrzeba adekwatnego poinformowania interesariuszy o jednostce i jej działaniach, aby umożliwić im skuteczne zaangażowanie się w proces.
161. Praktyk może również wziąć pod uwagę niektóre z poniższych źródeł, rozważając proces ustalania tematów sprawozdawczych przez jednostkę oraz to, czy kryteria ustalania tematów sprawozdawczych są odpowiednie i zostały odpowiednio zastosowane (tj. skutkują informacjami RSZ, które są stosowne, kompletne, wiarygodne, neutralne i zrozumiałe).

Źródła wewnętrzne mogą obejmować:

- komunikowanie się z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór;
- wcześniejszą sprawozdawczość jednostki;
- porządki obrad i protokoły z posiedzeń zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla oraz komitetów;
- oceny ryzyka;
- dokumenty strategii sporządzone przez jednostkę;
- raporty sygnalistów ze zgłoszonych nieprawidłowości;
- komunikaty od wewnętrznego (lub zewnętrznego) radcy prawnego.

Źródła zewnętrzne mogą obejmować (zobacz także Rozdział [6](#) i Rozdział [8](#)):

- raportowanie przez partnerów jednostki i konkurentów;
- wyniki ankiet (jednostki, partnerów jednostki lub branży);
- skargi dostawców/klientów;
- rozmowy z interesariuszami, działania informacyjne, zaangażowanie interesariuszy;
- wyszukiwanie w Internecie i mediach społecznościowych;
- opinie ekspertów na temat globalnych megatrendów;
- Cele Zrównoważonego Rozwoju Organizacji Narodów Zjednoczonych;
- wymogi sprawozdawczości regulacyjnej.

Łączna analiza tematów sprawozdawczych

162. Właściwym może być, aby sporządzający rozważył, w ramach procesu ustalania tematów sprawozdawczych, zarówno tematy sprawozdawcze, które są stosowne indywidualnie, jak i tematy sprawozdawcze, które są stosowne w połączeniu z innymi tematami sprawozdawczymi, na przykład dlatego, że jeden lub więcej tematów sprawozdawczych jest powiązanych.

PRZYKŁAD

Informacja o odejściu pracowników może nie być sama w sobie stosowna, podobnie jak informacja o kilku skargach klientów lub rozwiązaniu dwóch umów z dostawcami. Jeśli jednak w połączeniu informacje o tych zdarzeniach okażą się powiązane i wskażą na poważne problemy z kierownictwem wyższego szczebla jednostki, informacje o takich zdarzeniach mogą być stosowne w kontekście tych problemów.



Ujawnienie procesu ustalania tematów sprawozdawczych przez jednostkę

163. Zamierzeni użytkownicy mogą uznać za pomocne zrozumienie procesu, przez który przeszedł sporządzający, w celu ustalenia tematów sprawozdawczych, nawet jeśli ujawnienie tego procesu nie jest wymagane przez ramowe założenia RSZ. W związku z tym praktyk może uznać za odpowiednie zachęcenie sporządzającego do ujawnienia szczegółów procesu ustalania tematów sprawozdawczych (w raporcie lub w innym miejscu, np. na stronie internetowej), podając szczegółowe informacje na temat tego, co zostało uwzględnione w informacjach RSZ, a co pominięte.
164. Niezależnie od tego, czy proces ustalania tematów sprawozdawczych przez jednostkę jest ujawniany, kryteria ustalania tematów sprawozdawczych muszą być udostępnione zamierzonym użytkownikom wraz z innymi mającymi zastosowanie kryteriami (zob. także Rozdział [5](#) i paragraf [221](#)).

Rozdział 5: Ustalenie odpowiedniości i dostępności kryteriów

Sprawy, do których odnoszą się wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale

165. Niniejszy rozdział zawiera wytyczne dla praktyków, które są stosowne na etapie planowania zlecenia atestacyjnego RSZ przy ustalaniu, czy kryteria są odpowiednie do okoliczności zlecenia (zob. paragrafy 41 i 24(b)(ii) Standardu). Wytyczne zawarte w tym rozdziale mogą również pomóc praktykowi w rozważeniu przydatności i dostępności kryteriów w celu ustalenia, czy warunki konieczne są spełnione (patrz Rozdział 3). Wytyczne te są szczególnie stosowne, gdy:
- dostępne kryteria ramowe nie są kryteriami ustalonymi lub zalecanymi przez przepisy prawa lub regulacje, ponieważ nie można zakładać, że takie kryteria są odpowiednie (zob. paragraf A49 Standardu);
 - ramowe założenia określają ogólne zasady. Zasady te nie są wyrażone na wystarczającym poziomie szczegółowości, aby same w sobie stanowiły odpowiednie kryteria.
166. Praktyk może również być zmuszony do wzięcia pod uwagę kryteriów, które jednostka opracowała lub wybrała z jednego lub więcej dostępnych standardów. Gdy jednostka opracowuje własne kryteria lub wybiera spośród kryteriów zawartych w takich ramowych założeniach, ustalenie przez praktyka ich odpowiedniości może być bardziej skomplikowane i może wymagać uwzględnienia subiektywności lub możliwości stronniczości kierownictwa w dokonywanych osądach.
167. Dokonując tego ustalenia, praktyk opiera się na analizie odpowiedniości kryteriów na etapie akceptacji lub kontynuacji zlecenia, określając, czy warunki wstępne były spełnione (patrz Rozdział 3).
168. Niniejszy rozdział zawiera również wytyczne dla praktyków w zakresie rozważenia, czy kryteria zostaną udostępnione zamierzonym użytkownikom informacji RSZ, gdy obejmują one kryteria opracowane przez jednostkę lub wybrane z szeregu dostępnych ramowych założeń.

Okoliczności, w których wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale mogą być pomocne dla praktyków

169. Definicja kryteriów w paragrafie 12(c) Standardu odnosi się do nich jako do „wzorców”. Jako takie, kryteria RSZ mogą obejmować, na przykład:
- wskazówki dotyczące tego, co należy umieścić w raporcie;
 - definicje wskaźników lub innych spraw, które mają znaleźć się w raporcie;
 - podstawy wyceny i oceny oraz inne zasady sprawozdawczości, w tym zasady prezentacji i ujawniania informacji;
- które razem tworzą całą podstawę przygotowania informacji RSZ.
170. Ustalone kryteria obejmują kryteria wydane przez upoważnione lub uznane organy ekspertów, które przestrzegają przejrzystego procesu, jeśli są one stosowne dla potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników (zob. paragraf A49 Standardu). Kryteria w ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej są zazwyczaj ustalonymi kryteriami, a zasady ujmowania, wyceny, prezentacji i ujawniania informacji, które zawierają, są podstawą zasad rachunkowości stosowanych przez jednostkę. W porównaniu z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, ramowe założenia RSZ są często mniej nakazowe co do:
- kryteriów, które należy stosować w celu określenia, co należy umieścić w raporcie;

- sposobu pomiaru lub oceny oraz ujawnienia tego, co ma być zawarte w raporcie (tj. sposobu zastosowania kryteriów do zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia).
171. Kryteria stosowane w odniesieniu do konkretnego zlecenia atestacyjnego RSZ, zwane „mającymi zastosowanie kryteriami” w paragrafie 12(c) Standardu, mogą pochodzić z ramowych założeń RSZ lub zostać opracowane przez samą jednostkę, bądź też mogą stanowić połączenie obu tych elementów. Istnieje większe prawdopodobieństwo, że ustalone kryteria (zob. paragraf A49 Standardu) będą odpowiednie, gdy przy ich opracowywaniu zastosowano przejrzysty i kompleksowy proces oraz gdy nie wystąpiły żadne przeciwwskazania. Jeśli jednostka stosuje ustalone kryteria, praktyk może rozważyć, czy istnieją jakiegokolwiek przesłanki wskazujące na to, że kryteria te nie są odpowiednie.
172. Stosując ramowe założenia RSZ, które nie zawierają niezbędnych szczegółów lub nie są wystarczająco kompleksowe, aby zawierać odpowiednie kryteria, jednostka może również wybrać kryteria z jednego lub kilku innych dostępnych systemów ramowych założeń RSZ lub zastosować własne kryteria opracowane przez nią samą.
173. Gdy jednostka wybiera kryteria spośród różnych opcji w szeregu dostępnych ramowych założeń, wybrane kryteria mogą nie być wystarczająco stosowne, jeśli brakuje im porównywalności z okresu na okres i między jednostkami (choć w niektórych przypadkach brak porównywalności w krótkim okresie może być mniej ważny niż przejrzyste ujawnianie przez jednostkę informacji RSZ, gdy wykorzystuje ona informacje RSZ do podejmowania własnych decyzji). Ponadto częściowe przyjęcie ramowych założeń lub opracowanie kryteriów przez jednostkę może wprowadzić subiektywizm lub stronniczość sporządzającego. Kryteria mogą być również złożone, zwłaszcza gdy zagadnienie będące przedmiotem zlecenia jest złożone. Taka złożoność może wpływać na potrzebę posiadania przez praktyka kompetencji w przedmiocie zlecenia lub korzystania z pracy eksperta (ekspertów) praktyka (patrz także Rozdział [1](#)). Taki subiektywizm lub złożoność mogą również zwiększać potrzebę stosowania przez praktyka z zawodowego osądu i zawodowego sceptycyzmu przy określaniu odpowiedniości kryteriów w ramach zlecenia atestacyjnego RSZ (patrz Rozdział [2](#)) i może skutkować bardziej pracochłonnym lub trudniejszym procesem ustaleń.

Ustalenie odpowiedniości i dostępności kryteriów

Wprowadzenie

174. Odpowiednie kryteria są wymagane dla racjonalnie spójnego pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia w kontekście zawodowego osądu (zob. paragraf A10 Standardu). Odpowiedniość jest określana w kontekście okoliczności zlecenia. Bez odpowiednich kryteriów, wnioski dotyczące informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia mogą być otwarte na indywidualną interpretację, zwiększając ryzyko, że informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia mogą nie być użyteczne dla zamierzonych użytkowników lub mogą być przez nich źle zrozumiane.
175. Wyjaśnienia pięciu cech odpowiednich kryteriów (zob. paragraf A45 Standardu) opisują atrybuty informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zamówienia, które wynikają ze stosowania kryteriów posiadających te cechy (zob. także paragrafy [180-200](#)). Chociaż każda cecha musi być wykazana, względne znaczenie każdej z nich i stopień, w jakim są one wykazywane przez poszczególne kryteria, mogą się różnić w zależności od okoliczności zlecenia.
176. Poza wykazywaniem cech odpowiednich kryteriów, nadrzędną zasadą jest to, że kryteria opracowane przez jednostkę nie byłyby odpowiednie, gdyby skutkowały informacjami

o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które wprowadzałyby w błąd zamierzonych użytkowników (zob. paragraf A50 Standardu).

PRZYKŁAD

Pomocne może być rozważenie kryteriów w codziennym kontekście, na przykład pomyślenie o kryteriach jako podobnych do zasad gry. Aby zasady były przydatne dla zamierzonych graczy i aby wiedzieli oni, jak grać w daną grę, muszą one być stosowne dla gry (być stosowne) i nie mogą zawierać zbędnych informacji, na przykład, jak grać w inną grę. Zasady pozwalają na powtarzalność (są wiarygodne), dzięki czemu różni gracze grają w grę w spójny sposób. Zawierają wszystkie potrzebne zasady (są kompletne), dzięki czemu gracze nie mają wątpliwości, co robić. Nie są subiektywne ani zmieniane arbitralnie (są neutralne) oraz są jasne i jednoznaczne (są zrozumiałe), dzięki czemu mogą być zrozumiane przez graczy i, w stosownych przypadkach, przez sędziego. Ponadto zasady muszą zostać udostępnione, aby użytkownicy mieli do nich dostęp i mogli zrozumieć, w jaki sposób należy grać.

Kwestie do rozważenia przez praktyka

177. Poniższy diagram przedstawia możliwe kwestie do rozważenia przez praktyka przy ustalaniu odpowiedniości i dostępności kryteriów. Odwołania w nawiasach na diagramie dotyczą paragrafów wytycznych w tym rozdziale, o ile nie wskazano inaczej.

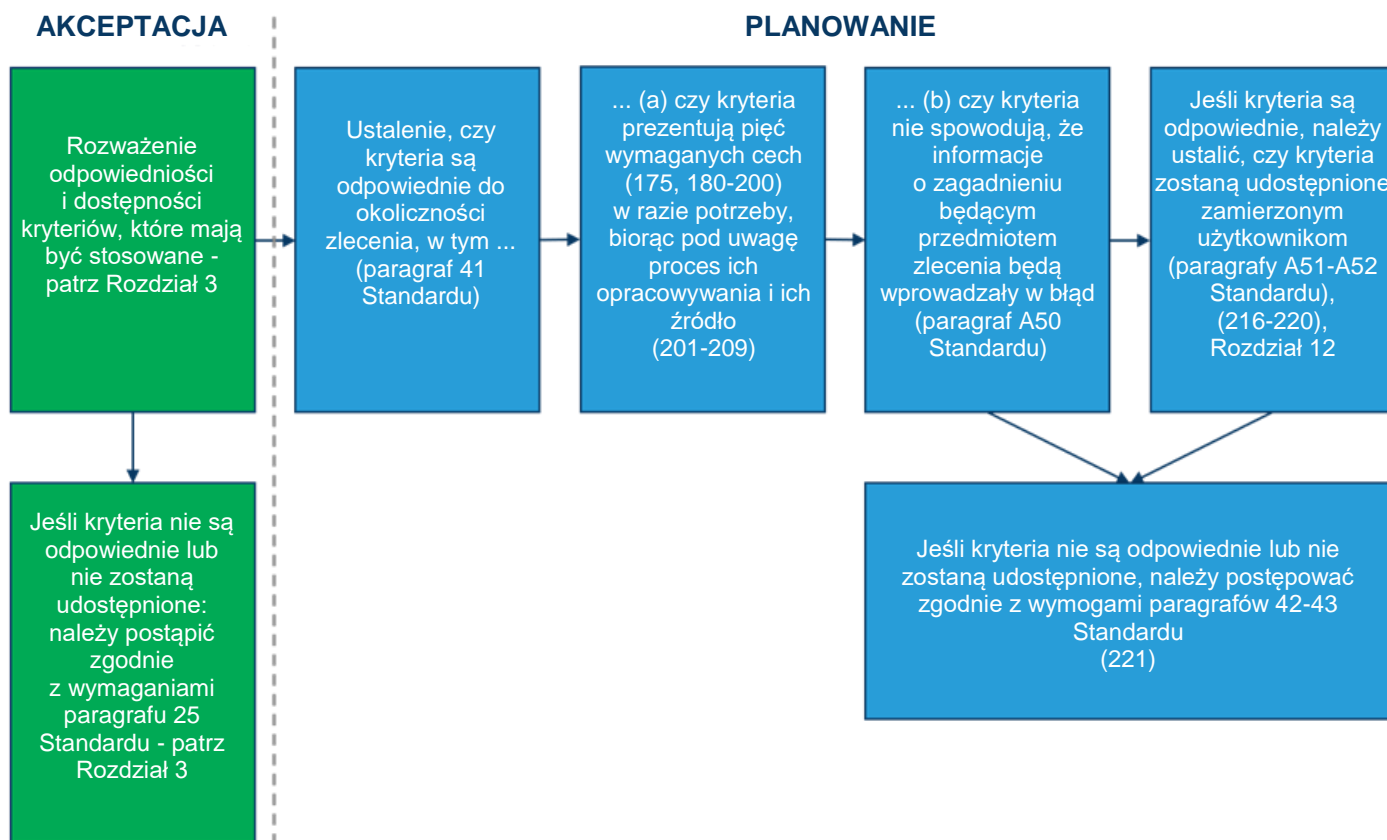


Diagram 9 - Rozważanie odpowiedniości i dostępności kryteriów

*Jakościowa charakterystyka informacji RSZ wymaganych przez ramowe założenia RSZ (zob. także
Rozdział 10)*

178. W przypadku, gdy mające zastosowanie kryteria nie są kryteriami ustanowionymi lub zalecanymi przez przepisy prawa lub regulacje lub gdy zawierają ogólne zasady, które nie zostały wyrażone na wystarczającym poziomie szczegółowości, aby same w sobie stanowiły odpowiednie kryteria, praktyk może uznać za pomocne rozważenie, czy kryteria te zawierają cechy jakościowe wymaganych informacji RSZ, a jeśli tak, to jak wypada ich porównanie z cechami odpowiednich kryteriów przedstawionymi w paragrafie A45 Standardu.
179. Ramowe założenia RSZ mogą w sposób domniemany lub wyraźny wymagać innych lub bardziej szczegółowych cech mających zastosowanie kryteriów niż cechy odpowiednich kryteriów wymaganych przez Standard. Gdy ramowe założenia RSZ obejmują takie dodatkowe lub bardziej szczegółowe cechy kryteriów, nadal konieczne jest, aby mające zastosowanie kryteria posiadały każdą z pięciu wymaganych cech odpowiednich kryteriów. Na przykład, gdy ramowe założenia RSZ wymagają takich cech informacji RSZ, jak porównywalność i zwięzłość (zob. paragrafy [195](#) i [200](#)), kryteria mogą być postrzegane jako wymagające cech, które są bardziej szczegółowymi aspektami, stosowność i zrozumiałości (tj. mogą być „przyporządkowane” do cech odpowiednich kryteriów określonych w paragrafie A45 Standardu) lub mogą być wskazane jako dodatkowe cechy do pięciu cech określonych w Standardzie. Praktyk nie może zastępować cech odpowiednich kryteriów wymaganych przez Standard innymi.

Charakterystyka odpowiednich kryteriów

Stosowność

180. Ponieważ stosowność odnosi się do podejmowania decyzji przez użytkowników, praktyk może chcieć zastanowić się nad zamierzonymi użytkownikami i ich potrzebami informacyjnymi (zob. także Rozdział [3](#) i paragrafy [144-153](#)) poprzez, na przykład:
- (a) Rozważenie, czy, a jeśli tak, to w jakim zakresie, sporządzający:
 - (i) rozważył ogólne rodzaje decyzji, które zamierzeni użytkownicy powinni podejmować w oparciu o cel informacji RSZ; oraz
 - (ii) rozważył, czy mające zastosowanie kryteria identyfikacji oraz pomiaru lub oceny i ujawniania informacji na temat zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia lub jego aspektów skutkowałyby uzyskaniem informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które pomagają zamierzonym użytkownikom w podejmowaniu decyzji w kontekście celu informacji RSZ.
 - (b) Jeżeli sporządzający uwzględnił kwestie wymienione w punkcie (a) powyżej - ocenę wniosków sporządzającego dotyczących tych spraw; lub
 - (c) Jeżeli sporządzający nie uwzględnił spraw wymienionych w punkcie (a) - poproszenie sporządzającego, aby to uczynił, a w razie potrzeby rozważenie, czy praktyk ma racjonalne oczekiwania co do możliwości bezpośredniego odniesienia się do spraw wymienionych w punkcie (a).

PRZYKŁAD

Historycznie rzecz biorąc, jednostka ujawniająca sprawy kadrowe swoim akcjonariuszom mogła ograniczać się do ujawniania spraw wymaganych przez przepisy prawa lub regulacje, takich jak prezentowanie różnic w wynagrodzeniach kobiet i mężczyzn.

W przypadku, gdy zamierzonymi użytkownikami są związki zawodowe lub pracownicy jednostki, jednostka może uznać, że odpowiednie jest stosowanie kryteriów, które wymagają ujawniania spraw takich, jak różnorodność płci, szkolenia oraz incydenty związane z bezpieczeństwem i higieną pracy, a także sposobu pomiaru lub oceny tych spraw, które oprócz przedstawiania różnic w wynagrodzeniach kobiet i mężczyzn, mogą być interesujące dla związków zawodowych i pracowników.

Kryteria ujawniania kwestii kadrowych w zintegrowanym raporcie mogą wymagać przedstawienia informacji takich, jak strategia kadrowa jednostki oraz sposób, w jaki odnosi się ona do jej ogólnej strategii biznesowej i przyczynia się do tworzenia wartości w organizacji.



Kwestią oceny jest to, czy kryteria są stosowne w konkretnych okolicznościach zlecenia.

181. Gdy jednostki opracowują własne kryteria, które są wynikiem rygorystycznego procesu wewnętrznego, obejmującego bezpośredni wkład zarówno zamierzonych użytkowników, jak i osób sprawujących nadzór, istnieje większe prawdopodobieństwo, że będą one odpowiednie niż w przypadku, gdy jednostka opracowała je bez takiego procesu lub takiego wkładu (zob. również Rozdział 4).
182. Na stosowność kryteriów (a tym samym na to, czy wynikające z nich informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia pomagają zamierzonym użytkownikom w podejmowaniu decyzji) może wpływać nieodłączny poziom niepewności pomiaru lub oceny przy stosowaniu kryteriów w okolicznościach zlecenia. W przypadku, gdy informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia są obciążone wysoką nieodłączną niepewnością pomiaru lub oceny, odnośne kryteria mogą być stosowne tylko wtedy, gdy wymagają dodatkowych informacji uzupełniających na temat charakteru i stopnia niepewności. W okolicznościach, w których zagadnienie będące przedmiotem zlecenia jest obciążone dużą niepewnością wyceny, kryteria prezentacji i ujawniania mogą stać się stosunkowo ważniejsze, tak aby charakter i stopień niepewności były jasne w tym, co jest prezentowane. Zobacz również omówienie „precyzji” w paragrafie 191 oraz dalsze rozważania na temat niepewności pomiaru w paragrafach 319-322 Rozdziału 9.

PRZYKŁAD

Informacje na temat reputacji sprzedawcy detalicznego wśród jego zróżnicowanej bazy klientów mogą pomóc inwestorom w podejmowaniu decyzji dotyczących zarządzania ich inwestycjami. Spółka może opracować kryteria pomiaru postrzegania jej reputacji przez klientów, na przykład za pomocą ankiety przeprowadzanej wśród klientów. Uzyskany pomiar będzie prawdopodobnie odzwierciedlał pewien stopień nieodłącznej niepewności, ponieważ badana jest tylko próba klientów. Jeśli informacje o charakterze i stopniu niepewności pomiaru nie zostaną ujawnione, inwestorzy mogą uznać wyniki ankiety za niewystarczająco przydatne, aby pomóc im w podejmowaniu decyzji. W takich okolicznościach kryteria mogą nie być stosowne. Gdyby kryteria wymagały zapewnienia inwestorom bardziej kontekstowych informacji na temat procesu ankietowania, na przykład wielkości próby jako procentu wszystkich klientów, mogłoby to uczynić je stosownymi.



183. Praktyk może również rozważyć wymogi kryteriów dotyczące dezagregacji lub agregacji informacji, ponieważ mogą one wpływać zarówno na to, czy kryteria są stosowne, jak i na kontekst rozważań dotyczących istotności zniekształceń. Ramowe założenia RSZ nie zawsze szczegółowo określają wymagany poziom agregacji lub dezagregacji. Mogą one jednak zawierać zasady ustalania odpowiedniego poziomu agregacji lub dezagregacji w określonych okolicznościach.
184. Kryteria mogą być bardziej stosowne, jeśli są spójne z kryteriami powszechnie uznawanymi za odpowiednie w kontekście branży lub sektora jednostki. Mogą jednak istnieć uzasadnione powody, aby nie stosować takich kryteriów, na przykład gdy jednostka może opracować bardziej stosowne kryteria, które są również wiarygodne i udostępniane użytkownikom poprzez włączenie ich do raportu RSZ.
185. Praktyk może również wziąć pod uwagę wszelkie kryteria, które zezwalają na nieujawnianie informacji o zagadnieniu RSZ będącym przedmiotem zlecenia w związku z tym, że są one poufne lub mogłyby potencjalnie zaszkodzić reputacji jednostki. Takie kryteria mogą nie być wystarczająco odpowiednie lub kompletne, chociaż w pewnych okolicznościach mogą zostać za takie uznane. Na przykład, ustalone kryterium ramowe może zezwalać na nieujawnianie informacji w niezwykle rzadkich okolicznościach, gdy można racjonalnie oczekiwać, że negatywne konsekwencje ujawnienia informacji przewyższą korzyści dla interesu publicznego wynikające z takiej komunikacji. Innym przykładem może być sytuacja, w której przepisy prawa lub regulacje wykluczają publiczne ujawnienie informacji, takich jak informacje, które mogłyby zaszkodzić dochodzeniu w sprawie stwierdzonego lub podejrzanego nielegalnego działania. Takie kryteria można uznać za odpowiednie, jeśli nie ma przeciwwskazań.
186. Jeśli nieujawnienie informacji poufnych nie jest dozwolone przez obowiązujące kryteria, takie nieujawnienie byłoby zwykle traktowane jako zniekształcenie, a istotność takiego zniekształcenia byłaby rozważana (patrz Rozdział 9) wraz z implikacjami dla raportu atestacyjnego.

Kompletność

187. Kryteria muszą być kompletne, tak aby zamierzony użytkownik był w stanie podejmować świadome decyzje poprzez dostęp do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które nie pomijają znaczących czynników (w tym tematów sprawozdawczych), które są istotne (względny istotności omówiono w Rozdziale 9) w kontekście okoliczności jednostki i celu raportu RSZ.
188. Gdy informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia stanowią jedynie część całego raportu RSZ, w tym gdy zakres usług atestacyjnych RSZ zwiększa się stopniowo z okresu na okres lub jest częścią długofalowego programu usług atestacyjnych (zob. Rozdział 3), kompletność jest rozpatrywana w odniesieniu do zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia lub jego aspektów w zakresie konkretnego zlecenia atestacyjnego.

PRZYKŁAD

W pierwszym roku jednostka sporządza raport na temat proporcji „zielonej” energii wykorzystywanej do produkcji własnych produktów i zleca usługi atestacyjne w tym zakresie. W drugim roku jednostka rozszerza swoją sprawozdawczość o udział zielonej energii wykorzystywanej przez jej głównych dostawców w surowcach zakupionych przez jednostkę i wykorzystywanych przez nią do wytwarzania własnych produktów. Zleca usługę atestacyjną o rozszerzonym zakresie.

W pierwszym roku kryteria mogą być kompletne, jeśli określają, między innymi, które z własnych zakładów produkcyjnych i produktów jednostki mają być uwzględnione w pomiarze, definicję „zielonej energii” i „całkowitej energii”, sposób pomiaru zużytej zielonej energii, sposób pomiaru całkowitej zużytej energii oraz jednostkę miary, w której pomiar ma być wyrażony, wraz z kryteriami prezentacji i ujawniania informacji.

W drugim roku kryteria z roku pierwszego nie byłyby już kompletne, ponieważ nie uwzględniałyby takich spraw, jak definicje „głównych dostawców”, „zakupionych surowców” lub obiektów, które miałyby zostać uwzględnione przez tych dostawców. W drugim roku kompletność kryteriów będzie ustalana w kontekście szerszego zakresu zlecenia atestacyjnego przed przyjęciem zlecenia



189. Oczekuje się, że zastosowanie pełnych kryteriów zaowocuje informacjami na dany temat, które będą obejmowały wszystkie stosowne czynniki, w tym informacje przedstawiające negatywne aspekty tego, co jest przedmiotem raportu (zobacz także „neutralność” poniżej).

PRZYKŁAD

Duży producent technologii sieci komórkowych składa coroczne raporty i zleca usługę atestacyjną w odniesieniu do całego raportu na temat zrównoważonego rozwoju. Raport jest przeznaczony przede wszystkim dla akcjonariuszy spółki, ale zawiera również pewne aspekty dla informacji innych zainteresowanych stron. Wykorzystuje uznane ramowe założenia jako podstawę sporządzenia, ale dodatkowo opracowuje kryteria ramowe, tak aby były one odpowiednie dla jego szczególnych okoliczności.

Firma poniosła ostatnio poważną porażkę w swoich sieciach komórkowych nowej generacji w wyniku poważnych obaw o wpływ na zdrowie ludzi. Firma musiała wstrzymać dalszą produkcję i instalację, a także straciła szereg ważnych kontraktów. Obecnie posiada maszty zainstalowane na wielu obszarach – głównie w pobliżu dużych miast – o wysokiej gęstości zaludnienia. Maszty są sprawne, ale badane jest ich bezpieczeństwo. Firma odpowiednio ujawniła i uwzględniła finansowe implikacje tych kwestii w swoim sprawozdaniu finansowym, ale nie ma żadnej wzmianki na ten temat w raporcie na temat zrównoważonego rozwoju.

Kryteria (niezależnie od tego, czy są to kryteria ramowe, czy kryteria opracowane przez jednostkę), które nie wymagają ujawniania takich informacji, które w oczywisty sposób mogą mieć istotny wpływ na spółkę, jej dostawców, klientów i społeczności lokalne, prawdopodobnie nie będą kompletne w takich okolicznościach.



190. Może istnieć potrzeba znalezienia równowagi między zbyt obszernym raportem RSZ, a jego zwięzłością, aby raport pozostał zrozumiały.

Wiarygodność

191. Wiarygodne kryteria pozwalają na w miarę spójny pomiar lub ocenę zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia. Pomiar lub ocena są racjonalnie spójne, gdy można je przeprowadzić z niezbędnym stopniem precyzji, aby były stosowne w okolicznościach zlecenia (tj. pozwalały na racjonalnie spójny wynik, gdy będą używane w podobnych okolicznościach przez różnych praktyków).

PRZYKŁAD

Firma może zdecydować się na pokazanie swojego udziału w rynku. Kierownictwo wykorzystuje opracowaną przez siebie metodykę do obliczania informacji przy użyciu własnych danych sprzedażowych i danych zewnętrznych dotyczących sektora, w tym sprawozdań finansowych głównych konkurentów. Jest mało prawdopodobne, aby obliczenia były kiedykolwiek w pełni precyzyjne, ponieważ wymagają szacowania i przyjmowania założeń. Jednakże, jeśli metodyka skutkuje informacjami, które są tak precyzyjne, jak to konieczne, aby były stosowne, a więc prezentowały rzetelny obraz udziału spółki w rynku, praktyk może stwierdzić, że kryteria są wiarygodne. Ponieważ metodyka stanowiłaby część kryteriów, musiałaby zostać ujawniona w ramach udostępniania kryteriów zamierzonym użytkownikom.



192. Wiarygodne kryteria powinny opierać się na definicjach z niewielką dwuznacznością lub bez niej, tak aby pozwalały na racjonalnie spójny pomiar lub ocenę zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, co będzie skutkowało racjonalnie spójnymi informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.
193. Oczekuje się, że wiarygodne kryteria doprowadzą do powstania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które może być przedmiotem zlecenia atestacyjnego, ponieważ będzie możliwe uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów na poparcie treści tych informacji.

Neutralność

194. Neutralne kryteria będą zwykle zaprojektowane tak, aby obejmowały zarówno korzystne, jak i niekorzystne aspekty zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, w sposób bezstronny. Kryteria nie będą neutralne, jeśli mogą wprowadzać zamierzonego w błąd użytkownika przy interpretacji informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

PRZYKŁAD

W odniesieniu do wyników ankiety pracowniczej neutralne kryteria mogą wymagać opisywania zarówno wyników pytań z pozytywnymi odpowiedziami, jak i tych z mniej pozytywnymi, zamiast selektywnego opisywania tylko „najlepszych” wyników. Ponadto kryteria mogą wymagać określenia sposobu, w jaki pytania ankietowe są formułowane i jakie pytania są zadawane, ponieważ aspekty te mogą mieć również wpływ na to, czy wyniki ankiety przedstawiają zagadnienie będące przedmiotem zlecenia w sposób neutralny.



195. Kryteria nie będą neutralne, jeśli będą zmieniane lub modyfikowane arbitralnie z jednego okresu sprawozdawczego na następny w celu usunięcia negatywnych aspektów wyników. Takie postępowanie może być również niezgodne z zasadą porównywalności (aspekt stosowności).
196. Jeśli kryteria nie odnoszą się do prezentacji i ujawniania, może istnieć możliwość stronniczości w sposobie prezentacji lub ujawniania takich informacji.

PRZYKŁAD

Wybór gradacji na osiach wykresu może „spłaszczyć” krzywą, a wzrosty lub spadki wydają się mniej wyraźne niż są w rzeczywistości.

Chociaż kryteria mogą nie określać, czy wykresy mają być używane lub jakie gradacje należy stosować, mogą one wymagać określenia zasad prezentacji w wystarczającym stopniu, aby informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia nie wprowadzały w błąd.



197. Praktyk powinien zachować szczególną ostrożność przy ocenie neutralności kryteriów opracowanych przez jednostkę wykazać się zawodowym sceptycyzmem ze względu na nieodłączne ryzyko stronniczości kierownictwa.

Zrozumiałość

198. Zrozumiałe kryteria zazwyczaj skutkują informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które umożliwią zamierzonym użytkownikom łatwą identyfikację głównych poruszanych kwestii i odpowiednie wywnioskowanie, czy są one wystarczająco znaczące, aby wpłynąć na ich proces decyzyjny. Pomoże w tym przejrzysty układ i prezentacja informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia w sposób, który skutecznie podsumowuje te punkty i zwraca na nie uwagę.
199. Zrozumiałe kryteria sprawiają, że raport RSZ jest spójny, łatwy w czytaniu, jasny i logiczny.
200. Może istnieć potrzeba zachowania równowagi między kryteriami, które są stosowne i zrozumiałe. Na przykład, kryteria mogą wymagać, aby informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia były na wystarczającym poziomie szczegółowości, aby pomóc w podejmowaniu decyzji przez zamierzonych użytkowników (stosowność), a jednocześnie były wystarczająco zwięzłe, aby były dla nich zrozumiałe (zrozumiałość).

Rozważenie procesu opracowywania kryteriów i ich źródła

Rozważenie sposobu opracowania kryteriów

201. Sposób opracowania kryteriów może mieć wpływ na pracę wykonywaną przez praktyka w celu określenia ich przydatności, niezależnie od tego, czy są to ustalone kryteria, czy kryteria opracowane przez jednostkę. Przy rozważaniu charakteru i zakresu prac, które praktyk zamierza przeprowadzić w celu określenia, czy kryteria są odpowiednie, pomocne może być rozważenie procesu stosowanego przez podmiot ustanawiający ramowe założenia lub jednostkę, na przykład stopnia, w jakim proces ten odnosi się do spraw takich, jak cel raportu RSZ, czy proces jest przejrzysty i czy obejmuje zaangażowanie interesariuszy.

Ustalone kryteria

202. Jeśli istnieją przesłanki wskazujące na to, że ustalone kryteria mogą nie być odpowiednie, praktyk nie może zakładać, że kryteria są odpowiednie i może być konieczne wykonanie dalszych prac w celu rozważenia, czy kryteria są odpowiednie, biorąc pod uwagę implikacje tych przesłanek.

PRZYKŁAD

Organ regulacyjny ds. zdrowia wymaga od wszystkich szpitali corocznego raportowania swoich wyników. Kryteria, opracowane przez organ regulacyjny po przeprowadzeniu przejrzystego i należytego procesu, mają na celu spełnienie wymogów obowiązujących w tym czasie przepisów dotyczących opieki zdrowotnej. Obejmują one kryteria raportowania przez każdy szpital szeregu wskaźników, a także jakościowe opisy zdarzeń, które nie powinny mieć miejsca i plany szpitala dotyczące ulepszeń. Jednak definicja zdarzeń, które nie powinny mieć miejsca, jest niejednoznaczna, a kryteria dla jednego ze wskaźników są następujące: *Odsetek pacjentów objętych programem opieki kontrolnej, którzy otrzymali odpowiedni pakiet opieki w ciągu 7 dni po wypisaniu ze szpitala.*

Mimo że regulator zastosował przejrzysty należyty proces, kryteria nie są odpowiednie w obecnej formie. Na przykład definicja zdarzeń, które nie powinny mieć miejsca, wymagałaby doprecyzowania, a kryteria pomiaru nie określają, co oznacza „odpowiedni”, co stanowi „pakiet opieki”, czy 7 dni jest mierzone w dniach czy w okresach 24-godzinnych, jaki jest czynnik wyzwalający „wypis” lub co stanowi „opiekę szpitalną”. Nie jest również określony punkt rozgraniczenia w czasie dla wskaźnika, określający, co ma być włączone, a co wykluczone z raportowania w bieżącym roku (tj. czy o tym, czy informacje są uwzględniane w okresie sprawozdawczym, decyduje data wypisu, czy data dalszych działań).



203. Kryteria zawarte w niektórych powszechnie stosowanych ramowych założeniach RSZ są wydawane przez globalne organizacje, które są uznanymi organami ekspertów, po przeprowadzeniu przejrzystego procesu, i kryteria określone przez te ramowe założenia są często stosowne dla potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników.
204. Jednak w niektórych przypadkach proces opracowywania kryteriów przez taką organizację może nie być w pełni rozwinięty lub może skutkować ramowymi założeniami RSZ, które mogą być określone przez przepisy prawa lub regulacje obejmujące ogólne zasady i niewyrażone na wystarczającym poziomie szczegółowości, aby same w sobie stanowiły odpowiednie kryteria. W zależności od stopnia braku szczegółowości, sporządzający może zdecydować się na przekazanie informacji o aspektach kryteriów (np. który wskaźnik energetyczny został wybrany spośród opcji w ramowych założeniach) poprzez ujawnienie informacji RSZ. Jeśli jednak ramowym założeniom brakuje odpowiedniej szczegółowości, może to wskazywać, że same kryteria w tych ramowych założeniach mogą nie być odpowiednie. W rezultacie może również zaistnieć potrzeba posiadania przez jednostkę dodatkowych kryteriów opracowanych wewnątrz (lub dodatkowych kryteriów wybranych z innych ramowych założeń), nawet jeśli kryteria mogły zostać ustalone w wyniku przejrzystego i należytego procesu.

Kryteria opracowane przez podmiot i kryteria wybrane z szeregu ramowych założeń

Rozważenie procesu opracowywania lub wyboru kryteriów przez jednostkę

205. Gdy jednostka opracowuje własne kryteria lub wybiera kryteria z szeregu dostępnych ramowych założeń, sporządzający stosuje proces dokonywania osądów na temat kryteriów, które będzie stosować. Taki proces opracowywania lub wyboru kryteriów jest częścią systemu informacyjnego jednostki (zobacz także Rozdział 6, paragraf 237).
206. Jeśli jednostka wybrała kryteria z jednych ramowych założeń lub opracowała własne kryteria w celu uzupełnienia kryteriów z (innego) systemu, pomocne dla praktyka może być rozważenie,

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ
ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ
ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

w jaki sposób w procesie jednostki zastosowano ogólne zasady zawarte w ramowych założeniach.

207. Jeśli jednostka deklaruje zgodność z więcej niż jednym ramowym założeniem, ale istnieją niespójności lub sprzeczności między wymogami tych ramowych założeń, wówczas nie wszystkie wymogi będą mogły być odpowiednio zastosowane. Jeśli niespójności spowodują niewłaściwe zastosowanie jednych lub drugich założeń, spowoduje to zniekształcenie. W takim przypadku praktyk powinien rozważyć istotność takiego zniekształcenia i jego wpływ na wniosek atestacyjny (zob. Rozdział [9](#)).

Rozważania w przypadku, gdy informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego RSZ nie stanowią całości raportu RSZ

208. Rozważając kryteria opracowane przez jednostkę, praktyk będzie musiał zrozumieć nie tylko kryteria opracowane przez jednostkę w odniesieniu do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego, ale także kryteriów dotyczących sporządzania wszelkich innych części informacji zawartych w raporcie RSZ, ale nieobjętych zakresem zlecenia (zob. par [278](#)). W przypadku zlecenia atestacyjnego RSZ o węższym zakresie praktyk zwykle stara się zidentyfikować sprawy, które nie zostały, ale powinny zostać uwzględnione w węższym zakresie, zamiast skupiać się na tym, czy istnieją odpowiednie kryteria dla wszystkich informacji zawartych w raporcie RSZ.

209. Może to umożliwić praktykowi rozważenie następujących kwestii:

- (a) Czy mogą wystąpić pominięcia stosownych części informacji RSZ w informacjach o zagadnieniu objętym zakresem zlecenia atestacyjnego RSZ i czy takie pominięcia podważają racjonalny cel zlecenia; oraz
- (b) Czy i w jaki sposób informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zamówienia są wykorzystywane we wewnętrznych procesach decyzyjnych sporządzającego:
 - (i) jeśli informacje odnoszące się do decyzji jednostki są ważne dla jej interesariuszy, wówczas uzasadnione może być oczekiwanie, że jednostka będzie wykorzystywać te informacje przy podejmowaniu własnych decyzji.
 - (ii) jeśli jednostka wykorzystuje informacje w procesie podejmowania decyzji, wówczas uzasadnione jest oczekiwanie, że użytkownik może być zainteresowany tymi informacjami.
 - (iii) jeśli informacje nie są wykorzystywane do podejmowania decyzji przez jednostkę, może to rodzić pytanie, dlaczego informacje są przekazywane i czy może istnieć stronniczość w wyborze tylko tych części raportu RSZ jako informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które łatwo poddają się usłudze atestacyjnej lub które stawiają jednostkę w pozytywnym świetle.

Oznaki świadczące o tym, że warunki konieczne nie są spełnione

210. Rozważenie procesu opracowania przez jednostkę własnych kryteriów, po zakończeniu procesu akceptacji lub kontynuacji zlecenia, może pomóc ustalić sprawy, które wskazują, że sporządzający nie ma racjonalnej podstawy dla informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, na przykład jeśli kryteria są nadal w trakcie opracowywania dla tego konkretnego zlecenia. W takich okolicznościach mogą mieć zastosowanie wymogi określone w paragrafach 42-43 Standardu (zob. również Rozdział [3](#)).

Rozważenie zmian kryteriów na przestrzeni czasu

211. Odpowiedniość kryteriów niekoniecznie jest związana z ich ugruntowaniem lub doświadczeniem jednostki w ich stosowaniu. W ciągu pierwszych kilku lat sporządzania raportów RSZ jednostka może rozwijać i ulepszać swój proces sporządzania informacji RSZ, tak że kryteria opracowane przez jednostkę (potencjalnie zaprojektowane w celu uzupełnienia ramowych założeń RSZ) mogą się zmieniać i ewoluować między okresami sprawozdawczymi. Niezależnie od tego, praktyk dokonuje zawodowego osądu w celu ustalenia, czy kryteria są odpowiedni za każdym razem, gdy informacje RSZ są przedmiotem zlecenia atestacyjnego RSZ.
212. Zmiany kryteriów i metod pomiaru z roku na rok mogą być dość powszechne w przypadku RSZ, gdy proces sporządzania informacji RSZ przez jednostkę rozwija się, a kierownictwo wprowadza innowacje w celu ulepszenia sprawozdawczości. Takie kryteria mogą być nadal zrozumiałe i wiarygodne, jeśli istnieje racjonalna podstawa do zmiany i jest ona wystarczająco ujawniona i wyjaśniona w raporcie RSZ. Gdy sprawozdawczość jednostki jest bardziej ugruntowana, uzasadnienie zmian kryteriów może wymagać silniejszego uzasadnienia, a wyjaśnienie musi być bardziej szczegółowe.

PRZYKŁAD

Jednostka ujawnia liczbę osób, do których dotarły jej programy szkoleniowe dla lokalnej społeczności w zakresie higieny. W pierwszym roku sporządzania raportu jednostka oszacowała liczbę osób, do których dotarła, w oparciu o następujące kryteria: (i) liczba uczestników zapisujących się na programy szkoleniowe (zarejestrowana poprzez formularze rejestracyjne) pomnożona przez (ii) średnią wielkość rodziny zgodnie z najnowszymi danymi ze spisu powszechnego. Ujawniono podstawy sporządzenia oraz niepewności związane z szacunkami.

W miarę dalszego rozwoju procesów rejestrowania informacji, dodano pytania do formularzy rejestracyjnych, aby poprosić uczestników o wskazanie (i) czy oni lub członek rodziny mieszkający z nimi uczestniczył wcześniej w programie szkoleniowym lub innym podobnym programie, oraz (ii) ile osób mieszka z nimi i z iloma z nich aktywnie rozmawiali o tym, czego nauczyli się w programie szkoleniowym. Jednostka wdrożyła również system rejestrujący obecność i ukończenie programu.

Podczas gdy kryteria zastosowane w stosunku do pierwszego raportu zostały ocenione jako właściwe w tamtym czasie, a inne warunki wstępne przeprowadzenia zlecenia atestacyjnego zostały ocenione jako spełnione, dodatkowe informacje pozwoliły jednostce zaktualizować swoje kryteria: (i) uniknięcie podwójnego liczenia uczestników, którzy wcześniej brali udział w programie, (ii) liczenie tylko tych, którzy wzięli udział w pełnym programie, zamiast uwzględniania osób, które zapisały się do programu, ale go nie ukończyły, oraz (iii) uzyskanie bardziej aktualnych i mniej niepewnych szacunków liczby osób, do których dotarło.

Zastosowane dodatkowe informacje poprawiły metodę wyceny stosowaną przez jednostkę. W takim przypadku można by oczekiwać, że zmiana podstawy wyceny zostanie również ujawniona, aby użytkownicy mogli zrozumieć, że ulepszona wycena może wyjaśniać pewne różnice w przedstawianych informacjach.



213. Jeżeli sporządzający korzysta z ramowych założeń RSZ, które zawierają ustalone kryteria i decyduje się na modyfikację lub dostosowanie tych kryteriów, w wyniku czego różnią się one od kryteriów powszechnie stosowanych w sektorze jednostki, może to wskazywać na potencjalną stronniczość kierownictwa i ryzyko, że uzyskane w ten sposób informacje o zagadnieniu

będącym przedmiotem zlecenia mogą wprowadzać w błąd zamierzonych użytkowników. W takich okolicznościach praktyk stosuje zawodowy sceptycyzm i zawodowy osąd przy określaniu odpowiednich kryteriów oraz przy rozważaniu, czy istnieje racjonalna podstawa do zmiany i czy zmiana została wystarczająco ujawniona i wyjaśniona w raporcie RSZ.

214. Im bardziej ugruntowany jest proces sporządzania przez jednostkę informacji RSZ lub ramowych założeń RSZ, tym mniej prawdopodobne jest, że zmiany dokonane przez jednostkę w metodach wyceny i powiązanych ujawnieniach w stosunku do praktyki powszechnie przyjętej przez inne podobne jednostki - będą odpowiednie, chyba że nastąpiła zmiana okoliczności lub istnieją unikalne cechy działalności jednostki, które wymagają odejścia od powszechnie przyjętej praktyki. Może być pożądane, aby sporządzający uzyskał potwierdzenie od zamierzonych użytkowników, że kryteria opracowane przez jednostkę są odpowiednie dla ich celów.
215. Kryteria mogą być stosowne, jeśli są spójne z jednego okresu sprawozdawczego na następny, aby zapewnić porównywalność. W przypadku zmiany kryteriów można oczekiwać ujawnienia zmiany wraz z wyjaśnieniem przyczyn zmiany w roku, w którym ona nastąpiła. Informacje o skutkach zmiany, na przykład przekształcenie danych porównawczych (jeśli to możliwe), mogą być również oczekiwane w roku, w którym zmiana nastąpiła. Jednak w innych okolicznościach właściwe może być tymczasowe ograniczenie porównywalności w celu zapewnienia stosowności kryteriów w dłuższej perspektywie. Zobacz także przykład w paragrafie [212](#).

Rozważenie, czy kryteria zostaną udostępnione

216. Kryteria muszą być dostępne dla zamierzonych użytkowników, aby umożliwić im zrozumienie, w jaki sposób zagadnienie będące przedmiotem zlecenia zostało zmierzone lub ocenione. W przypadku ramowych założeń RSZ, które zawierają jedynie ogólne zasady, ponieważ istnieje wiele sposobów przestrzegania takich ogólnych zasad, jest mało prawdopodobne, aby zamierzony użytkownik był w stanie rozważyć, czy jego potrzeby zostały spełnione lub móc oprzeć decyzje na ujawnionych informacjach bez dostępu zarówno do kryteriów ramowych, jak i wszelkich kryteriów opracowanych przez jednostkę.
217. Paragrafy A51-A52 Standardu opisują sposoby udostępniania kryteriów. Praktyk może rozważyć, czy kryteria zostaną udostępnione publicznie lub w jasny sposób, w tym na przykład, czy kryteria zostaną ujawnione wystarczająco szczegółowo i wystarczająco jasno dla zamierzonych użytkowników.
218. Kryteria opracowane przez jednostkę muszą być dostępne dla zamierzonych użytkowników w taki sam sposób, jak wszelkie inne kryteria. Chociaż nie ma ogólnego wymogu ujawniania procesu opracowywania takich kryteriów, niektóre ramowe założenia mogą wymagać takiego ujawnienia, przynajmniej w odniesieniu do części procesu, na przykład ramy Global Reporting Initiative (GRI) wymagają ujawnienia procesu angażowania interesariuszy. Nawet jeśli ramowe założenia tego nie wymagają, praktycy mogą uznać za właściwe zachęcanie sporządzających do ujawniania informacji o procesie opracowywania wewnętrznych kryteriów przez jednostkę, w tym o procesie ustalania tematów sprawozdawczych (Rozdział [4](#)).
219. Kryteria mogą być udostępniane poza raportem RSZ, na przykład jeśli wykorzystano ustalone i publicznie dostępne ramowe założenia RSZ. W przypadku kryteriów opracowanych przez jednostkę, jednostka może zdecydować się na opublikowanie kryteriów i zasad sprawozdawczości w raporcie RSZ lub udostępnić je publicznie na swojej stronie internetowej wymienionej (na określony dzień) w raporcie RSZ.
220. Im bardziej zamierzeni użytkownicy są zaznajomieni z powszechnie przyjętymi rozwiązaniami, tym mniej konieczne może być udostępnienie szczegółowych wyjaśnień dotyczących tych

rozwiązań, ponieważ mogą one być dostępne dla zamierzonych użytkowników w postaci „ogólnej wiedzy”.

PRZYKŁAD

Sporządzający może założyć, że zamierzeni użytkownicy będą zaznajomieni z pomiarem emisji gazów cieplarnianych zgodnie z Protokołem w sprawie emisji gazów cieplarnianych bez ujawniania metod pomiaru w raporcie RSZ, ponieważ kryteria określone w Protokole w sprawie emisji gazów cieplarnianych odpowiednio uwzględniają te informacje i Protokół ten jest publicznie dostępny.

W przypadku, gdy sporządzający przyjmuje takie założenie, można oczekiwać, że zastosował on wszystkie kryteria, stosowne dla jego okoliczności, określone w Protokole w sprawie emisji gazów cieplarnianych.

Konsekwencje, gdy kryteria nie są odpowiednie lub udostępnione

221. Jeżeli po zaakceptowaniu zlecenia okaże się, że niektóre lub wszystkie mające zastosowanie kryteria nie są odpowiednie lub nie są dostępne, praktyk jest zobowiązany do przestrzegania wymogów paragrafu 42 Standardu, który ma zastosowanie do wszystkich warunków koniecznych akceptacji zlecenia. Jeśli w takich okolicznościach, zgodnie z przepisami prawa lub regulacjami, praktyk nie może wycofać się ze zlecenia, ale kryteria nie są odpowiednie lub udostępnione, praktyk będzie zobowiązany zgodnie z paragrafem 43 Standardu do:

- wyrażenia wniosku z zastrzeżeniem lub negatywnego wniosku, lub odmowy wyrażenia wniosku, stosownie do okoliczności (jeśli kryteria nie są właściwe); lub
- może zaistnieć potrzeba zamieszczenia kryteriów w raporcie atestacyjnym (jeśli kryteria są odpowiednie, ale sporządzający nie chce ich udostępnić) - zob. także paragraf [412](#) w Rozdziale [12](#).

Rozdział 6: Rozważenie procesu sporządzania lub procesu kontroli wewnętrznej nad sporządzaniem informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia

Sprawy, do których odnoszą się wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale

222. Niniejszy rozdział zawiera wytyczne dla praktyka dotyczące procesu sporządzania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia lub zrozumienia kontroli wewnętrznej nad sporządzaniem informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Wytyczne te są szczególnie istotne, gdy proces sporządzania przez jednostkę informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia i powiązanych mechanizmów kontroli wciąż się rozwija lub gdy proces ten obejmuje uzyskiwanie danych lub informacji ze źródeł zewnętrznych.
223. Standard wymaga, aby praktyk:
- (a) w przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, rozważył proces sporządzania przez jednostkę informacji o RSZ (zob. paragraf 47O Standardu); lub
 - (b) w przypadku usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność, uzyskał zrozumienie kontroli wewnętrznej nad sporządzaniem informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Obejmuje to ocenę zaprojektowania tych kontroli odpowiednich dla zlecenia i ustalenie, czy zostały one wdrożone (zob. paragraf 47R Standardu).
224. Jak omówiono w Rozdziale 3, charakter procesu sporządzania przez jednostkę informacji RSZ może w niektórych przypadkach być ważnym czynnikiem przy ustalaniu, czy sporządzający ma uzasadnione podstawy do sporządzenia tych informacji. Podczas planowania i wykonywania zlecenia paragraf 42 Standardu wymaga również, aby praktyk zareagował, jeśli po akceptacji zlecenia okaże się, że jeden lub więcej warunków koniecznych zlecenia atestacyjnego nie jest spełniony. Spełniając wymogi paragrafu 47O lub paragrafu 47R Standardu, sporządzający może uzyskać dodatkowe informacje, które wskazują, że sporządzający może nie mieć racjonalnych podstaw do sporządzenia informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.
225. Chociaż wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale dotyczą stosowania paragrafu 47O lub paragrafu 47R oraz paragrafów 42-43 Standardu, mogą one również pomóc praktykowi w ustaleniu, czy warunki konieczne zostały spełnione (Rozdział 3).

Okoliczności, w których wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale mogą być pomocne dla praktyków

226. Jednostki sporządzające raport RSZ zazwyczaj wdrażają stopniowo zmiany w swoim systemie kontroli wewnętrznej, aby wspierać taką sprawozdawczość, w miarę jak staje się ona coraz bardziej ugruntowana i formalna. Proces sporządzania przez jednostkę informacji RSZ jest częścią systemu informacyjnego i elementem komunikacji w systemie kontroli wewnętrznej jednostki.
227. W miarę jak sprawozdawczość w zakresie RSZ staje się coraz bardziej ugruntowana w jednostce, można wprowadzić zmiany, aby proces związany ze sporządzaniem informacji RSZ podlegał określonym działaniom kontrolnym oraz większemu zarządzaniu i nadzorowi, lub aby bardziej formalnie włączyć go do procesu oceny ryzyka jednostki i jej procesu monitorowania systemu kontroli wewnętrznej. Często zmiany te zachodzą równolegle.
228. Jednostka może wykorzystywać informacje uzyskane od osoby lub organizacji zewnętrznej („zewnętrzne źródło informacji”) na potrzeby sporządzenia swoich informacji RSZ. Jednostka może, ale nie musi być w stanie wdrożyć i obsługiwać własne procesy i kontrole nad rejestrowaniem, zestawianiem i raportowaniem takich informacji.

229. Jednostki mogą również wykorzystywać nowe lub rozwijające się technologie do rejestrowania, przetwarzania i raportowania swoich informacji RSZ. Jednostka może na przykład wykorzystywać technologię dronów do rejestrowania informacji w odległych lub rozległych lokalizacjach lub może korzystać z automatycznego przetwarzania rutynowych transakcji lub zdarzeń. Może również przekazywać swoje informacje RSZ w różnych formach, które mogą być dostępne dla użytkowników na żądanie, za pośrednictwem różnych kanałów komunikacji.
230. Wszystkie czynniki omówione w paragrafach [226-229](#) mogą mieć wpływ zarówno na akceptację zlecenia atestacyjnego, jak i - w przypadku akceptacji zlecenia - na zaprojektowanie i wykonanie procedur atestacyjnych przez praktyka.

Zrozumienie procesu sporządzania przez jednostkę informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia lub kontroli wewnętrznej nad tym procesem

231. System kontroli wewnętrznej jednostki składa się zazwyczaj z pięciu powiązanych ze sobą elementów⁴. W wytycznych przedstawionych na poniższym diagramie środowisko kontroli, proces oceny ryzyka i proces monitorowania systemu kontroli wewnętrznej są rozpatrywane łącznie pod nagłówkiem „Zarządzanie i nadzór nad procesem sporządzania informacji RSZ”. Odniesienia do akapitów w Diagramie 10 dotyczą akapitów w niniejszym rozdziale.

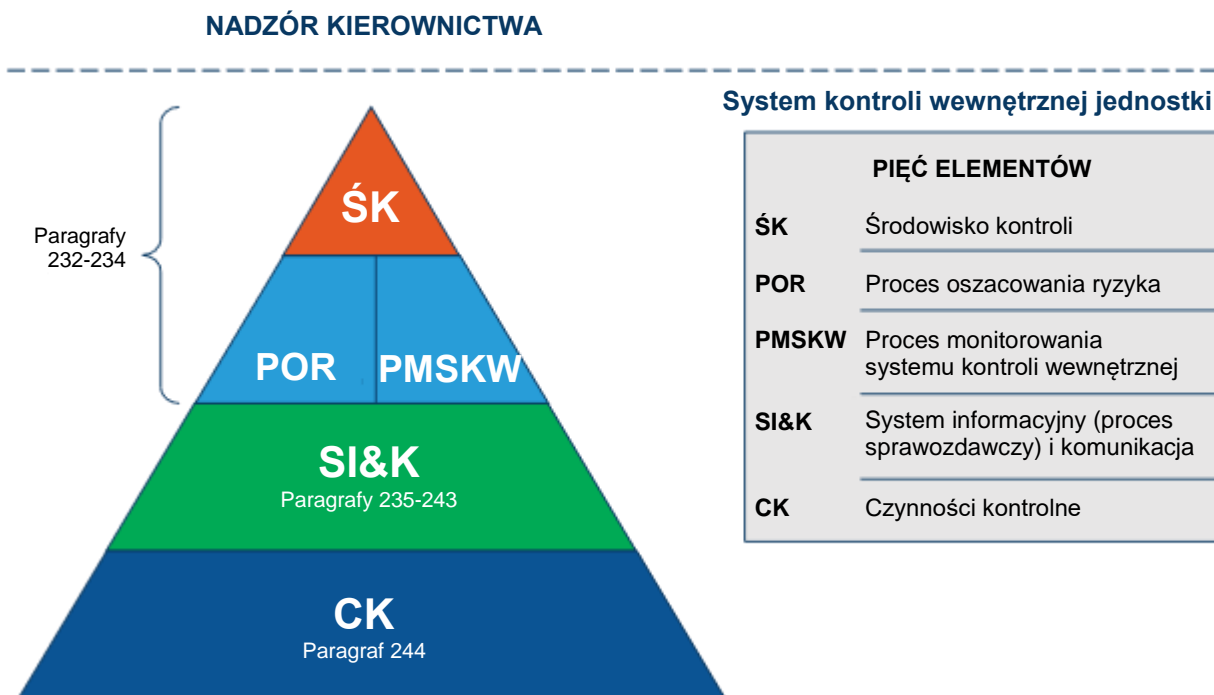


Diagram 10 - Elementy składowe systemu kontroli wewnętrznej

⁴ Na podstawie MSB 315 (zmienionego w 2019 r.), *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*, paragraf 12(m).

Zarządzanie i nadzór nad procesem sporządzania informacji RSZ

232. Standard nie odnosi się konkretnie do zarządzania i nadzoru nad procesem sporządzania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, ale przydatne dla praktyka może być rozważenie ustaleń dotyczących zarządzania i nadzoru, które jednostka wprowadziła w odniesieniu do sporządzania swoich informacji RSZ. Ustalenia zarządcze jednostki dotyczące zarządzania informacjami RSZ i ich ujawniania mogą być mniej rozwinięte lub słabiej „wbudowane” w jej działalności niż ustalenia dotyczące zarządzania i raportowania wyników finansowych, co może wpływać na to, czy sporządzający będzie miał racjonalną podstawę dla informacji RSZ, a także na zdolność sporządzającego do uzyskania dowodów potrzebnych do poparcia jego wniosku.
233. Poziom formalności obowiązujących ustaleń dotyczących zarządzania i nadzoru, w tym procesu oceny ryzyka jednostki i procesu monitorowania systemu kontroli wewnętrznej, może różnić się w zależności od wielkości i złożoności jednostki oraz charakteru i złożoności zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i kryteriów.
234. Jeśli chodzi o zarządzanie i nadzór nad jednostką, rozważania praktyka mogą obejmować następujące kwestie:

KWESTIE DO ROZWAŻENIA PRZEZ PRAKTYKA

- (a) Postawa osób sprawujących nadzór lub kierownictwa wyższego szczebla, w zależności od przypadku, mająca zachęcić do stosowania wysokiej jakości etycznych praktyk w zarządzaniu i sprawozdawczości w zakresie spraw związanych z RSZ wykorzystywanych w procesie podejmowania decyzji biznesowych przez jednostkę;
- (b) Zaangażowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa wyższego szczebla na odpowiednich etapach całego procesu sporządzania informacji RSZ, w tym, w stosownych przypadkach, zatwierdzanie przez nich informacji RSZ;
- (c) Ustanowienie podgrupy osób sprawujących nadzór, takiej jak komitet audytu, odpowiedzialnej za nadzór nad sporządzaniem informacji RSZ (w przypadku większych podmiotów);
- (d) Kluczowe decyzje podejmowane przez osoby sprawujące nadzór lub kierownictwo wyższego szczebla, w stosownych przypadkach, są rejestrowane w dokumentacji pisemnej, na przykład w protokołach z posiedzeń zarządu;
- (e) Przydzielenie uprawnień i odpowiedzialności za proces sporządzania informacji RSZ oraz egzekwowanie rozliczania się z wywiązania się z tej odpowiedzialności;
- (f) Proces podjęty w celu identyfikacji, oceny i reagowaniu na ryzyka związane z procesem sporządzania informacji RSZ; oraz
- (g) Wdrożony proces monitorowania sporządzania informacji RSZ lub system kontroli wewnętrznej, w tym monitorowanie skuteczności działań kontrolnych oraz proces identyfikacji i naprawiania niedociągnięć.

System informacyjny i komunikacja

235. Poziom zaawansowania systemu informacyjnego i elementu komunikacji (omówionych w niniejszej sekcji) oraz elementu działań kontrolnych (zob. paragraf [244](#)) systemu kontroli

wewnętrznej może również różnić się w zależności od wielkości i złożoności jednostki oraz charakteru i złożoności zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i kryteriów.

236. W paragrafie A39 Standardu odnotowano, że „w niektórych przypadkach formalny proces z rozbudowanymi kontrolami wewnętrznymi może być konieczny, aby dostarczyć osobie dokonującej pomiaru lub oceny racjonalnej podstawy, że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia nie zawiera istotnych zniekształceń”. Podobnie w innych okolicznościach rozbudowane kontrole wewnętrzne mogą nie być potrzebne.
237. Jak wskazano w paragrafie [226](#), proces RSZ jednostki mający na celu przygotowanie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest częścią systemu informacyjnego jednostki. Przykłady polityk, procesów i zasobów systemu informacyjnego i elementu komunikacyjnego, które praktyk może wziąć pod uwagę w kontekście usługi atestacyjnej RSZ, przedstawiono poniżej. Jak omówiono w paragrafach [235-236](#), w przypadku niektórych jednostek formalny proces z rozbudowanymi kontrolami wewnętrznymi może być konieczny, aby sporządzający miał racjonalną podstawę dla informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Praktyk powinien rozważyć okoliczności zlecenia, w tym wielkość i złożoność jednostki, aby stwierdzić, czy poziom rozwoju systemu kontroli wewnętrznej jest odpowiedni do okoliczności zlecenia. Dalsze wytyczne podano w Rozdziale [3](#) w kontekście ustalania, czy warunki konieczne są spełnione. Rozważania te nie stanowią wyczerpującej listy aspektów, które mogą być odpowiednie w okolicznościach zlecenia:

KWESTIE DO ROZWAŻENIA PRZEZ PRAKTYKA

- (a) Procesy mające na celu wybór lub opracowanie kryteriów, w tym proces ustalania przez jednostkę tematów sprawozdawczych, jeśli ma to zastosowanie (zob. Rozdział [4](#)), które mają zostać uwzględnione w informacjach RSZ;
- (b) Procesy mające na celu wybór lub opracowanie kryteriów pomiaru lub oceny tematów sprawozdawczych, ich prezentacji i ujawniania, a także przegląd dokonanych ujawnień oraz tego, czy są one odpowiednie i kompletne, a w razie potrzeby obejmują ujawnienie zmian kryteriów od poprzedniego okresu sprawozdawczego;
- (c) Procesy zbierania, rejestrowania, przetwarzania, poprawiania i włączania do informacji RSZ danych i informacji, w tym informacji jakościowych, dotyczących tematów sprawozdawczych. Takie procesy mogą obejmować wewnętrzne procesy weryfikacji, w ramach których dane i informacje są sprawdzane przez kontrolera pod kątem dokładności i kompletności oraz podpisywane w celu potwierdzenia, że przegląd miał miejsce;
- (d) Procesy wyboru, uzyskiwania, przeglądu i monitorowania danych i informacji uzyskanych z zewnętrznych źródeł;
- (e) Zapisy i dokumentacja źródłowa wspierająca przygotowanie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia związanych z tematami sprawozdawczymi; powinny one być przechowywane i zawsze dostępne, aby mogły być wykorzystane jako dowód przez praktyka;
- (f) W jaki sposób jednostka wykorzystuje systemy informatyczne do wspierania powyższych celów.

238. System informacyjny i komunikacja jednostki prawdopodobnie będą obejmować wykorzystanie technologii informatycznych do gromadzenia lub przetwarzania danych i informacji. Jednostki

mogą korzystać ze złożonych aplikacji informatycznych, prostych arkuszy kalkulacyjnych lub dokumentacji papierowej, bądź też z ich połączenia. Identyfikacja narzędzi wykorzystywanych przez sporządzającego do przygotowania informacji RSZ może być ważnym elementem rozważania przez praktyka procesu sporządzania informacji RSZ, wymaganego przez paragraf 47O Standardu, lub uzyskania zrozumienia wymaganego przez paragraf 47R Standardu. W przypadku, gdy jednostka korzysta ze złożonych systemów informatycznych, praktyk może być zmuszony do rozważenia, czy skorzystać z pracy eksperta IT (eksperta praktyka). Dalsze wskazówki dotyczące korzystania z ekspertów praktyków można znaleźć w Rozdziale [1](#).

Rozważania podczas opracowywania przez jednostkę procesu sporządzania informacji RSZ

239. Chociaż posiadanie zaawansowanego procesu lub dobrze rozwiniętego systemu kontroli wewnętrznej nie jest warunkiem koniecznym do przeprowadzenia zlecenia atestacyjnego, proces sporządzania przez jednostkę informacji RSZ musi być adekwatny, aby zapewnić sporządzającemu racjonalną podstawę dla informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Kontrole nad tym procesem mogą być nieformalne lub stosunkowo proste, gdy okoliczności zlecenia są proste. Im większa złożoność zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, tym bardziej złożony może być proces przygotowania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia i powiązanych kontroli. Istnieje różnica między prostymi a nieadekwatnymi kontrolami. Proste mechanizmy kontrolne mogą być adekwatne, gdy jednostka i zagadnienie będące przedmiotem zlecenia oraz jego pomiar lub ocena nie są złożone.
240. Wraz z rozwojem doświadczenia jednostki w zakresie sprawozdawczości RSZ system kontroli wewnętrznej jednostki może stać się bardziej zaawansowany, a nowe technologie mogą być wykorzystywane do rejestrowania, przetwarzania i raportowania informacji RSZ. Jak omówiono dalej w Rozdziale [8](#), chociaż sposób, w jaki informacje są rejestrowane i raportowane może ulec zmianie, cele procesu sporządzania informacji RSZ przez jednostkę i powiązanych kontroli, które są niezbędne do zapewnienia racjonalnej podstawy dla informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, w szczególnych okolicznościach zlecenia, pozostają takie same.

Rozważania, gdy w ramach procesu sprawozdawczości RSZ dane lub informacje są pozyskiwane z zewnętrznego źródła

241. Praktyk powinien zwrócić szczególną uwagę na sytuacje, w których jednostka wykorzystuje informacje uzyskane z zewnętrznego źródła do sporządzenia swoich informacji RSZ. Przykłady informacji z zewnętrznego źródła mogą obejmować wyniki niezależnego badania satysfakcji klientów, narzędzia analizy scenariuszy klimatycznych opracowane przez źródła zewnętrzne i wykorzystywane przez jednostkę do oceny ryzyka związanego z klimatem lub wykorzystanie publicznie dostępnych współczynników konwersji, wskaźników i informacji porównawczych.
242. Kluczowe kwestie dla praktyka mogą obejmować źródło informacji zewnętrznych oraz, w zależności od poziomu pewności, procesy lub kontrole nad informacjami uzyskanymi z tego zewnętrznego źródła. Gdy zewnętrzne źródło pozyskuje informacje w imieniu jednostki, jednostka może na przykład mieć umowne prawa dostępu do tego źródła oraz do sposobu gromadzenia i przetwarzania informacji. Jednostka może również wdrożyć własne procesy i mechanizmy kontroli w celu monitorowania informacji przekazywanych do zewnętrznego źródła i otrzymywanych z niego z powrotem.
243. W przypadku, gdy jednostka wykorzystuje informacje z innego rodzaju zewnętrznego źródła, na przykład dane branżowe wykorzystywane do celów analizy porównawczej lub indeksy lub czynniki wykorzystywane do obliczania lub wyceny informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, jednostka może posiadać własne procesy i mechanizmy kontrolne

służące ocenie reputacji tego źródła, wiarygodności informacji z tego źródła, ustalenia, czy istnieją inne źródła podobnych informacji oraz czy informacje z tych innych dostępnych źródeł są spójne. Dalsza analiza zewnętrznych źródeł informacji znajduje się w Rozdziale [8](#).

Czynności kontrolne

244. Rodzaje kontroli w obszarze działań kontrolnych, które praktyk może rozważyć w ramach zlecenia atestacyjnego dającego racjonalnego pewność, obejmują na przykład:

KWESTIE DO ROZWAŻENIA PRZEZ PRAKTYKA	<ul style="list-style-type: none">(a) kontrole wymagające rozdzielenia obowiązków osób zaangażowanych w proces sporządzania informacji RSZ, w zakresie odpowiednim do wielkości jednostki, na przykład rozdzielenie obowiązków osób przygotowujących informacje i osób dokonujących ich przeglądu;(b) kontrole zapobiegające niewłaściwemu modyfikowaniu przez sporządzającego źródeł danych, informacji lub dokumentacji, które praktyk mógłby wykorzystać jako dowody;(c) kontrole mające na celu identyfikację transakcji i zdarzeń oraz rejestrowanie ich w sposób kompletny, dokładny i terminowy, a także ich odpowiednią klasyfikację (zob. również Rozdział 7 zawierający wytyczne dotyczące wykorzystania stwierdzeń);(d) kontrole nad utrzymaniem urządzeń pomiarowych - np. w celu upewnienia się, że są one skalibrowane i nie można przy nich manipulować;(e) kontrole informatyczne wspierające stosowne systemy informatyczne, aby były odpowiednio bezpieczne, solidne, niezawodne i odpowiednio utrzymywane, na przykład poprzez ograniczony dostęp fizyczny i logiczny; oraz kontrole tworzenia kopii zapasowych danych i odzyskiwania danych po awarii;(f) kontrole uwzględniające podatność na stroniczość kierownictwa, która może wystąpić w procesie opracowywania lub stosowania podstaw pomiaru lub oceny oraz innych zasad sprawozdawczości.
---	---

Aby zapoznać się z dalszymi przykładami rozważań związanych z czynnościami kontrolnymi, zobacz Załącznik [3](#) *Zlecenia atestacyjne dające ograniczoną i racjonalną pewność - Tabela przykładów RSZ*.

Rozważenie wielkości, złożoności i charakteru jednostki

245. Poziom formalizmu wymagany dla systemu kontroli wewnętrznej jednostki może w dużej mierze zależeć od wielkości i złożoności jednostki. Mała i niezłożona jednostka może nie wymagać formalnych udokumentowanych polityk lub procedur, aby sporządzający mógł wywiązać się ze swojej odpowiedzialności za ustanowienie racjonalnej podstawy dla informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Większy lub bardziej złożony podmiot, taki jak międzynarodowa firma, może jednak wymagać bardziej szczegółowych i sformalizowanych procesów raportowania RSZ i powiązanych kontroli, aby sprostać temu obowiązkowi.

246. Charakter procesów, kontroli i zapisów w systemie kontroli wewnętrznej jednostki może różnić się w zależności od wielkości i złożoności jednostki.

PRZYKŁAD

W przypadku raportu na temat różnorodności pracowników dla małego podmiotu zatrudniającego 25 pracowników odpowiednie może być rejestrowanie i przechowywanie tych danych w prostym arkuszu kalkulacyjnym zarządzanym przez jednego członka personelu. Jednak w przypadku dużego podmiotu zatrudniającego 20 000 pracowników na całym świecie, może być wymagany znacznie bardziej zaawansowany proces zarządzany przez zespoły HR, prawdopodobnie wspierany przez odpowiedni system informatyczny, w celu gromadzenia, zestawiania i przechowywania danych, które są dokładne i kompletne, a także w celu uzyskania przez sporządzającego racjonalnej podstawy dla informacji o różnorodności pracowników.



Ograniczona pewność i racjonalna pewność

247. W przypadku zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność, praktyk jest zobowiązany do rozważenia procesu sporządzania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Charakter i zakres rozważań praktyka może się różnić w zależności od złożoności zlecenia atestacyjnego RSZ oraz charakteru i złożoności zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia. W przypadku stosunkowo mniej złożonego, małego zlecenia, zapytania mogą być wystarczające do zidentyfikowania miejsca, w którym może wystąpić istotne zniekształcenie. W miarę jak jednostka i zagadnienie będące przedmiotem zlecenia stają się coraz bardziej złożone, konieczne może być zastosowanie bardziej rozbudowanych procedur w celu zrozumienia procesu sporządzania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, na przykład poprzez wykonywanie testów krok po kroku z personelem jednostki zaangażowanym w proces przygotowywania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia w celu potwierdzenia rozumienia procesu przez praktyka.
248. W ramach zlecenia dającego racjonalną pewność, praktyk jest zobowiązany do oceny zaprojektowania stosownych mechanizmów kontrolnych i tego, czy zostały one wdrożone, tj. praktyk będzie musiał zidentyfikować, co jest stosowne, a następnie zaprojektować i wykonać procedury w celu uzyskania dowodów pozwalających ocenić, czy projekt jest odpowiedni i czy mechanizmy kontrolne są wdrażane zgodnie z projektem.
249. Przykłady rozważań odnoszących się do procesu sporządzania przez jednostkę informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oraz kontroli wewnętrznej nad ich sporządzeniem znajdują się w Załączniku 3 *Zlecenia atestacyjne dające ograniczoną i racjonalną pewność - Tabela przykładów RSZ*.

Rozdział 7: Wykorzystanie stwierdzeń

Sprawy, do których odnoszą się wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale

250. Niniejszy rozdział zawiera wytyczne dotyczące tego, czym są stwierdzenia i w jaki sposób mogą być wykorzystywane przez praktyków jako narzędzie służące:
- (a) rozważeniu różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić w informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia; oraz
 - (b) pomocy praktykowi w uzyskaniu dowodów na to, czy informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia zostały sporządzone zgodnie z kryteriami, czy też są one zniekształcone.
251. Chociaż Standard nie wymaga wykorzystywania stwierdzeń, stwierdzenia są jednym ze sposobów, w jaki praktyk może rozważyć potencjalne rodzaje zniekształceń, które mogą wystąpić. Przykłady procedur znajdują się w Załączniku 3 *Zlecenia atestacyjne dające ograniczoną i racjonalną pewność - Tabela przykładów RSZ*.

Okoliczności, w których wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale mogą być pomocne dla praktyków

252. W przypadku usługi atestacyjnej RSZ kryteria stosowane do pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia mogą wymagać innych cech informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia niż wymagane przez:
- (a) ramowe założenia sprawozdawczości finansowej stosowane do sporządzania sprawozdań finansowych; lub
 - (b) kryteria stosowane do pomiaru emisji gazów cieplarnianych.

W związku z tym może pojawić się pytanie, czy stwierdzenia opisane w Międzynarodowych Standardach Badania IAASB (MSB) i MSUA 3410, *Usługi atestacyjne dotyczące sprawozdań na temat gazów cieplarnianych* mają zastosowanie do informacji RSZ będących przedmiotem zlecenia, czy też stwierdzenia, które mogą być wykorzystane przez praktyka w ramach usługi atestacyjnej RSZ, mogą być inne.

Wykorzystanie stwierdzeń

Znaczenie stwierdzeń

253. Termin „stwierdzenia” jest używany w niniejszych Wytycznych zgodnie z definicjami stwierdzeń zawartymi w niektórych standardach IAASB. Różnią się one pojęciowo od „pisemnych oświadczeń”, które można uzyskać od sporządzającego zgodnie z paragrafami 56-60 Standardu.

Stwierdzenia to oświadczenia jednostki, wyraźne lub inne, które są zawarte w informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, wykorzystane przez praktyka do rozważenia różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń, które mogą zaistnieć.⁵

254. Jeśli wykorzystywane są stwierdzenia, mogą być one wykorzystywane w kontekście:
- (a) planowania i wykonywania zlecenia, w tym, w przypadku zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność, zidentyfikowania obszarów, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnego zniekształcenia zgodnie z paragrafem 460 Standardu oraz,

⁵ Definicja ta została zaadaptowana z definicji zawartej w MSUA 3410, paragraf 14(b)

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ
ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ
ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

- w przypadku zlecenia atestacyjnego dającego racjonalną pewność, zidentyfikowania i oceny ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia zgodnie z paragrafem 46R Standardu;
- (b) zaprojektowania i wykonanie procedur w celu uwzględnienia zidentyfikowanych obszarów ryzyka (w przypadku zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność) lub w celu zareagowania na ocenione ryzyka (w przypadku zlecenia atestacyjnego dającego racjonalną pewność); oraz
- (c) rozważenia, czy zniekształcenia są istotne.
255. Pomimo, że zgodnie ze Standardem nie wymaga się od praktyka wykorzystania stwierdzeń, może on uznać za pomocne ich wykorzystanie w celu rozważenia różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić (zob. paragraf [258](#)) zarówno w zleceniach atestacyjnych dających racjonalną, jak i ograniczoną pewność. W takim przypadku praktyk może rozpocząć od rozważenia stwierdzeń wykorzystanych w innych standardach IAASB.
256. Poniższa tabela przedstawia kategorie stwierdzeń, które zostały zawarte w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) oraz w MSUA 3410. Stwierdzenia zawarte w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) odnoszące się do klas transakcji, innych zdarzeń i warunków są zaprezentowane jako dotyczące „okresu”, a odnoszące się do sald kont są wykazywane jako dotyczące „punktu w czasie”. Wszystkie stwierdzenia w MSUA 3410 odnoszą się do emisji, które występują przez pewien „okres”.
257. Pomocne dla praktyka może być rozważenie stwierdzeń na poziomie szczegółowości, na którym wymagane są pomiar lub ocena aspektów zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia zgodnie z kryteriami.

Tabela 1 – Stwierdzenia zawarte w Standardach IAASB

MSB 315 (okres)	MSUA 3410	MSB 315 (punkt w czasie)
Występowanie	Występowanie	Istnienie
	Odpowiedzialność	Prawa i obowiązki
Rozgraniczenie między okresami	Rozgraniczenie między okresami	
Kompletność	Kompletność	Kompletność
Dokładność	Dokładność	Dokładność, wycena i alokacja
Klasyfikacja	Klasyfikacja	Klasyfikacja
Prezentacja i ujawnienie informacji	Prezentacja i ujawnienie informacji (w tym spójność)	Prezentacja i ujawnienie informacji

Jednostka A zawarła następujące oświadczenie w swoich informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia:

Wzrost emisji gazów cieplarnianych w zakresie 1 i 2 wynika z nabycia nowego zakładu produkcyjnego w Europie w pierwszym kwartale roku. We wszystkich naszych zakładach emisja gazów cieplarnianych na jednostkę produkcji znacznie spadła od poprzedniego roku dzięki lepszemu nadzorowi zarządczemu.

Jednostka wyraźnie stwierdza, że nastąpił wzrost emisji gazów cieplarnianych, że nabyła nowy zakład produkcyjny w ciągu roku i że nabycie nowego zakładu jest przyczyną zwiększonych emisji. Jednostka wyraźnie stwierdza również, że emisje gazów cieplarnianych na jednostkę produkcji zmniejszyły się we wszystkich jego zakładach dzięki działaniom zarządczym.

Jednostka pośrednio stwierdza między innymi, że:

- raportowane emisje gazów cieplarnianych miały miejsce;
- raportowane gazy cieplarniane są emitowane przez obiekty znajdujące się w granicach organizacyjnych jednostki (tj. jednostka jest odpowiedzialna za emitowane gazy cieplarniane);
- emisje gazów cieplarnianych są wykazywane dokładnie i zostały przeliczone na ekwiwalenty CO₂ przy użyciu odpowiednich współczynników konwersji;
- emisje gazów cieplarnianych są raportowane w okresie, w którym zostały wyemitowane (rozgraniczenie między okresami);
- wszystkie gazy cieplarniane w granicach organizacji zostały zmierzone i wykazane (tj. są kompletne);
- gazy cieplarniane zostały odpowiednio sklasyfikowane jako emisje w zakresie 1 lub 2, w zależności od ich źródła (klasyfikacji);
- emisje gazów cieplarnianych zostały ujawnione i zaprezentowane w odpowiedni sposób i zostały sporządzone na podstawie spójnej z poprzednim rokiem.

Rozważenie rodzajów potencjalnych zniekształceń przy projektowaniu procedur

Rodzaje i przyczyny potencjalnych zniekształceń

258. Stwierdzenia pozwalają praktykowi rozważyć różne rodzaje potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić. Zniekształcenia wynikają z niewłaściwego zastosowania kryteriów w taki czy inny sposób, na przykład w wyniku błędu ludzkiego, wad procesu, stronniczości kierownictwa lub oszustwa. Przykłady różnych rodzajów możliwych zniekształceń obejmują:

- (a) fałszywe stwierdzenia w informacjach (stwierdzenie o „istnieniu”, „występowaniu” lub „odpowiedzialności” – na przykład wykazana przez jednostkę inwestycja społeczna lub oczyszczanie środowiska w rzeczywistości nie miały miejsca lub zostały dokonane przez inny podmiot, ale jednostka fałszywie przypisuje sobie „odpowiedzialność” za nie);
- (b) rejestrowanie informacji w niewłaściwym okresie (stwierdzenie dotyczące „rozgraniczenia między okresami” – na przykład zarejestrowanie zużycia wody przez jednostkę w okresie poprzedzającym lub następującym po okresie, w którym woda została faktycznie zużyta);

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ
ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ
ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

- (c) nieścisłości w informacjach (stwierdzenie o „dokładności” – na przykład wynikające z niedokładnie skalibrowanych urządzeń pomiarowych, transpozycji lub innych błędów w rejestrowaniu pomiarów lub stosowania niewłaściwych współczynników konwersji, takich jak stosowanie współczynnika konwersji CO₂ dla energii jądrowej, gdy jednostka posiada instalacje opalane węglem i ropą naftową);
 - (d) pominięcie informacji (stwierdzenie o „kompletności” – na przykład spółka informuje o swoim programie rekultywacji gruntów dla trzech swoich zakładów górniczych, ale milczy na temat dwóch zakładów, w których doszło do znacznej degradacji i w których nie ma planów rekultywacji gruntów);
 - (e) nieprawidłowo sklasyfikowane informacje („klasyfikacja” – na przykład jednostka klasyfikuje wykonawców sezonowych (głównie kobiety) jako stałych pracowników pełnoetatowych, co skutkuje błędną sprawozdawczością dotyczącą reprezentacji płci w grupie stałych pracowników);
 - (f) wprowadzające w błąd lub niejasne przedstawienie informacji (stwierdzenie o „prezentacji i ujawnieniu” – na przykład sporządzający nadmiernie eksponuje „korzystne” informacje poprzez użycie dużego, pogrubionego lub jaskrawego tekstu i obrazów lub innych sposobów podkreślenia prezentacji, ale przedstawia „niekorzystne” informacje w sposób mniej rzucający się w oczy), na przykład poprzez użycie małej lub jasnej czcionki i mniej obszernego tekstu;
 - (g) stronniczość informacji, tak aby skupiać się na pozytywnych aspektach wyników, a pomijać aspekty negatywne (stwierdzenie o „prezentacji i ujawnieniu”).
259. Jeśli praktyk zidentyfikuje zniekształcenie podczas przeprowadzania zaplanowanych procedur dotyczących informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, jest zobowiązany do dokonania osądu, czy zniekształcenie jest istotne, co następnie określi odpowiednie działanie. Więcej informacji można znaleźć w Rozdziale [9](#).
260. Mogą istnieć inne sposoby, w jakie praktyk kategoryzuje stosowne stwierdzenia i jest to sprawa wyboru dokonywanego przez praktyka, o ile uwzględnione zostaną rodzaje zniekształceń, które mogą wystąpić. Na przykład, kryteria mogą obejmować wymaganą zasadę „łączności”, wymagając ujawnienia i prezentacji informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia w sposób, który wykazuje łączność między aspektami zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia. Praktyk może traktować stwierdzenia dotyczące ujawniania i prezentacji, które wynikają z zastosowania kryteriów spełniających zasadę łączności, jako stwierdzenia dotyczące „łączności” lub może traktować je jako zaliczone do kategorii stwierdzeń dotyczących prezentacji i ujawniania.
261. Jeśli praktyk nie wykorzystuje stwierdzeń, jedną z alternatyw, z której może skorzystać, jest rozważenie potencjalnych rodzajów zniekształceń, które mogą wystąpić poprzez:
- (a) rozważenie charakteru zniekształcenia informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które wynikałyby z niewłaściwego zastosowania każdego stosownego kryterium do każdego aspektu informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia (tj. zastanowienie się nad tym, co może pójść źle podczas przygotowywania i prezentowania rzeczonych informacji); oraz
 - (b) rozważenie podobieństw i różnic między takimi potencjalnymi zniekształceniami.
- Podejście to może umożliwić praktykowi identyfikację i podział wszystkich potencjalnych zniekształceń na rodzaje, tak aby można było ocenić zarówno ich indywidualny, jak i łączny wpływ.

Rozdział 8: Uzyskiwanie dowodów

Sprawy, do których odnoszą się wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale

262. Niniejszy rozdział zawiera wytyczne dotyczące wymogów paragrafów 48-49O/R Standardu w zakresie uzyskiwania dowodów. Przedstawia również zagadnienia do rozważenia dla praktyków dotyczące tego, jakie dowody mogą być potrzebne i dostępne, a także zagadnienia do rozważenia przy projektowaniu i wykonywaniu procedur oraz przy ocenie wystarczalności i odpowiedniości dowodów.

Okoliczności, w których wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale mogą być pomocne dla praktyków

263. Jak omówiono we wstępie, zagadnienie będące przedmiotem sprawozdawczości RSZ oraz sposób, w jaki jest ono mierzone lub oceniane i prezentowane, mogą być zróżnicowane. Informacje o zagadnieniu RSZ będące przedmiotem zlecenia mogą obejmować zarówno informacje finansowe, jak i niefinansowe, a także informacje przedstawione w kategoriach jakościowych lub ilościowych. Informacje mogą być prezentowane w różnych formatach, na przykład w postaci tekstu, wykresów, diagramów, obrazów lub wbudowanych filmów.

264. Sprawozdawczość RSZ może również obejmować informacje uzyskane ze źródeł zewnętrznych w stosunku do jednostki, na przykład od innych podmiotów w łańcuchu dostaw jednostki, od agencji takich, jak rejestry kompensacji emisji dwutlenku węgla, organizacji dostarczających informacji takich, jak współczynniki konwersji CO₂ stosowane do obliczania lub wyceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia lub organizacji dostarczających branżowych danych porównawczych. Jednostka może również zlecać niektóre ze swoich działań organizacjom zewnętrznym, na przykład w celu przeprowadzenia badań w jej imieniu lub analizy jakości ścieków pochodzących z jej działalności.

265. Jak omówiono w Rozdziale 6, proces jednostki mający na celu sporządzenie informacji RSZ i innych elementów kontroli wewnętrznej jednostki nad sporządzeniem informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia może być często mniej niż w pełni rozwinięty, szczególnie gdy jednostka dopiero rozpoczyna sporządzanie swoich informacji RSZ. Ponadto kontrola nad informacjami jakościowymi może nie być tak rygorystyczna, jak w przypadku informacji ilościowych.

266. Chociaż nie dotyczy to wyłącznie sprawozdawczości RSZ, mogą również wystąpić okoliczności, w których wykorzystanie nowych technologii, na przykład dronów lub zdjęć satelitarnych do zbierania i rejestrowania informacji istotnych dla sprawozdawczości RSZ jednostki, może być bardziej powszechne ze względu na charakter i lokalizację zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia.

267. Wszystkie te czynniki mogą stanowić wyzwanie dla praktyków przy projektowaniu i przeprowadzaniu procedur gromadzenia dowodów oraz przy podejmowaniu decyzji o tym, jaka ilość dowodów będzie wystarczająca na poparcie wniosku atestacyjnego.

Uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów

268. Paragrafy 48-49O/R określają wymogi związane z rozważaniem ryzyka i reakcjami na ryzyko, wprowadzając rozróżnienie między ograniczoną a racjonalną pewnością w niektórych aspektach. Jeśli standard nie wprowadza rozróżnienia, wymogi są takie same zarówno dla ograniczonej, jak i racjonalnej pewności. Zob. również Załącznik 3 *Zlecenia atestacyjne dające ograniczoną i racjonalną pewność – Tabela przykładów RSZ*.

269. Zamiast traktować ograniczoną i racjonalną pewność jako dwa odrębne rodzaje pewności, warto rozważyć ich różne umiejscowienie na skali, która odzwierciedla poziom pewności, jaki ma zostać uzyskany przez praktyka w konkretnych okolicznościach zlecenia. Zarówno w przypadku ograniczonej, jak i racjonalnej pewności:
- łączna siła uzyskanych dowodów określa rzeczywisty poziom uzyskanej pewności; oraz
 - zwiększony stopień zaufania zamierzonych użytkowników do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia może różnić się w zależności od uzyskanego poziomu pewności i jest przekazywany w raporcie atestacyjnym.
270. Zarówno w przypadku zleceń atestacyjnych dających ograniczoną, jak i racjonalną pewność, celem praktyka jest uzyskanie dowodów o wystarczającej łącznej sile, aby odpowiedzieć na kwestie związane z ryzykiem. W przypadku ograniczonej pewności, wykonane procedury są ograniczone w porównaniu z procedurami niezbędnymi do uzyskania racjonalnej pewności, ale mimo to są zaplanowane tak, aby uzyskać poziom pewności, który jest znaczący. W niektórych przypadkach charakter procedur może być podobny dla ograniczonej i racjonalnej pewności, ale ich zakres może się różnić między ograniczoną i racjonalną pewnością, a także w całym zakresie zleceń atestacyjnych dających ograniczoną pewność. To, co jest znaczącą pewnością (w kontekście zlecenia atestacyjnego dającego ograniczonego pewność), może się różnić, będąc:
- niewiele powyżej pewności, która prawdopodobnie zwiększy zaufanie zamierzonych użytkowników do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia w stopniu wyraźnie większym niż nieistotny („błahy” ang. inconsequential). (dolna granica zakresu ograniczonej pewności); do
 - niewiele poniżej racjonalnej pewności (górną granicą zakresu ograniczonej pewności).
271. Decyzje o tym, jakie procedury należy wykonać, w jakim czasie i w jakim zakresie, zależą od siły dowodów uzyskanych w celu zmniejszenia ryzyka zlecenia do poziomu, który jest akceptowalny (w przypadku zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność) lub akceptowalnie niski (w przypadku zlecenia dającego racjonalną pewność) w konkretnych okolicznościach zlecenia. Paragrafy A108-A112 Standardu zawierają wytyczne dotyczące rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur. Takie decyzje wymagają stosowania zawodowego sceptycyzmu i zawodowego osądu (patrz Rozdział [2](#)).
272. Charakter, rodzaje i źródła dostępnych dowodów mogą różnić się w przypadku usługi atestacyjnej RSZ od dowodów dostępnych w przypadku badania sprawozdania finansowego. Jednak rozważania praktyka dotyczące zaprojektowania i wykonania procedur gromadzenia dowodów będą prawdopodobnie wspólne dla każdego rodzaju informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, w tym informacji RSZ. Rozważania przedstawione poniżej mogą pomóc praktykom w projektowaniu i wykonaniu procedur w celu uzyskania dowodów związanych z dowolnymi informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oraz w ocenie uzyskanych dowodów, w tym w odniesieniu do informacji jakościowych i dotyczących przyszłości, które są omówione odpowiednio w Rozdziałach [10](#) i [11](#).
273. W praktyce proces gromadzenia dowodów jest iteracyjny, a poniższe rozważania mogą zostać ponownie przeanalizowane, gdy w trakcie zlecenia pojawiają się nowe informacje.

A. *Rozważania na temat ryzyka oraz rozważenie, jakie dowody są potrzebne do udzielenia odpowiedzi, może obejmować następujące kwestie:*

- (a) W jaki sposób zagadnienie będące przedmiotem zlecenia może nie zostać prawidłowo zmierzone lub ocenione, zaprezentowane lub ujawnione w informacjach RSZ („rodzaj zniekształcenia” lub „co może pójść nie tak”)? Zobacz także Rozdział 7 na temat wykorzystania stwierdzeń.
- (b) Co może spowodować wystąpienie danego rodzaju potencjalnego zniekształcenia – tj. co może spowodować ryzyko istotnego zniekształcenia tego rodzaju?
- (c) W jaki sposób jednostka zarządza ryzykiem i ogranicza ryzyko istotnego zniekształcenia swoich informacji RSZ, biorąc pod uwagę potencjalne przyczyny tego rodzaju zniekształcenia? Na przykład, jakie struktury zarządzania i nadzoru, systemy, procesy i kontrole zostały wdrożone w celu zapobiegania lub wykrywania i korygowania zniekształceń, biorąc pod uwagę ich potencjalne przyczyny. Rozdział 6 zawiera wytyczne dotyczące procesu sporządzania lub kontroli wewnętrznej nad sporządzaniem informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.
- (d) Czy jednostka posiada komórkę audytu wewnętrznego, a jeśli tak, to jakie prace wykonała ona w związku z informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia i jakie są jej ustalenia? W jaki sposób wpływa to na ocenę ryzyka (zob. paragraf 45(b) Standardu)?
- (e) Czy kierownictwo jest świadome jakichkolwiek faktycznych, podejrzewanych lub domniemanych celowych zniekształceń lub niezgodności z przepisami prawa lub regulacjami, które mogą mieć wpływ na identyfikację możliwych obszarów zniekształceń lub ocenę ryzyka?
- (f) W kontekście konkretnego zlecenia i konkretnej decyzji, która ma zostać podjęta, jak precyzyjne, szczegółowe i obszerne muszą być dowody? Na przykład, jeżeli informacje RSZ mogą być przedmiotem precyzyjnego pomiaru lub oceny, dowody prawdopodobnie będą musiały być bardziej precyzyjne niż w przypadku, gdy informacje RSZ podlegają szacunkom i niepewności.
- (g) Czy potrzebne dowody odnoszą się do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia dotyczących podmiotu z jedną lokalizacją, organizacji z wieloma lokalizacjami lub łańcucha dostaw (na wcześniejszych lub późniejszych etapach łańcucha, lub obu)?

274. Po ustaleniu, jakie dowody mogą być potrzebne, praktyk może rozważyć dostępne źródła dowodów oraz to, w jaki sposób charakterystyka źródła wpływa na siłę dowodów i charakter procedur atestacyjnych, które można przeprowadzić.

- B. Rozważania w celu ustalenia, jakie dowody są dostępne, mogą obejmować następujące kwestie:*
- (a) Czy dowody mają formę cyfrową, pisemną lub ustną, odnoszą się do punktu w czasie lub okresu, zostały uzyskane z zewnętrznego źródła (zob. także paragraf [277](#)) czy wygenerowane wewnętrznie, są systematycznie rejestrowane w księgach i rejestrach jednostki czy odnoszą się do działania kontroli lub mają charakter merytoryczny oraz na ile są wiarygodne?
 - (b) Jeśli potrzebne dowody odnoszą się do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia dotyczących łańcucha dostaw (na wcześniejszych lub późniejszych etapach łańcucha, lub obu), w jaki sposób wpływa to na możliwość uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów?
 - (c) Na ile odpowiednie i wiarygodne musiałyby być dowody i czy dowody z dostępnych źródeł zapewnią taki stopień stosowności i wiarygodności? Jeśli nie, czy istnieją alternatywne źródła dowodów lub dodatkowe procedury, które można przeprowadzić?

275. Cel danej procedury może również wpływać na charakter, czas i zakres procedur wykonywanych przez praktyka.

- C. Rozważania w związku z zaprojektowaniem i przeprowadzeniem procedur w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów mogą obejmować następujące kwestie:*
- (a) Co pozwoli osiągnąć procedura? Na przykład, czy dostarczy dowodów na to, czy wystąpiło zdarzenie mające wpływ na informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia lub czy informacje te są kompletne? Cel procedury może wpływać na jej „kierunek”, na przykład na to, czy jest ona wykonywana od raportowanych informacji RSZ do innego źródła (czy zdarzenie wystąpiło), czy od innego źródła do raportowanych informacji RSZ (czy informacje są kompletne).
 - (b) Czy ryzyko agregacji i istotność wyników są znaczącymi czynnikami branymi pod uwagę przy projektowaniu lub przeprowadzaniu procedury (zob. paragrafy [279-287](#))?
 - (c) Ile dowodów należałoby uzyskać i z jakich dostępnych źródeł? Na przykład, gdy ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia jest wysokie lub gdy każde z dostępnych źródeł samo w sobie dostarcza tylko niektórych, ale niewystarczających dowodów, praktyk może dążyć do uzyskania większej liczby dowodów niż w przypadku, gdy ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia jest niskie, lub może dążyć do uzyskania dowodów z więcej niż jednego dostępnego źródła.
 - (d) Jaki jest charakter, harmonogram i zakres procedur oraz w jaki sposób może to wpłynąć na zasoby potrzebne w zespole wykonującym zlecenie, w tym ekspertów praktyka (patrz także Rozdział [1](#))?

276. Po wykonaniu procedur gromadzenia dowodów, praktyk wykorzystuje zawodowy osąd i stosuje zawodowy sceptycyzm w ocenie ilości i jakości dowodów, a tym samym ich wystarczalności i odpowiedniość, aby wesprzeć wniosek atestacyjny.⁶ Paragrafy A146-A157 Standardu zawierają dalsze wytyczne.

- D. *Rozważania przy ocenie wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów mogą obejmować następujące kwestie:*
- (a) Czy udało się uzyskać planowane dowody?
 - (b) Czy pojawiły się nowe informacje, które różnią się od spodziewanych lub które są sprzeczne lub niespójne z innymi uzyskanymi dowodami? Jeśli tak, czy odpowiedniość planowanych procedur została ponownie oceniona w świetle nowych informacji?
 - (c) Czy dowody uzyskane z różnych źródeł zostały rozważone w sposób bezstronny?
 - (d) Czy potrzebne są dodatkowe dowody i w jaki sposób zostaną one uzyskane?
 - (e) Czy wszelkie trudne osądy zawodowe zostały odpowiednio zweryfikowane i czy w razie potrzeby przeprowadzono odpowiednie konsultacje w trudnych lub spornych sprawach?
 - (f) Czy uwzględniono wpływ nieskorygowanych zniekształceń na informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, zarówno indywidualnie, jak i łącznie, zarówno pod względem ilościowym, jak i jakościowym? Wytyczne dotyczące istotności zniekształceń znajdują się w Rozdziale 9 oraz, w kontekście informacji jakościowych i dotyczących przyszłości, odpowiednio w Rozdziale 10 i Rozdziale 11.
 - (g) Jeśli dowody przedstawiają informacje, których nie można było zweryfikować z dużą dokładnością, czy zakres, z którego wybrano raportowane informacje, jest odpowiedni?
 - (h) Czy uwzględniono zdarzenia następujące po okresie sprawozdawczym, a także ich ewentualne implikacje dla usługi atestacyjnej?

Zewnętrzne źródła informacji

277. Jak wskazano w paragrafie 264, sprawozdawczość RSZ może obejmować informacje uzyskane ze źródeł zewnętrznych w stosunku do jednostki. Jest to czynnik wpływający na stosowanie zawodowego sceptycyzmu i zawodowego osądu (patrz Rozdział 2). Czynniki, które mogą być ważne przy rozważaniu stosowności i wiarygodności informacji uzyskanych z zewnętrznego źródła informacji, obejmują między innymi:
- (a) Możliwość wpływu jednostki sporządzającej raport na uzyskane informacje RSZ poprzez relacje między jednostką a zewnętrznym źródłem informacji; na przykład, dzięki ustaleniom umownym jednostka może mieć wpływ na to, jakie informacje mają być przekazywane w jej łańcuchu dostaw;
 - (b) Czy jednostka wdrożyła mechanizmy kontrolne mające na celu zapewnienie stosowności i wiarygodności informacji uzyskanych i wykorzystanych w sprawozdawczości RSZ;

⁶ Międzynarodowe Ramowe Założenia Usług Atestacyjnych, paragraf 66

- (c) Kompetencje i reputacja zewnętrznego źródła informacji w odniesieniu do informacji RSZ, na przykład, czy informacje są dostarczane przez źródło znane z dostarczania wiarygodnych informacji;
- (d) Czy ujawnia się podstawę informacji wykorzystywanych przez zewnętrzne źródło oraz metody przygotowania tych informacji; na przykład agencja cenowa może kompilować dane cenowe i podawać zewnętrzną cenę rynkową, ale nie może kontrolować sposobu sporządzania informacji w pierwotnym źródle;
- (e) Czy informacje są odpowiednie do wykorzystania w sposób, w jaki są wykorzystywane, czy zostały opracowane z uwzględnieniem obowiązujących ramowych założeń lub kryteriów i czy wykorzystują informacje, które zostały sporządzone w sposób spójny przez odpowiednie jednostki. Na przykład agencje ratingowe mogą publikować ratingi ESG spółek, ale mogą wykorzystywać informacje, które nie zostały sporządzone w sposób spójny między tymi spółkami, lub mogą wykorzystywać modele w przypadku braku rzeczywistych informacji o spółkach;
- (f) Charakter i autorytet zewnętrznego źródła informacji; bank centralny lub urząd państwowy posiadający mandat legislacyjny do przekazywania informacji opinii publicznej prawdopodobnie będzie autorytetem dla niektórych rodzajów informacji, na przykład Międzypaństwowy Zespół ds. Zmian Klimatu jest ogólnie uważany za autorytatywne źródło scenariuszy związanych z klimatem;
- (g) Dowody ogólnej akceptacji rynkowej przez użytkowników stosowności i wiarygodności informacji pochodzących z zewnętrznego źródła dla celów podobnych do tych, dla których informacje te zostały wykorzystane przez kierownictwo lub praktyka;
- (h) Alternatywne informacje, które mogą być sprzeczne z wykorzystanymi informacjami. Na przykład mogą istnieć inne, podobne źródła dostępnych informacji zewnętrznych; gdy podobne źródła podają bardzo różne zakresy informacji, może to rodzić pytania praktyka.

Inne informacje

278. Zgodnie z paragrafem 62 Standardu praktyk ma obowiązek zapoznać się ze wszystkimi „innymi informacjami” zawartymi w raporcie RSZ w celu zidentyfikowania istotnych niespójności pomiędzy informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zamówienia a innymi informacjami. W przypadku zidentyfikowania istotnej niespójności lub istotnego zniekształcenia faktów w „innych informacjach”, praktyk powinien omówić to ze sporządzającym i podjąć dalsze działania w stosownych przypadkach. „Inne informacje” obejmują wszelkie informacje zawarte w raporcie RSZ inne niż informacje o zagadnieniu, które wchodzi w zakres zlecenia atestacyjnego RSZ. Dalsze wytyczne dotyczące „innych informacji” w kontekście całego raportu RSZ, który obejmuje zarówno informacje jakościowe, jak i ilościowe, znajdują się w Rozdziale [10](#).

Uwzględnianie ryzyka agregacji w ramach zlecenia atestacyjnego RSZ

Charakter ryzyka agregacji i sposób jego powstawania przy projektowaniu i wykonywaniu procedur

- 279. Przy projektowaniu i wykonywaniu procedur w ramach zlecenia atestacyjnego RSZ występuje ryzyko agregacji, czyli prawdopodobieństwo, że suma nieskorygowanych i niewykrytych zniekształceń przekroczy poziom istotności.
- 280. Ryzyko agregacji wynika z faktu, że informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia mogą zostać podzielone na odrębne części (zdezagregowane) przez sporządzającego w celu

zastosowania kryteriów lub przez praktyka w celu zaprojektowania i wykonywania procedur atestacyjnych.

PRZYKŁAD:

Jednostka podaje informacje RSZ dotyczące jej czterech zakładów produkcyjnych. Zarządzanie zagadnieniem RSZ będącym przedmiotem zlecenia oraz procesem raportowania informacji RSZ jest delegowane do kierowników produkcji w zakładach, którzy raportują, stosując jako kryteria podręcznik RSZ grupy. Ogólna istotność informacji RSZ jednostki została ustalona na poziomie 5 000 jednostek, a na poziomie lokalizacji w następujący sposób: Lokalizacja A - 2 000 jednostek; lokalizacja B - 400 jednostek; lokalizacja C - 850 jednostek; lokalizacja D - 1750 jednostek.

Zniekształcenia w informacjach RSZ zostały zidentyfikowane w każdej z lokalizacji w następujący sposób: Lokalizacja A - 930 jednostek; lokalizacja B - 385 jednostek; lokalizacja C - 740 jednostek; lokalizacja D - 2 960 jednostek. Każde z tych zniekształceń wynosi, indywidualnie, znacznie poniżej 5 000 jednostek.

W przypadku lokalizacji A, B i C zniekształcenia są również poniżej progu istotności dla lokalizacji. Jednak po zagregowaniu zniekształceń w czterech lokalizacjach przekraczają ogólną istotność 5 000 jednostek, co skutkowałoby istotnym zniekształceniem informacji RSZ jako całości.



281. Jeżeli zastosowanie mają czynniki ilościowe, planowanie zlecenia wyłącznie po to, aby wykryć pojedynczo istotne zniekształcenia pomija fakt, że zsumowanie nieskorygowanych i niewykrytych pojedynczych nieistotnych zniekształceń może powodować, że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia będzie zniekształcona (zob. paragraf A98 Standardu).
282. Aby ocenić, czy zniekształcenia są istotne, należy wziąć pod uwagę łączną istotność wykrytych zniekształceń. W niektórych okolicznościach praktyk może uznać ryzyko agregacji za niskie. Na przykład, jeśli jednostka sporządza raport i zleca usługę atestacyjną dotyczącą odrębnych wskaźników, które nie są ze sobą powiązane, ryzyko agregacji między różnymi wskaźnikami może być niewielkie lub nie występować wcale.

Łagodzenie ryzyka agregacji przy projektowaniu i wykonywaniu procedur atestacyjnych

283. Paragraf 51 Standardu wymaga od praktyka gromadzenia nieskorygowanych zniekształceń, które nie są w sposób oczywisty błahe. Paragraf 65 Standardu wymaga od praktyka oceny, czy są one istotne pojedynczo lub łącznie.
284. Istotność wykonawcza jest podejściem, które może być stosowane przez praktyków w celu ograniczenia „ryzyka agregacji” w projektowaniu i wykonywaniu procedur atestacyjnych, gdy informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia są zdezagregowane.
285. Istotność wykonawcza została omówiona w paragrafie A98 Standardu, mimo że termin „istotność wykonawcza” nie został użyty. Polega ona na zaprojektowaniu i wykonaniu procedur w celu zidentyfikowania zniekształceń, których znaczenie osiąga niższy próg ilościowy niż istotność ilościowa dla informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jako całości. Jest on ustawiony tak, aby ograniczyć ryzyko agregacji do odpowiednio niskiego poziomu.
286. Wykorzystanie istotności wykonawczej do wykonywania procedur zwiększa prawdopodobieństwo, że procedury te doprowadzą do zidentyfikowania zniekształceń, które nie są pojedynczo istotne pod względem ilościowym.

287. Istotność wykonawcza nie odnosi się do zniekształceń, które byłyby istotne wyłącznie lub głównie ze względu na czynniki jakościowe, które wpływają na ich istotność. MSB 320⁷ wskazuje, że nie jest wykonalne zaprojektowanie procedur badania w celu wykrycia wszystkich zniekształceń, które mogą być istotne wyłącznie ze względu na ich charakter. Jednakże zaprojektowanie procedur w celu zwiększenia prawdopodobieństwa, że zniekształcenia, które są istotne wyłącznie lub głównie z powodu czynników jakościowych, w zakresie, w jakim jest to możliwe, mogą również pomóc praktykowi w ograniczeniu ryzyka agregacji. Rozdział [9](#) zawiera wytyczne dotyczące rozważania istotności zniekształceń.

⁷ MSB 320, *Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania*, paragraf 6

Rozdział 9: Rozważenie istotności zniekształceń

Sprawy, do których odnoszą się wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale

288. Niniejszy rozdział zawiera wytyczne dotyczące spełnienia wymogów paragrafów 44 i 51 Standardu, a w szczególności:
- (a) Jakościowe i ilościowe aspekty identyfikacji zniekształceń;
 - (b) Obowiązki praktyka w przypadku zidentyfikowania zniekształceń podczas wykonywania usługi atestacyjnej RSZ;
 - (c) Jak gromadzić zniekształcenia; oraz
 - (d) Potencjalne uwagi dla praktyka przy ocenie istotności zniekształceń, w tym zniekształceń wynikających z informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które podlegają nieodłącznej zmienności lub niepewności.
289. Niniejszy rozdział nie odnosi się do kwestii związanych z planowaniem zlecenia atestacyjnego RSZ ani do pojęcia istotności wykonawczej; to ostatnie zagadnienie zostało omówione w paragrafach [279-287](#) Rozdziału [8](#). Rozdział [10](#) zawiera dalsze wytyczne dotyczące uwzględniania zniekształceń jakościowych, a Rozdział [11](#) zawiera wytyczne dotyczące uwzględniania zniekształceń w informacjach dotyczących przyszłości.

Okoliczności, w których wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale mogą być pomocne dla praktyków

290. Zamierzeni użytkownicy raportu RSZ mogą być różni, z różnymi potrzebami informacyjnymi i różnymi uwarunkowaniami, które mogą mieć wpływ na ich proces decyzyjny.
291. Informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego RSZ może być całość lub tylko część (lub części) raportu RSZ, np. określone wskaźniki.
292. Charakter zagadnienia (lub zagadnień) będącego przedmiotem zlecenia dotyczącego raportu RSZ może być różny. Informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia mogą być mierzone i prezentowane w kategoriach ilościowych lub w kategoriach jakościowych (narracyjnych lub opisowych) lub w innych formach, takich jak wykresy, diagramy, obrazy lub podobne formy (zob. [Wprowadzenie](#) do niniejszych Wytycznych), i mogą być mierzone z precyzją lub w różnym stopniu podlegać niepewności pomiaru lub oceny.
293. Czynniki te mogą stanowić wyzwanie dla praktyka przy określaniu, co może być istotne w okolicznościach zlecenia, oraz przy ocenie skutków zidentyfikowanych zniekształceń w odniesieniu do tych części raportu RSZ, które wchodzą w zakres zlecenia atestacyjnego RSZ, gdy są traktowane jako całość.

Identyfikacja zniekształceń

294. Jeśli w trakcie zlecenia atestacyjnego RSZ praktyk zidentyfikuje zniekształcenie w informacjach RSZ, jest on zobowiązany do dokonania osądu, czy zniekształcenie jest istotne.

Istotność jest rozpatrywana z perspektywy użytkownika

295. Wniosek atestacyjny praktyka jest wyrażony w postaci stwierdzenia, czy informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia zostały sporządzone „we wszystkich istotnych aspektach” zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami. O ile Założenia koncepcyjne RSZ (mające zastosowanie kryteria) nie definiują lub nie opisują istotności, Standard zapewnia ramy odniesienia, zgodnie z którymi zniekształcenia, w tym pominięcia, są uznawane za istotne, jeżeli

można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogą wpłynąć na istotne decyzje zamierzonych użytkowników podjęte na podstawie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Zniekształcenia mogą być zamierzone lub niezamierzone, jakościowe lub ilościowe.

296. Paragrafy A92-A100 Standardu zawierają wytyczne dotyczące istotności, w tym wskazanie, że dla tych samych zamierzonych użytkowników i celu, istotność w przypadku zlecenia atestacyjnego dającego racjonalną pewność jest taka sama, jak w przypadku zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność, ponieważ istotność opiera się na potrzebach informacyjnych zamierzonych użytkowników.
297. W przypadku zleceń atestacyjnych RSZ, zamierzeni użytkownicy i rodzaje podejmowanych przez nich decyzji, w oparciu o informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, mogą się znacznie różnić. Mogą również istnieć inne osoby, które przeczytają raport atestacyjny, ale których praktyk może nie być w stanie zidentyfikować, zwłaszcza gdy dostęp do raportu ma znaczna liczba osób (patrz również Rozdział 3). Paragraf A16 Standardu zawiera wytyczne, że w takim przypadku można ograniczyć zamierzonych użytkowników do kluczowych interesariuszy o znaczących i wspólnych inwestycjach (ang. interests).
298. Jednakże, jeśli mające zastosowanie kryteria wymagają od sporządzającego uwzględnienia różnych potrzeb informacyjnych wśród „podgrup” użytkowników, wówczas podgrupy te są zamierzonymi użytkownikami. W praktyce oznacza to, że jeśli jedna podgrupa ma wyższą tolerancję na zniekształcenia niż inne podgrupy, ale wszystkie podgrupy są zainteresowane tymi samymi informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, istotność może wymagać rozważenia progów podgrupy o najniższej tolerancji na zniekształcenia.

Rozważania dotyczące istotności ilościowej

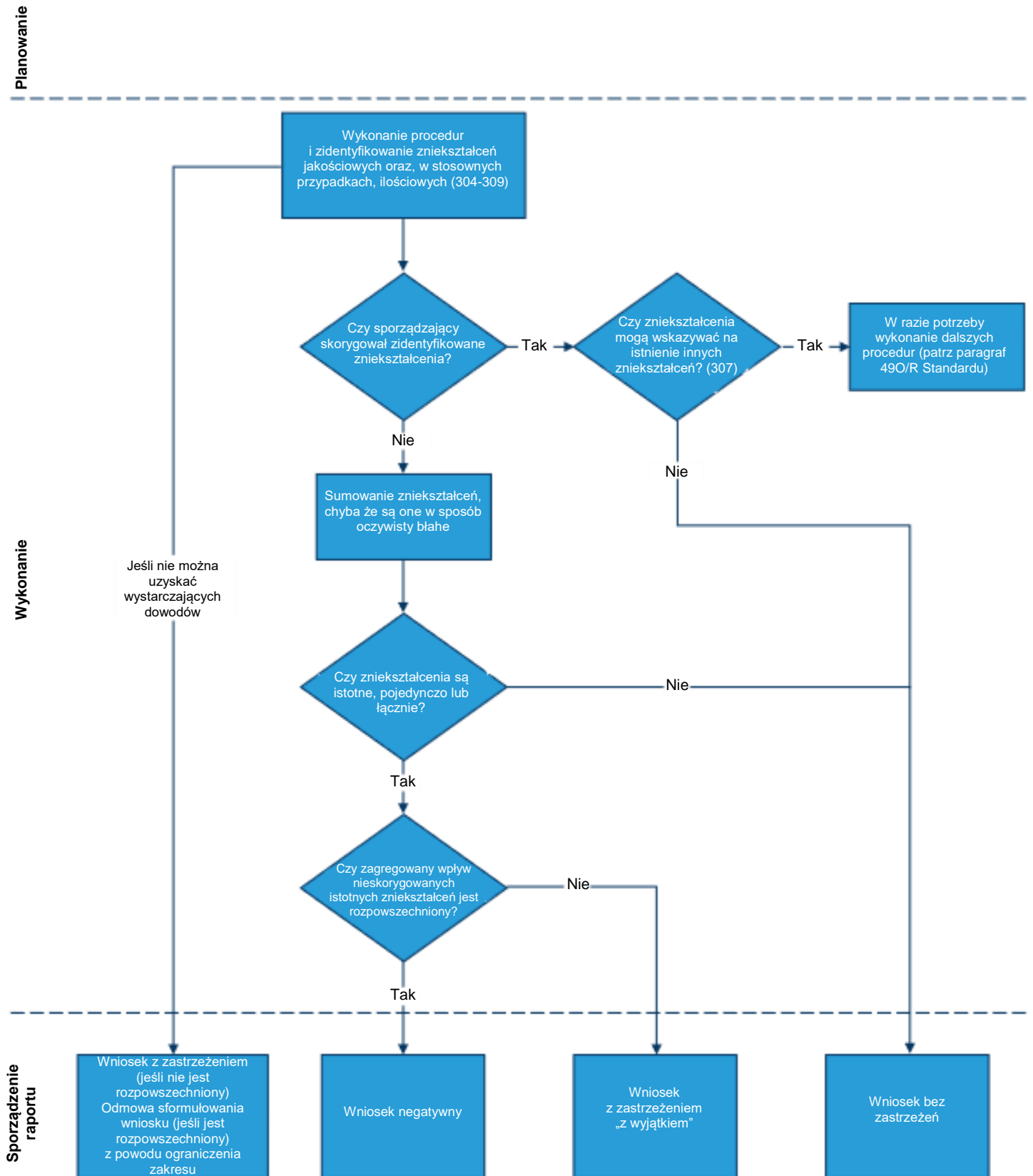
299. W przypadku części informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które mają charakter ilościowy (na przykład KPI wyrażone liczbowo), punktem wyjścia dla decyzji dotyczących istotności może być ustalenie progów istotności na etapie planowania zlecenia. Często można to zrobić, stosując wartość procentową⁸ do danego wskaźnika lub do wybranego punktu odniesienia związanego z informacjami na dany temat. Jeśli ramowe założenia RSZ określają procentowy próg istotności, zapewnia to praktykowi ramy odniesienia przy określaniu istotności dla zlecenia.
300. Jeśli informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia dotyczą odrębnego wskaźnika, bez aspektów składowych, praktyk może zastosować wartość procentową bezpośrednio do prezentowanego wskaźnika jako całości, na przykład procent wykazywanego zużycia wody według wodomierza, gdy wskaźnik jest prezentowany jako „zużycie wody według wodomierza”. W przypadku, gdy informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia obejmują szereg różnych wskaźników, które mają ze sobą niewiele wspólnego, aby zapewnić podstawę do ich wspólnego rozpatrywania, istotność może być rozpatrywana oddzielnie w odniesieniu do każdego wskaźnika, na przykład x% inwestycji w projekty społeczne (w godzinach lub USD), y% zużytej energii (w kWh) lub z% zrekultywowanych gruntów (w hektarach).

⁸ Istnieją przypadki, w których nie byłoby to właściwe, być może tam, gdzie liczba jest często bardzo mała (na przykład liczba śmiertelnych wypadków).

Rozważania dotyczące istotności jakościowej

301. Istotność obejmuje zarówno kwestie jakościowe, jak i ilościowe. Ilościowy próg istotności jest przydatny do podjęcia wstępnej decyzji o tym, czy dana pozycja może być istotna. Zniekształcenia w kwotach mniejszych niż próg ilościowy mogą mieć istotny wpływ na wykazywane informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Na przykład, jeśli błąd uniemożliwiłby jednostce spełnienie wymogów regulacyjnych, może to zostać uznane za istotne, nawet jeśli błąd ilościowy jest mniejszy niż próg ilościowy.
302. Nie wszystkie aspekty informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia wiążą się z takimi samymi względami istotności. W przypadku różnych aspektów informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, ci sami zamierzeni użytkownicy mogą mieć różne potrzeby informacyjne i różną tolerancję na zniekształcenia. Uwzględnienie czynników jakościowych może pomóc praktykowi w zidentyfikowaniu aspektów informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które mogą być bardziej istotne dla zamierzonych użytkowników.
303. Rozważenie przez praktyka istotności jest kwestią zawodowego osądu i zależy od postrzegania przez praktyka wspólnych potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników jako grupy (zob. paragraf A94 Standardu). Przykładowo, zamierzeni użytkownicy mogą przykładać większą wagę do informacji o bezpieczeństwie żywności lub leków niż do informacji o recyklingu odpadów innych niż niebezpieczne, ponieważ konsekwencje złych standardów bezpieczeństwa w produkcji żywności lub leków mogą być poważniejsze dla zdrowia ludzkiego niż konsekwencje braku recyklingu odpadów innych niż niebezpieczne. W związku z tym mogą oni mieć mniejszą tolerancję na nieprawdziwe informacje dotyczące bezpieczeństwa żywności lub leków niż w przypadku recyklingu odpadów innych niż niebezpieczne.
304. Uwzględnienie czynników jakościowych może być również ważne dla sposobu prezentacji informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Na przykład, gdy sporządzający przedstawia informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia w formie wykresów, diagramów lub obrazów, ocena istotności może obejmować takie kwestie, jak to, czy zastosowanie różnych skal dla osi x i y wykresu może skutkować istotnie zniekształconymi lub wprowadzającymi w błąd informacjami. Dalsze wytyczne dotyczące jakościowych aspektów istotności znajdują się w Rozdziale [10](#). Zob. również pkt [258](#) (e) i (f) Rozdziału [7](#).
305. Jeśli sporządzający nie skoryguje niektórych lub wszystkich zidentyfikowanych zniekształceń, praktyk może być zmuszony do rozważenia, czy skumulowane zniekształcenia są istotne, pojedynczo lub w połączeniu z innymi, i może wziąć pod uwagę poniższe rozważania. Praktyk może uzyskać zrozumienie powodów, dla których sporządzający nie dokonał korekt i może być zmuszony do dokładnego rozważenia powodów, dla których sporządzający nie chce dokonać korekt i czy są one uzasadnione w okolicznościach zlecenia. Poniższy schemat blokowy w sekcji „Obowiązki praktyka” ilustruje rozważania i obowiązki praktyków. O ile nie wskazano inaczej, odniesienia w nawiasach na schemacie blokowym odnoszą się do paragrafów w tym rozdziale.

Obowiązki praktyka



Schemat 11 - Obowiązki praktyka w odniesieniu do zidentyfikowanych zniekształceń

306. Po dokonaniu indywidualnej oceny zidentyfikowanych zniekształceń, zgodnie z paragrafem 51 Standardu praktyk jest zobowiązany do skumulowania nieskorygowanych zniekształceń innych niż te, które są w sposób oczywisty błahe (zob. przykład poniżej) (zob. także paragrafy [307-310](#)). Praktyk może również rozważyć, czy charakter i przyczyna (przyczyny) zidentyfikowanych zniekształceń wskazują, że inne zniekształcenia mogą występować w innych częściach informacji RSZ (zob. także paragrafy [311-314](#)).

PRZYKŁAD

Błąd tak mały, że nawet gdyby wystąpił we wszystkich pomiarach, nie wpłynąłby na „zaokrąglenie” informacji ilościowych o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, może zostać uznany za „w sposób oczywisty błahy” w pewnych okolicznościach, na przykład jeśli nie zmieniłby wykazanej liczby 100 jednostek na 101 jednostek lub 3,15 jednostek na 3,16 jednostek.

Z drugiej strony, duża liczba małych zniekształceń dotyczących tego samego obszaru, nawet jeśli są one ilościowo „w sposób oczywisty błahy”, może wskazywać na słabości kontroli wewnętrznej lub na konieczność ponownej kalibracji instrumentu pomiarowego, tj. przy rozważaniu, czy zniekształcenia są wyraźnie błahe, należy wziąć pod uwagę kwestie jakościowe. Jeśli istnieje jakakolwiek niepewność co do tego, czy jedna lub więcej pozycji jest w sposób oczywisty błaha, uznaje się, że zniekształcenie nie jest w sposób oczywisty błahy.



Gromadzenie zniekształceń

307. Praktyk jest zobowiązany do gromadzenia nieskorygowanych zniekształceń, aby można je było rozważyć w połączeniu z innymi nieskorygowanymi zniekształceniami.
308. Jeżeli zakres zlecenia atestacyjnego RSZ obejmuje szereg wskaźników lub KPI, z których każdy odnosi się do innego przedmiotu działalności, praktyk może ocenić istotność zniekształceń oddzielnie dla każdego wskaźnika (aspektu informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia działalności), ponieważ (i) zamierzeni użytkownicy mogą mieć różną tolerancję na zniekształcenia w każdym wskaźniku oraz (ii) może nie istnieć wspólna podstawa do agregowania zniekształceń (zob. także paragrafy [299-300](#)).

PRZYKŁAD

Raport zrównoważonego rozwoju jednostki zawiera informacje o zagadnieniach będących przedmiotem zlecenia dotyczących emisji gazów cieplarnianych, zużycia wody, odpadów niebezpiecznych i innych niż niebezpieczne, wypadków i chorób związanych z pracą pracowników oraz inwestycji społecznych. Każde z tych zagadnień może wpływać na decyzje użytkowników na różne sposoby i przy różnych progach. Tolerancja użytkowników na zniekształcenia jest prawdopodobnie wyższa w przypadku odpadów innych niż niebezpieczne, ulegających degradacji, niż w przypadku odpadów radioaktywnych lub innych odpadów niebezpiecznych, więc może nie być uzasadnionej podstawy do sumowania zniekształceń dotyczących odpadów niebezpiecznych i odpadów innych niż niebezpieczne.



309. Praktyk może również rozważyć, czy raport RSZ jako całość może być zniekształcony, nawet jeśli, rozpatrywany pojedynczo, każdy składowy aspekt raportu RSZ może nie być istotnie zniekształcony. Może się to zdarzyć, na przykład, gdy ogólny przekaz jest mylący lub stroniczy,

lub gdy informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia są prezentowane jako mniej lub bardziej ważne niż jest to uzasadnione.

310. Paragraf 65 Standardu wymaga od praktyka sformułowania wniosku na temat tego, czy informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia są wolne od istotnych zniekształceń, w tym czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne, pojedynczo lub łącznie. W przypadku, gdy informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia są istotnie zniekształcone, praktyk postępuje zgodnie z wymogami określonymi w paragrafach 74-77 Standardu.

Rozważenie skutków zidentyfikowanych zniekształceń

Skutki zniekształceń spowodowanych oszustwem

311. W sytuacji, gdy jednostka nie ma rozwiniętej sprawozdawczości w zakresie informacji RSZ w takim samym stopniu, jak w przypadku innych bardziej zaawansowanych obszarów sprawozdawczości, takich jak sprawozdawczość finansowa, kontrole mogą być stosunkowo mniej zaawansowane, zarządzanie bardziej ograniczone, a dostępne kryteria mniej kompleksowe. Takie czynniki mogą zwiększać ryzyko oszustwa, szczególnie w przypadku presji na realizację publicznie ogłoszonych celów.
312. Zniekształcenia wynikające z oszustwa w raportach RSZ mogą dotyczyć takich kwestii, jak:
- (a) zniekształcanie informacji RSZ w celu uniknięcia kar lub grzywien, potencjalnie agresywne lub zbyt optymistyczne cele wewnętrzne lub zewnętrzne, celowo niedokładne lub wprowadzające w błąd oświadczenia publiczne lub twierdzenia dotyczące produktów lub firmy;
 - (b) celowe przekazywanie informacji RSZ dotyczących zachęt do osiągania wyników lub nagród w sposób stroniczy w celu wywarcia wpływu na rezultat nagrody za wyniki.
313. Praktyk może:
- rozważyć zakres, w jakim ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem jest istotne dla zlecenia (zob. paragraf A86 Standardu);
 - zachować czujność, przez cały czas trwania zlecenia, w tym podczas rozważania skumulowanych zniekształceń, czujność wobec możliwości wystąpienia zniekształceń spowodowanych oszustwem; oraz
 - odpowiednio reagować w przypadku pojawienia się przesłanek wskazujących na możliwość wystąpienia istotnych zniekształceń w informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia w wyniku oszustwa.

Implikacje dla zrozumienia przez praktyka systemu kontroli wewnętrznej jednostki

314. W przypadku zleceń atestacyjnych dających racjonalną pewność, praktyk może również rozważyć, czy skumulowane zniekształcenia mogą być związane z niedociągnięciami kontroli. W szczególności praktyk może rozważyć, czy charakter lub zakres skumulowanych zniekształceń powoduje, że ulega zmianie rozumienie przez praktyka systemu kontroli wewnętrznej jednostki odnoszącego się do sporządzania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia (zob. paragraf 47R Standardu). Zobacz także Załącznik 3 *Zlecenia atestacyjne dające ograniczoną i racjonalną pewność – Tabela przykładów RSZ*.

Inne rozważania dotyczące istotności

315. W paragrafach [316-318](#) poniżej przedstawiono rozważania praktyka, które mogą być odpowiednie przy rozważaniu istotności. Dostarczają one przykładów kwestii, które mogą pomóc praktykowi w rozważeniu, czy zniekształcenie jest istotne. Praktyk bierze pod uwagę zakres, w jakim można racjonalnie oczekiwać, że zamierzeni użytkownicy podjęliby inną decyzję, gdyby informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia nie były zniekształcone. Poniższe rozważania nie są wyczerpujące; ostatecznie wymagany będzie zawodowy osąd w oparciu o konkretne okoliczności.
316. Istotność jest rozpatrywana w kontekście czynników jakościowych i, w stosownych przypadkach, ilościowych. Czynniki jakościowe, które mogą wskazywać, że istnieje większe prawdopodobieństwo, że zniekształcenie będzie istotne, obejmują:

Zagadnienie będące przedmiotem zlecenia

- (a) Zniekształcone informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia dotyczą aspektu zagadnienia, który został uznany za istotny.

Czynniki zewnętrzne

- (b) Zniekształcone informacje odnoszą się do niezgodności z przepisami prawa lub regulacjami, w szczególności gdy konsekwencje niezgodności są poważne.

PRZYKŁAD

Przypadek niezgodności z ważnymi przepisami, który pociągnął za sobą wysoką grzywnę, jest bardziej prawdopodobny dla niektórych użytkowników niż taki, w którym nie nałożono żadnej znaczącej kary.

Inni użytkownicy, na przykład społeczności lokalne, na które miało wpływ naruszenie przez jednostkę przepisów dotyczących ochrony środowiska związanych z usuwaniem niebezpiecznych odpadów, mogą być zaniepokojeni nie tyle wysokością kary, co tym, czy naruszenie przepisów zagroziło ich zdrowiu lub dobru.



- (c) Zniekształcone informacje odnoszą się do zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, które ma wpływ na dużą liczbę interesariuszy jednostki. Mogą też wystąpić sytuacje, w których zagadnienie będące przedmiotem zlecenia ma wpływ tylko na niewielką liczbę interesariuszy, ale mimo to może mieć istotne konsekwencje.

PRZYKŁA

Niewielka społeczność dotknięta radioaktywnym skażeniem wody pochodzącej ze ścieków pochodzących z działalności jednostki może wnieść pozew zbiorowy, który może mieć istotny wpływ na jednostkę i jej innych interesariuszy.

Charakter informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia

- (d) Zniekształcony jest kluczowy wskaźnik efektywności, o którym wiadomo, że jest używany przez zamierzonych użytkowników, być może powszechnie używany do porównywania jednostki z innymi spółkami.
- (e) Chodzi o informacje o wynikach w odniesieniu do celu lub prognozy, gdzie wielkość błędów jest porównywalna do różnicy między rzeczywistym wynikiem a celem.

PRZYKŁAD

Jednym z celów decydujących o premii dyrektora generalnego jest osiągnięcie wyniku satysfakcji klienta na poziomie 75% lub wyższym. Podany osiągnięty wynik wyniósł 77%, jednak okazał się on zawyżony o 3 punkty procentowe, co oznacza, że cel nie został osiągnięty. Jest prawdopodobne, że zniekształcenie w tych okolicznościach byłoby istotne.

Jeśli jednak cel wynosił 90%, zniekształcenie można uznać za nieistotne, ponieważ cel nie został przedstawiony jako osiągnięty, mimo że wynik był nieprawidłowy.



- (f) Zniekształcone informacje przedstawiają znaczącą zmianę w stosunku do uprzednio przedstawianej sytuacji lub trend, który uległ odwróceniu.

Prezentacja

- (g) Jest to zniekształcenie prezentacji, które powstało w związku z tym, że informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia wprowadzają w błąd, a użyte sformułowanie jest niejasne, przez co może być interpretowane na wiele różnych sposobów. W efekcie zamierzeni użytkownicy mogą podejmować różne decyzje w zależności od interpretacji.

Zachowanie sporządzającego

- (h) Zniekształcenie powstało w wyniku celowego działania sporządzającego w celu wprowadzenia w błąd.
- (i) Sporządzający nie chce skorygować zniekształcenia z innych powodów niż stwierdzenie, że jest ono nieistotne.
- (j) Sporządzający może twierdzić, że zniekształcenie jest nieistotne, z czym nie zgadza się praktyk.

317. Wiele czynników wymienionych jako przykłady w paragrafie [316](#) może mieć zastosowanie zarówno do informacji ilościowych, jak i jakościowych. W przypadku informacji, które mają charakter ilościowy, czynniki te mogą być wykorzystane do rozważenia progów istotności, co wpływa na poziom istotności wykonawczej, w tym poziom zniekształceń, które mogą być tolerowane podczas przeprowadzania procedur z wykorzystaniem próby populacji (zob. Rozdział [8](#) zawierający wytyczne dotyczące istotności wykonawczej). W przypadku informacji jakościowych czynniki te podobnie pomagają praktykowi w podjęciu decyzji, czy zniekształcenie jest istotne w oparciu o poziom wrażliwości procesu decyzyjnego zamierzonych użytkowników na takie zniekształcenie.

318. Znajomość kontekstu może być ważna przed dokonaniem oceny istotności. Na przykład, zrozumienie celu ujawnienia i sposobu, w jaki sposób pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia przewidywały kryteria. Następnie praktyk może rozważyć, czy (i) ujawnienie jest spójne z celem oraz (ii) czy jest jasne i zrozumiałe.

Niepewność pomiaru lub oceny

319. Jeżeli niepewność pomiaru lub oceny oznacza, że ma miejsce nieodłączna zmienność informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, nie ma to wpływu na rozważania dotyczące

istotności. Większa niepewność pomiaru lub oceny niekoniecznie musi prowadzić do zwiększonego ryzyka zniekształcenia.

320. Informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia charakteryzujące się nieodłączną zmiennością mogą być wystarczająco dokładne, jeśli są tak precyzyjne, jak wymagają tego kryteria, a informacje wymagane przez kryteria dotyczące nieodłącznej niepewności zostały ujawnione. Ujawnienia uzupełniające mogą nadać ważny kontekst niezbędny, aby pomóc zamierzonym użytkownikom zrozumieć niepewność. Bez tego kryteria mogą nie być odpowiednie, a zagadnienie będące przedmiotem zlecenia może nie być odpowiednio przedstawione. Poniżej przedstawiono przykład nieodłącznej niepewności pomiaru.

PRZYKŁAD

Jednostka zgłasza, że wyemitowała X ton ekwiwalentów CO₂ i że zrównoważyła te emisje poprzez system obrotu, który sekwestruje ekwiwalenty CO₂ i zapewnia jednostce unikalny zbywalny certyfikat. Nieodłącznym elementem raportowanych emisji jest niepewność pomiaru wynosząca ±5%, a w przypadku sekwestrowanych ekwiwalentów CO₂ niepewność pomiaru wynosząca ±12%.

Chociaż niepewność pomiaru jest różna dla dwóch aspektów informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, oświadczenie jednostki może być jednak wystarczająco precyzyjne, aby zaspokoić potrzeby zamierzonych użytkowników, pod warunkiem, że związane z tym niepewności zostaną odpowiednio ujawnione.



321. Podobnie może istnieć nieodłączna niepewność oceny przy sporządzaniu i raportowaniu informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

PRZYKŁAD

Jednostka oświadcza, że poważnie traktuje zdrowie i bezpieczeństwo swoich pracowników. Między innymi monitoruje i ujawnia w raporcie choroby związane z pracą pracowników wynikające z narażenia na szkodliwe gazy w jej zakładach. Może istnieć wiele nieodłącznych niepewności związanych z oceną zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia. Na przykład:

- Istniejące schorzenia lub cechy stylu życia pracowników mogą sprawiać, że będą oni bardziej podatni na choroby wynikające z narażenia, ale stopień, w jakim może to mieć miejsce, może być niepewny lub nieznan.
- Stężenia szkodliwych gazów mierzone w miejscach monitorowania można uznać za równoważne z narażeniem.
- Można przyjąć, że zależność jest liniowa, ale mogą istnieć progi stężenia, poniżej których oddziaływanie jest nieistotne.

Bez ujawnienia takich niepewności dotyczących oceny, zamierzeni użytkownicy informacji mogą wyciągnąć niewłaściwe wnioski.



322. Gdy niepewność nie jest nieodłączna (tj. gdy wynika z braku wiedzy lub niewłaściwego zastosowania kryteriów), może powodować zniekształcenia, być może dlatego, że sporządzający nie wykorzystał dostępnych informacji do pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia tak dokładnie, jak jest to konieczne dla spełnienia kryterium stosowności.

PRZYKŁAD

Kryteria mogą określać, że przy obliczaniu emisji gazów cieplarnianych w Zakresie 3 danej jednostki należy wykorzystywać rzeczywiste odległości pokonywane przez personel firmy w ramach działalności firmy, wraz z typem samolotu (komercyjny lub prywatny).

Jednak zamiast wykorzystywać rzeczywiste odległości, firma szacuje je, kategoryzując loty jako długodystansowe lub krótkodystansowe (komercyjne lub prywatne) i stosując różne średnie odległości do liczby lotów w każdej kategorii. Niepewność nie jest nieodłączna. Wynika to raczej z zastosowania szacunku do spełnienia kryterium. Jeżeli metoda dokonywania szacunku nie spełnia kryterium w sposób właściwy, może to skutkować błędem szacunku, który jest zniekształceniem.



Rozdział 10: Uwzględnienie jakościowych informacji RSZ

Sprawy, do których odnoszą się wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale

323. Niniejszy rozdział zawiera wytyczne dotyczące charakteru jakościowych informacji RSZ oraz szczegółowych rozważań w kontekście jakościowych informacji RSZ:
- (a) przy ustalaniu odpowiedniości kryteriów;
 - (b) przy uzyskiwaniu dowodów;
 - (c) przy ocenie zniekształceń;
 - (d) gdy są one prezentowane wraz z innymi informacjami; oraz
 - (e) podczas przekazywania informacji w raporcie atestacyjnym.
324. Informacje dotyczące przyszłości są wprawdzie omówione osobno w Rozdziale [11](#), jednak nie da się całkowicie oddzielić od siebie informacji jakościowych i dotyczących przeszłości. Na przykład informacje jakościowe mogą dotyczyć przyszłości lub być informacjami historycznymi, a informacje dotyczące przeszłości mogą być wyrażone w kategoriach jakościowych lub ilościowych. Praktyk może uznać za pomocne rozważenie wytycznych zawartych w niniejszym rozdziale wraz z wytycznymi zawartymi w Rozdziale [11](#).

Okoliczności, w których wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale mogą być pomocne dla praktyków

325. Niniejszy rozdział może być pomocny dla praktyków przy wykonywaniu usługi atestacyjnej dotyczącej jakościowych informacji RSZ. Podczas gdy ramowe założenia i kryteria RSZ mogą zawierać wskazówki dotyczące sposobu pomiaru ilościowych informacji RSZ, mogą one nie zawierać tego samego poziomu wskazówek dotyczących sposobu oceny informacji jakościowych. W rezultacie informacje jakościowe mogą być bardziej zależne od poglądów osób je sporządzających i podatne na zmienność niż w przypadku ilościowych informacji RSZ.
326. Szereg problemów może również pojawić się w kontekście uzyskiwania dowodów dotyczących jakościowych informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, ponieważ sporządzanie przez jednostkę informacji RSZ może napotykać na trudności z pozyskaniem danych i informacji.
327. Chociaż proces przygotowywania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia i, w stosownych przypadkach, powiązanych kontroli, może być wystarczający, aby zapewnić sporządzającemu racjonalną podstawę dla informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, może nie być wystarczający, aby zapewnić praktykowi dowody potrzebne do poparcia wniosku atestacyjnego. Może to mieć wpływ na zaplanowane przez praktyka procedury, jego zdolność do uzyskania potrzebnych dowodów dotyczących jakościowych informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oraz na wniosek atestacyjny.
328. Sposób, w jaki informacje jakościowe są czasami prezentowane, może również powodować wyzwania w rozgraniczeniu informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego RSZ od „innych informacji”.

Charakter jakościowych informacji RSZ

329. Jakościowe informacje RSZ to informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia wyrażone w kategoriach jakościowych, a nie ilościowych (liczbach). Takimi informacjami nieliczbowymi mogą być na przykład informacje narracyjne, opisy, kategoryzacje lub oceny. Informacje dotyczące niektórych aspektów zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia mogą być wyrażone przede wszystkim w kategoriach jakościowych, a nie ilościowych. Nawet jeśli dany

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ
ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ
ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

aspekt zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia jest wyrażony przede wszystkim w kategoriach ilościowych, inne części informacji dotyczących tego aspektu (takie jak powiązane ujawnienia) mogą być wyrażone w kategoriach jakościowych. Na przykład, struktura zarządzania jednostki, model biznesowy, cele lub założenia strategiczne mogą być opisane w kategoriach jakościowych, chociaż mogą również istnieć pewne wspierające ujawnienia ilościowe.

330. Informacje jakościowe są często wyrażane głównie za pomocą słów pisanych, chociaż mogą być prezentowane w raporcie RSZ w innych formach, takich jak wbudowane wideo lub nagrania dźwiękowe. Jednak słowa nie zawsze są nienumeryczne, ponieważ liczby można również wyrazić słowami. To, co sprawia, że informacje mają charakter jakościowy, a nie ilościowy, to ich nienumeryczny charakter. Niezależnie od tego, czy informacje te są informacjami ilościowymi, czy jakościowymi, sporządzający jest zobowiązany do posiadania racjonalnej podstawy dla informacji zawartych w informacjach RSZ, które są przedmiotem zlecenia atestacyjnego. Zastosowanie kryteriów, które są stosowne, kompletne, wiarygodne, neutralne i zrozumiałe, powinno skutkować informacjami jakościowymi, które odzwierciedlają cechy odpowiednich kryteriów.
331. Informacje RSZ mogą jednak zawierać informacje, które są:
- (a) Oparte na faktach (bezpośrednio obserwowalne lub w inny sposób możliwe do poddania procedurom gromadzenia dowodów); lub
 - (b) Z natury subiektywne (nieobserwowalne bezpośrednio i zmienne w zależności od poglądów osób je przedstawiających).

Pierwsze mogą, ale nie muszą wynikać z zastosowania odpowiednich kryteriów; drugie nie.

Przykłady opartych na faktach jakościowych informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia:

- „W ciągu roku utworzono komitet audytu składający się z dyrektorów niewykonawczych”.
- „Kupiliśmy fabrykę w Kanadzie”.

Przykłady subiektywnych informacji RSZ:

- „Produkujemy zdrową żywność dla dzieci”.
- „Nasz wpływ na środowisko jest minimalny”.
- „Z powodzeniem wdrożyliśmy elastyczną pracę w całej organizacji”.

Te konkretne przykłady subiektywnych informacji są niejasne i nie można ich uzasadnić, ponieważ podkreślone twierdzenia mogą być interpretowane na różne sposoby przez różne osoby. W związku z tym jest mało prawdopodobne, aby te deskryptory same w sobie zostały uznane za wynikające z odpowiednich kryteriów, i twierdzenia te nie będą stanowiły informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Konieczne byłoby dalsze opracowanie kryteriów przez sporządzającego, tak aby kryteria te były odpowiednie i skutkowały w miarę spójnym pomiarem lub oceną danego zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, co skutkowałoby racjonalnie spójnymi informacjami na dany temat.

W przypadku pierwszego przykładu subiektywnych informacji RSZ powyżej, „zdrowa żywność dla dzieci” mogłaby na przykład zostać zdefiniowana do celów sprawozdawczości jako „żywność zawierająca mniej niż x g soli i mniej niż x g cukru na 100 g porcji”. Następnie, gdyby te kryteria zostały udostępnione, „zdrowa żywność dla dzieci” mogłaby być właściwą informacją na potrzeby usługi atestacyjnej. Może jednak zaistnieć potrzeba ujawnienia, jeśli jednostka produkuje niezdrową żywność dla dzieci w innym asortymencie produktów (kompletność informacji lub równowaga). Praktyk może również rozważyć, czy definicja pojęcia „zdrowy” przyjęta przez jednostkę może wprowadzać w błąd, na przykład, jeśli definicja jest niespójna z normami przyjętymi na szczeblu międzynarodowym.



Szczegółne rozważania przy ustalaniu odpowiednich kryteriów dla informacji jakościowych

332. Informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia wyrażone słownie mogą wynikać z kryteriów reprezentujących różne aspekty zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia w porównaniu z liczbowymi informacjami o tym zagadnieniu, jednak wymagania dotyczące odpowiedniości kryteriów pozostają takie same.
333. Wiarygodne kryteria dla informacji jakościowych muszą być dobrze zdefiniowane, a zatem w miarę jednoznaczne, aby umożliwić w miarę spójny pomiar lub ocenę zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia.

PRZYKŁAD

Stosując kryteria wymagające od jednostki ujawniania aspektów jej strategii, które pomogą jej osiągnąć główne cele, jednostka może zgłosić, że takim aspektem jest jej polityka priorytetowego traktowania zapewniania wysokich standardów usług swoim klientom. Kryteria stojące za tymi informacjami wydają się być niewystarczająco zdefiniowane, ponieważ informacje są niejednoznaczne (stąd kryteria mogą nie być wiarygodne, ponieważ wynikające z nich informacje mogą nie wynikać z racjonalnie spójnej oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia). Nie jest jasne, czy kryteria te wymagają od jednostki jedynie ujawnienia, że posiada taką politykę (formalnie spisaną lub nie), czy też, że jej postępowanie jest zgodne z tą polityką lub że polityka skutecznie pomaga jej w realizacji jej celów.



334. W przypadku informacji jakościowych ważne jest, aby kryteria skutkowały informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które są zrozumiałe (w tym jednoznaczne co do ich zamierzonego znaczenia) i neutralne, ponieważ słowa i obrazy mogą być z natury niejednoznaczne w swoim znaczeniu lub mogą być prezentowane poza kontekstem. Co najważniejsze, jak omówiono w paragrafie A50 Standardu, kryteria nie mogą skutkować tym, że informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia będą wprowadzały w błąd zamierzonych użytkowników.
335. W przypadku, gdy kryteria nie są odpowiednie, a wynikające z nich informacje RSZ są subiektywne i w związku z tym nie ma możliwości wyciągnięcia wniosku atestacyjnego, paragraf 25 Standardu wymaga, aby praktyk omówił ten fakt ze sporządzającym, tak aby sporządzający miał możliwość wprowadzenia zmian do kryteriów. Jak omówiono dalej w Rozdziale 3 i Rozdziale 5, jeśli kryteria nie są odpowiednie (tj. nie wykazują pięciu cech właściwych kryteriów wymaganych przez Standard), wówczas warunki konieczne nie zostaną spełnione i zlecenie nie może zostać zaakceptowane jako zlecenie atestacyjne. Patrz również paragrafy 336-337.
336. Jeżeli sporządzający nie chce zmienić informacji jakościowych, które nie wynikają z zastosowania odpowiednich kryteriów (tj. nie są informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia), praktyk może zażądać od sporządzającego usunięcia takich informacji z raportu RSZ, wyraźnego określenia ich jako „inne informacje” niepodlegające usłudze atestacyjnej lub dalszego opracowania kryteriów odnoszących się do zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, tak aby uzyskać informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które można poddać usłudze atestacyjnej. Jeśli sporządzający nie zgadza się:
- usunąć takich informacji,
 - wyraźnie określić ich jako „innych informacji”, lub
 - opracować odpowiednich kryteriów,
- praktyk może być zmuszony do starannego rozważenia, co to oznacza dla wniosku atestacyjnego. Wymogi paragrafu 62 Standardu mają zastosowanie do „innych informacji”. W przypadku, gdy sporządzający identyfikuje takie informacje jako „inne informacje”, praktyk nadal czyta je pod kątem spójności i takie inne informacje nie powinny wprowadzać w błąd ani zakłócać zrozumiałości faktycznych informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

Kryteria wymagają, aby jednostka informowała o swoich głównych osiągnięciach w danym roku. Proste stwierdzenie, takie jak „Zdobyliśmy nagrodę dla najlepszej firmy roku” może być technicznie wolne od błędów, ale nadal może wprowadzać w błąd, jeśli:

- nagroda dotyczy działalności firmy tylko w jednej małej jurysdykcji, a nie całej firmy;
- nagroda nie została przyznana przez uznany i szanowany organ, niezależny od firmy;
- nagroda nie została przyznana w wyniku uczciwego konkursu, na przykład jeśli nie wszystkie firmy się do niego kwalifikowały.

W takich okolicznościach praktyk może być zmuszony rozważyć, czy kryteria definiują pojęcie „ważnego osiągnięcia” wystarczająco szczegółowo, na przykład odnosząc się do kwestii takich, jak zakres działalności spółki, której dotyczy nagroda, pozycja organu przyznającego nagrodę lub możliwość zakwalifikowania się spółek do nagrody, aby były zrozumiałe, oraz czy kryteria powinny wymagać ujawnienia informacji o takich kwestiach, aby wynikające z nich informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia nie wprowadzały w błąd, a zatem aby kryteria były odpowiednie.



Szczególne rozważania dotyczące uzyskiwania dowodów na temat informacji jakościowych

337. W kontekście uzyskiwania dowodów na jakościowe informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia może pojawić się szereg wyzwań, na przykład:

- (a) Efektywność lub jej brak w odniesieniu do procesu sporządzania informacji RSZ przez jednostkę (zob. Rozdział 6). Same testy wiarygodności mogą być niewystarczające do uzyskania dowodów na temat informacji jakościowych, ponieważ mogą nie dostarczyć dowodów na występowanie, kompletność lub neutralność informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Praktyk może zatem rozważyć, czy jest w stanie uzyskać dowody poprzez wykonanie testów kontroli, chociaż często nie ma to miejsca w przypadku zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność. Przyjmując zlecenie, praktyk stwierdza, że sporządzający ma racjonalne podstawy dla informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. A zatem proces sporządzania raportu RSZ przez sporządzającego i powiązane z nim mechanizmy kontrolne dają praktykowi możliwość racjonalnego oczekiwania, że będzie mógł uzyskać dowody na poparcie wniosku atestacyjnego. Jeśli okoliczności zlecenia nie są złożone, mogą istnieć stosunkowo nieformalne lub proste kontrole; im większa złożoność, tym bardziej złożony może być proces sporządzania raportu RSZ i powiązane kontrole.

PRZYKŁAD

Recepcja szpitalnego oddziału ratunkowego może wprowadzać dane pacjenta bezpośrednio do systemu komputerowego, wraz z godziną przybycia pacjenta na oddział. Godzina, o której pacjent jest po raz pierwszy widziany przez konsultanta, jest również wprowadzany przez niego bezpośrednio do systemu wraz z opisem stanu pacjenta, skategoryzowanego od „lekkiego” do „zagrożającego życiu”. Wśród innych kwestii podawanych w raporcie RSZ szpitala jest odsetek pacjentów oddziału ratunkowego, którzy trafili do konsultanta przed upływem trzech godzin od przybycia na oddział (ilościowo), skategoryzowanych według ich stanu (jakościowo).

W takim przypadku praktyk może rozważyć przetestowanie mechanizmów kontroli, takich jak fizyczne i logiczne mechanizmy kontroli dostępu do systemu komputerowego, ponieważ samo zadanie pytań lub testy wiarygodności mogą nie być wystarczające, jeśli opierają się na raporcie wygenerowanym z tego samego systemu. Błędy we wprowadzaniu danych lub kategoryzacji mogą pozostać niewykryte lub może istnieć możliwość wprowadzenia przez personel nieautoryzowanych zmian w skomputeryzowanych rejestrach na późniejszym etapie.

Podobne względy mogą mieć zastosowanie, gdy pacjenci mogą wprowadzać swoje opinie bezpośrednio do terminala komputerowego po opuszczeniu oddziału szpitalnego. W takim przypadku może nie być możliwości przetestowania kontroli lub uzyskania dowodów wiarygodności dla informacji RSZ dotyczących raportowanego „zadowolenia pacjentów”, ponieważ fizyczny i logiczny dostęp do terminala komputerowego może nie być dobrze kontrolowany. W takim przypadku może istnieć ograniczenie zakresu.



- (b) Wykorzystanie wewnętrznych źródeł jako podstawy do ujawniania informacji, na przykład informacje mogą być wprowadzane bezpośrednio do systemu jednostki w czasie rzeczywistym bez żadnej dokumentacji papierowej na ich poparcie lub mogą być uzyskane w drodze nieformalnej komunikacji za pośrednictwem rozmów telefonicznych, poczty elektronicznej lub innych wewnętrznych środków komunikacji. Praktyk może być zmuszony do rozważenia, jakie dowody można uzyskać na poparcie informacji rejestrowanych lub gromadzonych w ten sposób, ponieważ same te źródła mogą nie być wystarczające. Na przykład, gdy informacje są wprowadzane przez jednostkę bezpośrednio do skomputeryzowanego systemu, praktyk może potrzebować zrozumieć i potwierdzić fizyczne i logiczne zabezpieczenia oraz kontrole dostępu w zakresie wprowadzania informacji, a także podstawy dokonywanych wpisów, w ramach zlecenia atestacyjnego dającego racjonalną pewność. W przypadku, gdy informacje są gromadzone w drodze nieformalnej komunikacji, księgi i rejestry stanowiące podstawę sporządzenia powinny zawierać wystarczające dowody potwierdzające tę komunikację.

PRZYKŁAD

Sporządzający będący spółką dominującą może otrzymać wiadomość e-mail od swojej zagranicznej spółki zależnej informującą spółkę dominującą o przypadkowym rozlaniu niebezpiecznego szlamu do źródeł wody podczas procesu produkcyjnego w lokalnych zakładach. Wiadomość e-mail może informować, że wyciek nie był znaczący, że został natychmiast usunięty, aby go opanować i że nie było potrzeby podejmowania dalszych działań.

Sporządzający może oprzeć sformułowanie raportu RSZ na sformułowaniu zawartym w wiadomości e-mail podczas sporządzania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Taka wiadomość e-mail może nie dostarczać wystarczających dowodów na poparcie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia w raporcie RSZ. Praktyk powinien w takiej sytuacji rozważyć, jakie dodatkowe dowody mogą być dostępne, na przykład może istnieć dokumentacja z lokalnej agencji ochrony środowiska, która stanowi dowód inspekcji i oczyszczenia oraz potwierdza, że poziomy niebezpiecznych chemikaliów po oczyszczeniu mieściły się w bezpiecznych granicach.



- (c) Terminowość przygotowywania informacji jakościowych. Sporządzający mogą skupiać się na dostarczeniu praktykowi informacji ilościowych, ale dla praktyka ważne może być uzyskanie projektu raportu RSZ jednostki na wczesnym etapie zlecenia. Uzyskanie raportu na wczesnym etapie daje praktykowi wystarczająco dużo czasu na ocenę odpowiedniości kryteriów oraz zaplanowanie i przeprowadzenie procedur w celu uzyskania dowodów w odniesieniu zarówno do ilościowych, jak i nie ilościowych (tj. jakościowych) informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, a także na rozważenie przez sporządzającego korekt tych informacji, jeśli jest to właściwe. Niezależnie od tego, czy zakres usługi atestacyjnej RSZ obejmuje cały raport RSZ, czy też jego część, co obejmuje zarówno jakościowe, jak i ilościowe oświadczenia i powiązane ujawnienia, jakościowe informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia stanowią tak samo część informacji o zagadnieniu, jak informacje ilościowe.
338. Stwierdzenia (roszczenia) zawarte w informacjach jakościowych mogą być wyraźne lub dorozumiane. W przypadku informacji jakościowych można stosować inne kategorie stwierdzeń niż w przypadku informacji liczbowych, ale będzie to zależeć od stosowanych kryteriów. Nawet w sytuacjach, w których zastosowanie mają te same stwierdzenia (patrz Rozdział 7), większy nacisk może być położony na takie stwierdzenia, jak zrozumiałość i porównywalność informacji jakościowych, a także spójność z innymi informacjami przedstawionymi przez jednostkę w tym samym dokumencie.
339. Podczas testowania i dokumentowania pracy praktyka w odniesieniu do informacji jakościowych, pomocne dla praktyka może być podzielenie długich fragmentów tekstu i rozważenie sekcji, akapitów lub zdań osobno, gdy dotyczą one różnych spraw. Prawdopodobnie do każdej z nich będą miały zastosowanie inne stwierdzenia. Informacje jakościowe powinny podlegać takim samym rygorom, jak informacje liczbowe podczas uzyskiwania dowodów. Niektóre dowody mogą być dostępne z procedur przeprowadzonych w odniesieniu do powiązanych informacji ilościowych, ale prawdopodobnie konieczne będą dodatkowe prace.
340. Indywidualne roszczenia lub wskaźniki w informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia mogą być indywidualnie znaczące i mogą być testowane oddzielnie, zwłaszcza gdy są częścią szerszych sekcji jakościowych informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia

(z których nie wszystkie mogą być równie znaczące). W innych okolicznościach akapity tekstu zawierające powiązane informacje jakościowe i ilościowe mogą wymagać łącznego rozpatrzenia.

341. Praktyczne metody mogą obejmować wyróżnianie tekstu różnymi kolorami lub rysowanie ramek wokół zdań lub sekcji znaczących informacji jakościowych w dokumentacji wykonanej pracy i uzyskanych dowodów. Praktyk może wykonać procedury dla każdej z nich, a ostatecznie dokumenty robocze usługi atestacyjnej mogą być powiązane z odpowiednimi częściami tekstu w informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

Szczególne rozważania dotyczące oceny zniekształceń w informacjach jakościowych

342. Paragraf A96 Standardu określa różne czynniki jakościowe, które mogą być brane pod uwagę przy ocenie istotności zniekształceń. Przy ocenie zniekształcenia w jakościowych informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, podobne rozważania do tych omówionych w paragrafach [295-298](#) Rozdziału [9](#) mogą być pomocne przy rozważaniu, czy zniekształcenie jest istotne, koncentrując się na tym, czy można racjonalnie oczekiwać, że zniekształcenie wpłynie na proces podejmowania decyzji przez zamierzonych użytkowników. Zniekształcenia w jakościowych informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia mogą wynikać z następujących czynników:

- (a) Podanie niewłaściwych informacji, na przykład informacji, które nie spełniają kryteriów lub które zaciemniają lub zniekształcają informacje wymagane przez kryteria;
- (b) Podanie informacji, które nie są poparte dostępnymi dowodami, lub pominięcie informacji, w przypadku których istnieją dowody sugerujące, że powinny one zostać uwzględnione;
- (c) Pominięcie informacji wymaganych przez kryteria, na przykład informacji dotyczących znaczących zdarzeń po dacie raportu, które mogłyby zmienić decyzje użytkowników, ale nie zostały odpowiednio ujawnione;
- (d) Wieloznaczne oświadczenia lub oświadczenia, których znaczenie jest niejasne;
- (e) Przedstawienie w niejasny sposób informacji, które można precyzyjnie określić;
- (f) Zmiany w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego w zakresie ujawnień lub prezentacji bez racjonalnego uzasadnienia lub bez ujawnienia powodów ich wprowadzenia;
- (g) Sposób prezentacji informacji. Na przykład, informacje mogą zostać przedstawione:
 - bez kontekstu, w zniekształconym tonie lub nadając im większą lub mniejszą wagę niż jest to uzasadnione w oparciu o dostępne dowody,
 - używając superlatyw i przymiotników, które mogą malować bardziej pozytywny obraz niż faktyczne raporty;
- (h) Niewłaściwe wyciąganie daleko idących wniosków na podstawie wybiórczych informacji, na przykład poprzez stwierdzenia takie, jak poniższe:
 - „Duża liczba firm na całym świecie”, w oparciu o informacje dotyczące zaledwie stu firm; chociaż sto może być „duże”, nie jest duże w porównaniu z liczbą firm na świecie.
 - „Liczba podwoiła się od zeszłego roku” może być faktem, ale niewielka baza, która spowodowała to podwojenie, może nie zostać ujawniona.

343. W przypadku zidentyfikowania zniekształceń w informacjach jakościowych (tj. niewymiernych ilościowo), które nie zostały skorygowane przez sporządzającego, praktyk może je zgromadzić poprzez sporządzenie ich listy lub zaznaczenie bądź podkreślenie ich w kopii informacji

- o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Niezależnie od tego, w jaki sposób zniekształcenia są zbierane w trakcie zlecenia, podczas oceny uzyskanych dowodów i formułowania wniosku atestacyjnego, praktyk musi wziąć pod uwagę nie tylko indywidualnie istotne nieskorygowane zniekształcenia, ale także pojedynczo nieistotne zniekształcenia, które rozpatrywane łącznie mogą mieć istotny wpływ na informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Jednakże, gdy informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia nie są wymierne ilościowo, nie jest możliwe proste zsumowanie zniekształceń w celu określenia ich łącznego wpływu.
344. Gdy jakościowe informacje na dany temat odnoszą się do jednego zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, ocena łącznego wpływu pojedynczych nieistotnych zniekształceń na informacje o zagadnieniu może być stosunkowo prosta, ponieważ zniekształcenia są rozpatrywane wyłącznie w kontekście tych informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.
345. W przypadku, gdy na informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia składa się cały raport RSZ i obejmują one szeroki zakres aspektów zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, znalezienie sposobu oceny łącznego wpływu nieskorygowanych zniekształceń jakościowych na raport RSZ może być trudniejsze, gdy kryteria biorą pod uwagę istotność raportu jako całości. Może nie istnieć wspólny czynnik łączący różne części informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, różny nacisk mógł zostać położony na różne aspekty informacji zawartych w raporcie RSZ lub różne aspekty mogą być bardziej istotne niż inne dla zamierzonych użytkowników.
346. Zrozumienie przez praktyka, kim są zamierzeni użytkownicy i jakie aspekty informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia mogą być ważne, może być istotne dla zdolności praktyka do dokonania zawodowego osądu, które zniekształcenia są istotne (zob. także Rozdział [3](#) i Rozdział [9](#)).
347. Po wyszczególnieniu wszystkich niewymiernych ilościowo zniekształceń może być możliwe ich pogrupowanie, na przykład według tego, czy odnoszą się one jednakowo do określonych aspektów zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia lub do określonych kryteriów. Na przykład w raporcie ESG jednostki może występować jedno lub więcej indywidualnie nieistotnych zniekształceń w jakościowych oświadczeniach kierownictwa dotyczących zdrowia i bezpieczeństwa pracowników oraz inne nieistotne zniekształcenie dotyczące różnorodności pracowników. Ponieważ zarówno zdrowie i bezpieczeństwo, jak i różnorodność odnoszą się do społecznego aspektu raportu ESG, praktyk może zgrupować te zniekształcenia i rozważyć ich łączny wpływ na społeczny wymiar raportu ESG jednostki. Podobnie, szereg nieistotnych zniekształceń w podanych informacjach o zużyciu wody i inne nieistotne zniekształcenie związane z wytwarzanymi odpadami mogą być rozpatrywane łącznie, ponieważ oba odnoszą się do środowiskowego aspektu raportu ESG.
348. Jednak możliwość pogrupowania tych informacji przez praktyka może zależeć od poziomu agregacji lub dezagregacji wymaganego przez kryteria. Jeśli kryteria wymagają, aby raportowanie ESG odbywało się na „poziomie” wymiaru społecznego, wówczas rozważenie łącznego wpływu zniekształceń wynikających z aspektów wymiaru społecznego może być właściwe. Jeśli kryteria wymagają raportowania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia w sposób bardziej zdezagregowany, wówczas zniekształcenia dotyczące każdego zdezagregowanego aspektu mogą wymagać rozważenia w odniesieniu do każdego indywidualnego aspektu.

349. Kolejną kwestią do rozważenia przez praktyka jest to, czy zniekształcenia, które są nieistotne w kontekście każdego indywidualnego aspektu informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, mogą łącznie powodować istotne zniekształcenie tych informacji jako całości.
350. Nawet jeśli istnieją zniekształcenia, których nie można pogrupować według poszczególnych zagadnień będących przedmiotem zlecenia lub innego wspólnego czynnika, mogą one wykazywać wspólny „kierunek”, wydźwięk lub tendencję. Na przykład, jeśli skutkiem nieprawdziwych stwierdzeń informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, traktowane jako całość, wyglądają lepiej niż w rzeczywistości, lub wszystkie nieprawdziwe stwierdzenia wyolbrzymiają pozytywne wysiłki i skutki działań spółki, a umniejszają negatywne aspekty, może to dać tendencyjny i wprowadzający w błąd obraz dla użytkownika informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia traktowanych jako całość.
351. Zrozumienie podstawowej przyczyny zidentyfikowanych zniekształceń może również pomóc praktykowi w ocenie ich istotności dla informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Na przykład zniekształcenia jakościowe mogą wynikać z nieporozumienia, niedopatrzenia lub błędu pracownika przygotowującego informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia lub mogą wynikać z celowego podjęcia przez kierownictwo decyzji o zniekształceniu faktów. W pierwszym przypadku zniekształcenie może nie zostać uznane za istotne, natomiast w drugim przeciwnie.
352. Podobnie jak w przypadku innych zniekształceń, praktyk może poprosić sporządzającego o ich skorygowanie. W przypadku informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia wyrażonych w formie narracyjnej może to często wymagać przeredagowania lub usunięcia błędnie sformułowanego tekstu. Jeśli sporządzający odmówi ich skorygowania, praktyk jest zobowiązany rozważyć, czy właściwe będzie wyrażenie niezmodyfikowanego wniosku atestacyjnego.

Szczególne rozważania, gdy informacje jakościowe są prezentowane obok innych informacji

353. Jeżeli informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia stanowią część, ale nie całość raportu RSZ (np. tylko część raportu RSZ sporządzonego przez jednostkę jest objęta zleceniem atestacyjnym), ale część ta obejmuje zarówno informacje jakościowe, jak i ilościowe, wówczas część objęta zleceniem atestacyjnym (zarówno jej aspekty jakościowe, jak i ilościowe) stanowi informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, a wszelkie informacje wykraczające poza ten zakres stanowią „inne informacje”. Ważne jest, aby informacje podlegające zleceniu atestacyjnemu były wyraźnie oddzielone od „innych informacji”, tak aby dla zamierzonych użytkowników było jasne, co zostało, a co nie zostało objęte usługą atestacyjną.
354. „Inne informacje” w raporcie RSZ mogą również obejmować obrazy lub inne wizualne ulepszenia raportu.

PRZYKŁAD

„Angażujemy firmę zewnętrzną do przeprowadzania kwartalnych ankiet wśród mieszkańców lokalnej społeczności w celu uzyskania opinii na temat naszych usług i naszych pracowników. W ostatnich x ankietach nasze usługi i personel zajmujący się obsługą klienta były konsekwentnie oceniane jako „doskonałe” przez x% respondentów.

Zobacz, jak nasz prezes i dyrektor generalny mówi o naszym zaangażowaniu w dobre praktyki w zakresie rekrutacji, rozwoju i szkolenia naszych pracowników, abyśmy mogli zapewnić doskonałość usług dla naszej społeczności”.



W tym przykładzie wideo może zawierać subiektywne komentarze, które nie wynikają z zastosowania kryteriów ani nie mogą być poddane procedurom gromadzenia dowodów. Można je uznać za „inne informacje”. Praktyk powinien jednak (i) wyraźnie zaznaczyć w swoim raporcie atestacyjnym, że takie filmy nie zostały poddane procedurom atestacyjnym (zob. przykładowy raport w Rozdziale 12) oraz (ii) obejrzeć film w celu zidentyfikowania ewentualnych istotnych niespójności z informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia lub raportem atestacyjnym, zgodnie z wymogami paragrafu 62 Standardu.



355. Praktyk może być zmuszony do rozważenia, czy takie „inne informacje” są spójne z komunikatami i tonem informacji jakościowych przedstawionych w formie narracyjnej w raporcie RSZ, czy też wywołują sprzeczne wrażenie. Przykładowo, niespójne może być pokazywanie zdjęć szczęśliwych społeczności w sytuacji, gdy firma informuje, że przesiedliła lokalnych mieszkańców, aby zrobić miejsce dla nowych zakładów produkcyjnych.
356. W przypadku, gdy sprawozdawczość RSZ jednostki jest zintegrowana z jej sprawozdawczością finansową, odpowiedzialność praktyka za zapoznanie się z „innymi informacjami” zgodnie z wymogami Standardu będzie obejmować informacje zawarte w tym samym dokumencie (dokumentach), co raport RSZ - tj. sprawozdanie finansowe i opisy związane z tym sprawozdaniem finansowym. Praktyk jest zobowiązany do rozważenia spójności tych innych informacji z informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. W zależności od zastosowanych kryteriów mogą istnieć uzasadnione różnice między informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia zawartymi w raporcie RSZ a „innymi informacjami” związanymi z tym zagadnieniem, ale różnice te mogą wymagać wyjaśnienia lub uzgodnienia przez sporządzającego i ujawnienia, tak aby użytkownik raportu RSZ mógł zrozumieć przyczyny różnic.

Szczególne rozważania dotyczące omówienia informacji jakościowych w raporcie atestacyjnym

357. Jak omówiono dalej w Rozdziale 12, celem praktyka jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów, aby wyrazić wniosek mający na celu zwiększenie stopnia zaufania zamierzonych użytkowników do wyniku pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia w świetle kryteriów.
358. W sytuacji, gdy nie jest możliwe ilościowe ujęcie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, sposób jego oceny może podlegać większej zmienności lub być bardziej podatny na interpretację niż w przypadku, gdyby było możliwe jego ujęcie ilościowe, co może skutkować tym, że informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia mogą być źle rozumiane lub błędnie zinterpretowane przez zamierzonych użytkowników. W związku z tym szczególnie ważne dla zamierzonych użytkowników może być zrozumienie kryteriów zastosowanych do oceny danego zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz zwrócenie na to ich uwagi w raporcie

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ
ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ
ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

atestacyjnym, wraz z podaniem, które informacje zostały poddane procedurom atestacyjnym,
a które nie. Dalsze wskazówki znajdują się w Rozdziale [12](#).

Rozdział 11: Uwzględnienie informacji RSZ dotyczących przyszłości

Sprawy, do których odnoszą się wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale

359. Niniejszy rozdział zawiera wytyczne dla praktyków dotyczące konkretnych rozważań w kontekście informacji RSZ dotyczących przyszłości:
- (a) określenie odpowiedniości kryteriów;
 - (b) uzyskiwanie dowodów;
 - (c) ocena zniekształceń; oraz
 - (d) przekazywanie informacji w raporcie atestacyjnym.
360. Wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale skupiają się na informacjach dotyczących przyszłości, które podlegają szacunkom lub niepewności wystąpienia.
361. Informacje jakościowe są wprawdzie omówione osobno w Rozdziale [10](#), jednak nie da się całkowicie oddzielić od siebie informacji jakościowych i dotyczących przyszłości. Na przykład informacje jakościowe mogą dotyczyć przyszłości lub być informacjami historycznymi, a informacje dotyczące przyszłości mogą być wyrażone w kategoriach jakościowych lub ilościowych. Praktyk może uznać za pomocne rozważenie wskazówek zawartych w niniejszym rozdziale wraz ze wskazówkami zawartymi w Rozdziale [10](#).

Okoliczności, w których wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale mogą być pomocne dla praktyków

362. Raporty RSZ mogą zawierać różne formy informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia dotyczących przyszłości, takich jak:
- (a) informacje o przyszłych warunkach lub wynikach. Może to obejmować prognozy, projekcje oraz informacje o przyszłych zagrożeniach i możliwościach, na przykład związanych z przejściem na gospodarkę niskoemisyjną;
 - (b) informacje dotyczące zamiarów lub strategii jednostki.
363. Podczas gdy informacje dotyczące przyszłości wynikają z zastosowania kryteriów do zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, tak jak w przypadku wszelkich innych informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, zagadnienie będące przedmiotem zlecenia (przyszłe zdarzenie, wystąpienie lub działanie) może podlegać większej niepewności i ogólnie może być oceniane z mniejszą precyzją niż historyczne zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia. W rezultacie ustalenie, czy kryteria jego oceny są odpowiednie, może być trudne, ponieważ może istnieć szeroki zakres możliwych założeń i wyników. Trudno jest określić, jakie powinny być informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia lub co może mieć znaczenie dla podejmowania decyzji przez użytkownika, gdy możliwy jest szereg różnych, ale potencjalnie akceptowalnych wyników.
364. Mogą być dostępne dowody na poparcie założeń, na których opierają się dotyczące przyszłości informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, ale takie dowody zasadniczo dotyczą przyszłości, a zatem mają charakter spekulacyjny, w odróżnieniu od dowodów zwykle dostępnych w odniesieniu do wydarzeń i warunków historycznych.
365. W wyniku nieodłącznej niepewności związanej z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia, kryteriami i założeniami stosowanymi do jego oceny oraz spekulacyjnym charakterem dostępnych dowodów, które dają szeroki zakres możliwych wyników, może być również trudno

zidentyfikować, czy wystąpiło istotne zniekształcenie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

366. Niektóre informacje dotyczące przyszłości są oparte na faktach i dlatego nie zawierają znaczącego stopnia niepewności, na przykład profil zapadalności zadłużenia jednostki, który jest określony przez warunki umowne. W związku z tym, że przeprowadzenie zlecenia atestacyjnego w odniesieniu do tego rodzaju informacji nie jest uważane za szczególne wyzwanie dla praktyka, pozostała część niniejszego rozdziału dotyczy wyłącznie informacji dotyczących przyszłości podlegających szacunkom lub niepewności wystąpienia.

Charakter informacji RSZ dotyczących przyszłości

367. Informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia prognozujące lub przewidujące przyszłe warunki lub wyniki odnoszą się do zdarzeń i działań, które jeszcze nie wystąpiły i mogą nie wystąpić, lub które wystąpiły, ale nadal ewoluują w nieprzewidywalny sposób.
368. Informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia dotyczące przyszłości mogą opisywać:
- (a) zdarzenia lub działania, które będzie można później zaobserwować; lub
 - (b) hipotetyczne zdarzenia lub działania, które mogą się nie zmaterializować.
369. W przypadku możliwych do zaobserwowania informacji dotyczących przyszłości, w późniejszym czasie możliwe będzie zaobserwowanie dokładności, z jaką prognoza, projekcja lub zamiar odzwierciedlały późniejszą rzeczywistość, lub zakresu, w jakim przewidywane i nieprzewidywane przyszłe ryzyka lub możliwości zmaterializowały się. Informacje hipotetyczne zawierają warunek dotyczący prognozy, przewidywania lub zamiaru. Na przykład, można dokonać prognozy, pod warunkiem wygrania przez jednostkę określonego kontraktu, że zysk jednostki wzrośnie o 5% w przyszłym roku.

PRZYKŁAD

Różnica między obserwowalnymi a hipotetycznymi informacjami na temat zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia jest zilustrowana różnicą między prognozą a projekcją (zgodnie z definicjami zawartymi w MSUA 3400⁹, paragrafy 4-5):

Prognoza jest sporządzana na podstawie założeń dotyczących przyszłych zdarzeń, których wystąpienia oczekuje kierownictwo, oraz działań, które kierownictwo spodziewa się podjąć na dzień sporządzenia informacji (założenia oparte na najlepszych szacunkach).

Projekcja opiera się na hipotezach dotyczących przyszłych zdarzeń i działań kierownictwa, które niekoniecznie muszą nastąpić, lub na połączeniu założeń opartych na najlepszych szacunkach oraz hipotez. Takie informacje przedstawione na dzień ich przygotowania ilustrują możliwe skutki zaistnienia określonych zdarzeń lub podjęcia określonych działań. Można to określić mianem analizy scenariuszy.

Szczególne rozważania przy ustalaniu odpowiednich kryteriów dla informacji RSZ dotyczących przyszłości

370. Kryteria stosowane przy sporządzaniu informacji dotyczących przyszłości mogą wymagać lub mieć na celu uzyskanie innych informacji na temat zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia

⁹ Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (MSUA) 3400 (zmieniony), *Sprawdzanie prognozowanych informacji finansowych*

niż te przedstawione w odniesieniu do informacji historycznych. Na przykład, opis przyszłego stanu lub kondycji aspektu zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia lub przyszłej zmiany stanu lub kondycji.

371. To, czy kryteria zastosowane w przygotowaniu informacji dotyczących przyszłości są odpowiednie dla zlecenia atestacyjnego RSZ, można określić w taki sam sposób, jak wszelkie inne kryteria opisane w Rozdziale 5.
372. Praktyk może dojść do wniosku, że aby kryteria były odpowiednie, konieczne są kryteria ujawniania informacji dotyczących przyjętych założeń oraz charakteru, źródeł i stopnia niepewności. Uzyskanie pewności w odniesieniu do informacji, które są obarczone nieodłączną niepewnością, może być nadal możliwe. W takich okolicznościach należy rozważyć, czy nieodłączna niepewność jest przekazywana zamierzonym użytkownikom poprzez odpowiednie ujawnienie.

Szczególne rozważania związane z uzyskiwaniem dowodów na temat informacji RSZ dotyczących przyszłości

373. Rozważania dotyczące dotyczących przyszłości informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia będą podobne do rozważań dotyczących historycznych informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia z nieodłączną niepewnością pomiaru, oceny lub wystąpienia, a zatem wytyczne zawarte w Rozdziale 7 i rozważania dla praktyków określone w Rozdziale 8 mają szerokie zastosowanie. Gdy informacje dotyczące przyszłości są bardziej subiektywnie określane przez sporządzającego, względy związane z neutralnością, prezentacją i zrozumiałością mogą stać się stosunkowo ważniejsze przy opracowywaniu procedur, ze względu na ryzyko stronniczości kierownictwa.
374. Gdy kryteria wymagają oświadczenia o zamierzonej przyszłej strategii, celu lub innych zamiarach jednostki (wyraźne stwierdzenie), praktyk prawdopodobnie nie będzie w stanie uzyskać dowodów na to, czy strategia, cel lub zamiar zostaną osiągnięte, ani dojść do wniosku w tej sprawie. Praktyk może jednak opracować procedury w celu oceny, czy:
- (a) kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór mają zamiar realizować tę strategię;
 - (b) cel lub zamiar istnieje;
 - (c) istnieje racjonalna podstawa dla zamierzonej strategii lub celu;
- tak aby praktyk nie był powiązany z informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które mogą wprowadzać w błąd.
375. Można na przykład uzyskać odpowiednie dowody na to, czy przedstawiona strategia lub inne zamiary są spójne z rzeczywistą wewnętrzną strategią lub zamiarami jednostki, w formie dokumentacji spotkań osób sprawujących nadzór lub działań, które kierownictwo już podjęło, aby pracować nad przyjęciem strategii lub uzgodnieniem celu.
376. Istnieje prawdopodobieństwo, że pojawi się dalsze dorozumiane stwierdzenie, że jednostka posiada zdolność do realizacji swojego zamiaru lub opracuje środki, aby to zrobić, lub mogą istnieć oddzielne wyraźne kryteria dotyczące zdolności. Chociaż nie jest prawdopodobne, aby dostępne były dowody na to, że wynik zostanie osiągnięty, praktyk może zaprojektować procedury w celu uzyskania dowodów na to, czy sporządzający ma racjonalne podstawy do formułowania stwierdzeń dotyczących przyszłych działań lub zdarzeń, na przykład poprzez rozważenie procesów, systemów, kontroli nad opracowywaniem założeń oraz danych źródłowych, na których są one oparte.

Jednostka przedstawiła raport na temat swojej nowo wprowadzonej strategii i zleciła usługę atestacyjną dla całego raportu. Praktyk rozważa, w jaki sposób może uzyskać dowody potwierdzające stwierdzenia przedstawione przez jednostkę w poniższym paragrafie jej raportu.

Na początku tego roku ogłosiliśmy nasze zobowiązanie do osiągnięcia zerowego poziomu emisji netto do 2050 roku. Aby zrealizować nasze zobowiązanie, nasza [nowa strategia](#) ma na celu zmianę naszej działalności z wydobycia i rafinacji ropy naftowej na pozycję lidera w zakresie czystej i bezpiecznej przyszłości energetycznej. Do tej pory rozwinęliśmy zdolność do generowania 0,5 GW energii odnawialnej, a w ciągu najbliższych ośmiu lat zamierzamy zwiększyć ją dziesięciokrotnie. Zwiększając nasze inwestycje w technologie niskoemisyjne o ponad 1 miliard dolarów rocznie - czterokrotnie więcej niż obecnie - chcemy zwiększyć nasz udział w rynku wodoru do 5% do 2030 roku.

Praktyk sporządził kilka notatek na temat tego, jakich dowodów może szukać. Uwagi obejmują między innymi następujące sprawy:

- Kopia ogłoszenia o strategii lub wyszukiwanie w mediach: sprawdzić, czy ogłoszenie zostało opublikowane i czy dołączona strategia jest taka sama, jak rzeczywista udokumentowana strategia jednostki, którą wykorzystuje w prowadzeniu swojej działalności.
- Raporty z budowy dla obecnej mocy 0,5 GW - czy obiekty zostały uruchomione i są w użyciu, a jeśli tak, to jakie są dowody na obecnie wytwarzaną energię odnawialną?
- Zastosowane założenia nie są nieracjonalne, biorąc pod uwagę to, co wiemy o biznesie i branży (ekspert praktyka, który pomoże ustalić, czy istnieje racjonalna podstawa dla stwierdzonego dziesięciokrotnego wzrostu energii odnawialnej, biorąc pod uwagę zakładane obiekty i nakłady).
- Dowody na plany budowy kolejnych obiektów w ciągu najbliższych ośmiu lat, np. protokoły ze spotkań, zawarte umowy, sporządzone plany, zaangażowane środki finansowe. Czy osiem lat jest realistyczne, biorąc pod uwagę, ile czasu zajęło ustanowienie zdolności do tej pory?
- Skąd firma planuje pozyskać 1 mld USD rocznie w ciągu najbliższych ośmiu lat, np. dowody zaciągniętych pożyczek bankowych?
- Jakie informacje zostały wykorzystane jako punkt odniesienia, w tym dla obecnych inwestycji w czystą energię?
- Jaki jest wpływ strategii na istniejące zobowiązania?
- Co stanowi zobowiązanie?



377. Podobnie, gdy kryteria wymagają ujawniania informacji o przyszłych ryzykach i możliwościach, ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (w przypadku zlecenia atestacyjnego dającego racjonalną pewność) będzie prawdopodobnie obejmować fakt, że ryzyka i możliwości istnieją (stwierdzenie istnienia) oraz że lista ryzyk i możliwości jest kompletna (lub odniesienie się do stwierdzenia kompletności) w odniesieniu do ryzyk i możliwości, które pomogłyby zamierzonym użytkownikom w podejmowaniu decyzji. Odpowiednie dowody można uzyskać w formie odniesienia do rejestru ryzyka jednostki lub zapisów rozmów z osobami sprawującymi

nadzór. Ważne jest jednak, aby wdrożone procesy i kontrole w zakresie prowadzenia rejestru ryzyka i protokolowania rozmów zapewniały racjonalną podstawę do wykorzystania tych źródeł jako dowodów. Dalsze wytyczne dotyczące procesu przygotowywania przez jednostkę informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oraz powiązanych systemów kontroli wewnętrznej znajdują się w Rozdziale [6](#).

378. Praktyk zwykle nie jest w stanie uzyskać pewności co do tego, czy ryzyka i szanse zmaterializują się, czy nie, jednak w pewnych okolicznościach może być możliwe uzyskanie pewności co do informacji o charakterze ryzyka i szans, na przykład ich prawdopodobieństwa lub potencjalnego wpływu. To, czy będzie to możliwe, zależy będzie od tego, czy stosowane kryteria są odpowiednie i czy dostępne są odpowiednie dowody. Powszechnym wyzwaniem jest to, że prawdopodobieństwo i potencjalny wpływ ryzyka i szans może się znacznie i szybko zmienić z powodu czynników, które mogą być nieznane jednostce lub znajdować się poza jej kontrolą.
379. Informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia dotyczące przyszłych warunków lub wyników odnoszą się do zdarzeń i działań, które jeszcze nie wystąpiły i mogą nie wystąpić, lub które wystąpiły, ale nadal ewoluują w nieprzewidywalny sposób. Praktyk nie jest w stanie określić, czy prognozowane lub przewidywane wyniki lub rezultaty zostaną osiągnięte lub zrealizowane. Zamiast tego praktyk może skupić się na tym, czy:
- (a) w przypadku prognoz istnieje racjonalna podstawa dla założeń przyjętych przy sporządzaniu informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia (zob. przykład w paragrafie [377](#)); lub
 - (b) w przypadku hipotez, takie założenia są zgodne z celem informacji; oraz
 - (c) informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia dotyczące przyszłości zostały sporządzone zgodnie z obowiązującymi kryteriami na podstawie założeń.
380. Praktyk musi jednak pamiętać, że takie dowody mogą mieć charakter spekulacyjny i konieczne może być przeprowadzenie analiz wrażliwości w celu rozważenia, jak znacząco mogą zmienić się wyniki, jeśli założenia ulegną zmianie.
381. Rozważając informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia dotyczące przyszłych warunków lub wyników, można zastosować ten sam proces myślowy, który został omówiony w Rozdziale [8](#). Praktyk może zadać pytanie, jaka decyzja ma zostać podjęta, w jaki sposób (sposoby) informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia mogą nie zostać prawidłowo zmierzone lub ocenione, zaprezentowane lub ujawnione, co może spowodować wystąpienie istotnego zniekształcenia oraz w jaki sposób kierownictwo jednostki zarządza tymi ryzykami i ogranicza je.
382. Rozważania praktyka w odniesieniu do dowodów, które mogą być dostępne, mogą obejmować między innymi następujące kwestie:
- (a) Jaki system zarządzania i nadzoru nad sprawozdawczością w zakresie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia posiada jednostka oraz czy istnieją systemy, procesy i kontrole wewnętrzne, które zapewniają racjonalną podstawę dla założeń przyjętych przez jednostkę oraz dla danych lub innych informacji wykorzystanych jako podstawa jej prognoz (zob. Rozdział [6](#));
 - (b) Jakie źródła informacji jednostka wykorzystwała jako podstawę przyjętych założeń oraz wiarygodność tych źródeł;

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ
ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ
ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

- (c) Jakie statystyczne, matematyczne lub wspomagane komputerowo techniki modelowania, jeśli takie istnieją, zastosowała jednostka oraz jakie metody opracowania i zastosowania założeń zostały wykorzystane;
 - (d) Jak wiarygodne są te techniki i metody oraz jak istotne są one dla objętego prognozą zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia;
 - (e) Wcześniejsze doświadczenie i kompetencje sporządzającego w zakresie sporządzania prognoz;
 - (f) Dokładność poprzednich prognoz sporządzonych przez sporządzającego oraz przyczyny znaczących różnic między prognozowanym wynikiem a wynikiem rzeczywistym. Jeśli sporządzający w przeszłości sporządzał wiarygodne prognozy, a przedmiot prognozy nie jest z natury zmienny lub nie podlega zmianom, będzie to prawdopodobnie bardziej przekonujące niż sytuacja, w której sporządzający nie sporządzał wiarygodnych prognoz w przeszłości lub nie uwzględnił zmienności przedmiotu prognozy podczas ich sporządzania;
 - (g) Okres objęty informacjami dotyczącymi przyszłości. Im dłuższy okres, tym bardziej spekulacyjne stają się założenia, ponieważ zmniejsza się możliwość dokonania najlepszego oszacowania;
 - (h) Nieodłączna podatność przedmiotu umowy na zmiany oraz wrażliwość założeń na zmiany, które mogą wystąpić;
 - (i) Zakres, w jakim przyszłe warunki znajdują się wyłącznie lub częściowo pod kontrolą jednostki lub czy znajdują się poza kontrolą jednostki;
 - (j) Dowody i dokumentacja posiadane przez sporządzającego na poparcie zarówno przyjętych założeń, jak i właściwego przygotowania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia na podstawie tych założeń oraz tego, jak przekonujące są te dowody;
 - (k) Zakres, w jakim sporządzający sprawozdanie poczynił postępy w osiągnięciu określonego wyniku lub czy istnieją plany i zasoby umożliwiające osiągnięcie wyniku;
 - (l) Ujawnienie informacji zawartych w RSZ na temat założeń, metod obliczeniowych i zastosowanych wartości bazowych;
 - (m) Czy w zespole wykonującym zlecenie potrzebna jest wiedza specjalistyczna w danej dziedzinie lub inna wiedza specjalistyczna, a jeśli tak, to jakie są źródła tej wiedzy.
383. Rozważania podczas projektowania i przeprowadzania procedur w celu uzyskania wystarczających, i odpowiednich dowodów oraz podczas oceny wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów są podobne do omówionych w Rozdziale [8](#), a w przypadku, gdy informacje dotyczące przyszłości są prezentowane w formie opisowej, również do rozważań zawartych w Rozdziale [10](#).
384. Ocena siły dowodów może być trudniejsza, gdy mają one bardziej spekulacyjny charakter niż gdy są oparte na faktach. Chociaż pisemne oświadczenia kierownictwa nie zastępują wystarczających i odpowiednich dowodów, jednak w kontekście zlecenia atestacyjnego obejmującego informacje dotyczące przyszłości stosunkowo ważniejsze może być uzyskanie pisemnych oświadczeń od osób sprawujących nadzór nad jednostką potwierdzających, że założenia na dzień sporządzenia raportu atestacyjnego pozostają odpowiednie, mimo że informacje leżące u ich podstaw mogły zostać zgromadzone w pewnym okresie.

385. Ponieważ informacje dotyczące przyszłości są obarczone większą nieodłączną niepewnością niż informacje historyczne, można również zaakceptować ocenę, czy wynik mieści się w racjonalnym zakresie możliwych wyników.
386. Prezentacja i ujawnienia mogą być ważne w kontekście informacji dotyczących przyszłości, aby umożliwić użytkownikowi zrozumienie kontekstu informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oraz związanej z nimi niepewności. Rozważania praktyka dotyczące tego, czy prezentacja i ujawnienia w informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia są odpowiednie, mogą obejmować to, czy:
- (a) prezentacja informacji dotyczących przyszłości ma charakter informacyjny, jest neutralna i nie wprowadza w błąd;
 - (b) przyjęte założenia i ich podstawy są wyraźnie ujawnione;
 - (c) podstawa ustalania punktów w przedziale jest ujawniana, a przedział nie jest wybierany w sposób tendencyjny lub wprowadzający w błąd, gdy dotyczące przyszłości informacje RSZ o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia są wyrażone w kategoriach przedziału;
 - (d) data, na którą informacje dotyczące przyszłości zostały sporządzone, jest jasna i złożono oświadczenie, że założenia są odpowiednie na ten dzień;
 - (e) niepewności i wrażliwości są ujawniane, umożliwiając użytkownikowi zrozumienie implikacji „co jeśli?”;
 - (f) w przypadku prezentacji danych porównawczych, jeżeli w bieżącym okresie wystąpiły jakiegokolwiek zmiany w przyjętych założeniach lub podstawach, na których przygotowano przedmiotowe dane, zmiany te są ujawniane wraz z ich uzasadnieniem i wpływem na informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

Szczególne rozważania związane z oceną zniekształceń w informacjach RSZ dotyczących przyszłości

387. Jak omówiono w paragrafie [363](#), informacje dotyczące przyszłości są zazwyczaj obarczone większą niepewnością pomiaru, szacunku i wyceny niż informacje historyczne. W rezultacie może istnieć szeroki zakres możliwych wyników pomiaru lub oceny i może być trudno zidentyfikować sytuacje, w których założenia są:
- (a) nieracjonalne (w przypadku prognozy); lub
 - (b) nierealistyczne i niezgodne z celem informacji (w przypadku projekcji).
388. Pomocne dla praktyka może być rozważenie sposobów, w jakie mogą pojawić się zniekształcenia lub „co może pójść nie tak”, na przykład:
- (a) dane lub inne informacje wykorzystywane jako podstawa do przyjęcia założeń mogą nie być stosowne, kompletne lub wiarygodne;
 - (b) założenia mogą zawierać informacje, które nie są stosowne, mogą pomijać ważne kwestie lub mogą mieć niewłaściwą wagę;
 - (c) zastosowane założenia mogą nie być spójne z decyzjami, na których mają się opierać;
 - (d) może wystąpić niezamierzone lub celowe błędne zastosowanie założeń do danych bazowych lub informacji, lub w obliczeniach informacji wymiernych.
389. W niektórych przypadkach zniekształcenie może powstać w wyniku połączenia tych okoliczności, co utrudnia oddzielną identyfikację.

390. Praktyk może również rozważyć, czy istnieją przesłanki możliwej stronniczości kierownictwa w doborze założeń, metod lub w sposobie prezentacji informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które mogą mieć wpływ na pozostałą część zlecenia atestacyjnego RSZ. Na przykład, gdy sporządzający:
- (a) zmienił założenia lub zastosowane metody lub dokonał subiektywnej oceny, że nastąpiła zmiana okoliczności, bez racjonalnego uzasadnienia;
 - (b) zastosował założenia, które są niezgodne z możliwymi do zaobserwowania założeniami rynkowymi; lub
 - (c) wybrał znaczące założenia, które sprzyjają celom kierownictwa lub które mogą wskazywać na wzorzec lub trend.
391. Istotne może być również rozważenie, czy sporządzający ujawnił odpowiednie informacje na temat założeń przyjętych do pomiaru lub oceny informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oraz związanej z tym niepewności, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie konsekwencji dla ich procesu decyzyjnego i nie doprowadzić do powstania wprowadzających w błąd informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

Szczególne rozważania dotyczące przekazywania w raporcie atestacyjnym informacji RSZ dotyczących przyszłości

392. Jak omówiono w Rozdziale [10](#) i Rozdziale [12](#), celem praktyka jest uzyskanie odpowiednich dowodów w celu wyrażenia wniosku mającego na celu zwiększenie stopnia zaufania zamierzonych użytkowników o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia (tj. o wyniku pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia w odniesieniu do kryteriów).
393. W przypadku, gdy zagadnienie będące przedmiotem zlecenia jest obarczone wysoką niepewnością szacunku lub wyceny, może występować większa zmienność lub większa możliwość interpretacji niż w przypadku mniejszej niepewności. Może to skutkować tym, że informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia mogą zostać źle zrozumiane lub błędnie zinterpretowane przez zamierzonych użytkowników. W związku z tym dla zamierzonych użytkowników szczególnie ważne może być zrozumienie kryteriów zastosowanych do oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz zwrócenie ich uwagi na ten fakt w raporcie atestacyjnym, na przykład poprzez opisanie nieodłącznych ograniczeń związanych z pomiarem lub oceną zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia w odniesieniu do mających zastosowanie kryteriów (zob. paragraf 69(e) Standardu).

PRZYKŁAD

Fragment przykładowego raportu atestacyjnego: *[Nazwa jednostki] przygotowała prognozę oczekiwanych wyników w odniesieniu do [określone informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia], wykorzystując zestaw założeń obejmujących hipotezy dotyczące przyszłych zdarzeń i działań kierownictwa. Rzeczywiste wyniki mogą różnić się od przewidywanych, ponieważ przewidywane zdarzenia często nie występują zgodnie z założeniami, a różnica między przewidywanym a rzeczywistym wynikiem może być istotna.*

Rozdział 12: Skuteczne komunikowanie w raporcie atestacyjnym

Sprawy, do których odnoszą się wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale

394. Niniejszy rozdział zawiera wskazówki, w jaki sposób praktyk może skutecznie komunikować się w pisemnym raporcie atestacyjnym, który jest zgodny z wymogami paragrafu 69 Standardu, tak aby użytkownicy mogli go zrozumieć:
- (a) do kogo skierowany jest raport atestacyjny;
 - (b) co było przedmiotem zlecenia atestacyjnego RSZ;
 - (c) w jaki sposób przedmiot badania został zmierzony lub oceniony;
 - (d) w jaki sposób wykonano zlecenia atestacyjne RSZ; oraz
 - (e) wniosek atestacyjny o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

Okoliczności, w których wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale mogą być pomocne dla praktyków

395. Wytyczne zawarte w niniejszym rozdziale mają na celu pomóc praktykowi w przygotowaniu raportu atestacyjnego RSZ.
396. Paragraf 69 Standardu określa pewne podstawowe elementy, które powinien zawierać raport atestacyjny. Standard nie wymaga jednak ustandaryzowanego formatu raportowania (patrz paragraf A160 Standardu) i pozwala na uwzględnienie dodatkowych informacji. Wytyczne zawarte w tym rozdziale mogą pomóc praktykom w skutecznym komunikowaniu się, aby pomóc zamierzonym użytkownikom w zrozumieniu raportu i obejmują:
- (a) sposób prezentacji wymaganych elementów raportu atestacyjnego;
 - (b) dodatkowe informacje, które praktyk może rozważyć w raporcie atestacyjnym RSZ, wykraczające poza podstawowe elementy wymagane przez standard; oraz
 - (c) w jaki sposób te dodatkowe informacje mogą zostać przedstawione w raporcie atestacyjnym.

Skuteczna komunikacja w raporcie atestacyjnym

397. Celem zlecenia atestacyjnego jest uzyskanie przez praktyka wystarczających i odpowiednich dowodów w celu wyrażenia wniosku, zaprojektowana tak, aby zwiększyć stopień zaufania zamierzonych użytkowników do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia (zob. paragraf 12(a) Standardu).
398. Raport atestacyjny zawiera wnioski atestacyjne i opisuje ich podstawę. Jest to środek, za pomocą którego praktyk przekazuje wynik usługi atestacyjnej zamierzonym użytkownikom. Jasna komunikacja pomaga zamierzonym użytkownikom zrozumieć wniosek atestacyjny.
399. Wniosek atestacyjny wyrażony w sposób binarny (np. że informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia zostały lub nie zostały sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami) może nie przekazywać w wystarczającym stopniu złożoności, która może być obecna w usłudze atestacyjnej RSZ (zob. paragraf [406](#)), bez dodatkowych informacji kontekstowych pomagających zamierzonym użytkownikom w jego zrozumieniu.
400. Jak wskazano w paragrafie [396](#), Standard pozwala na dalsze dostosowanie raportów atestacyjnych do konkretnych okoliczności zlecenia, tak aby zawierały one informacje uzupełniające podstawowe elementy wymagane przez Standard, aby:

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ
ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ
ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

- (a) wyjaśnić podstawę; lub
- (b) zapewnić odpowiedni kontekst
- dla wniosku atestacyjnego.
401. Decyzja o włączeniu dodatkowych informacji wymaga dokonania zawodowego osądu, w tym decyzji o wydaniu raportu atestacyjnego w formie skróconej lub długiej, jak opisano w paragrafie A161 Standardu. Raport w formie skróconej zazwyczaj zawiera tylko podstawowe elementy wymagane przez paragraf 69 Standardu, ewentualnie z kilkoma dodatkowymi elementami. Raport w formie długiej może zawierać szeroki zakres dodatkowych informacji, które w zamierzeniu nie mają wpływać na wniosek praktyka, lub może zawierać szerszy opis dodatkowych informacji lub wymaganych elementów.
402. Zgodnie z wymogami paragrafu 68 Standardu w przypadku zamieszczenia dodatkowych informacji, są one wyraźnie oddzielone od wniosku praktyka i sformułowane w sposób, który jasno wskazuje, że nie mają one na celu umniejszenia wagi wniosku.
403. Jak omówiono we Wprowadzeniu do niniejszych Wytycznych, raport RSZ może być sporządzany dla różnych grup użytkowników i może obejmować aspekty o zróżnicowanym charakterze, począwszy od pojedynczego aspektu, takiego jak gazy cieplarniane emitowane przez jednostkę w danym okresie, aż po strategię jednostki, model biznesowy i wyniki, obejmujące zarówno:
- informacje finansowe i niefinansowe, jak i
 - informacje historyczne i dotyczące przyszłości.
404. Nawet jeśli aspekty zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia są stosunkowo jednorodne:
- (a) Ich pomiar lub ocena mogą być złożone lub mogą podlegać niepewności pomiaru lub oceny, której zamierzeni użytkownicy mogą nie być świadomi;
- (b) Kryteria stosowane do ich pomiaru lub oceny mogą być określone w przyjętych ramowych założeniach, mogą być opracowane przez jednostkę lub wybrane z różnych ramowych założeń, po ich dalszym opracowaniu przez jednostkę bądź nie, co utrudnia użytkownikowi zrozumienie, w jaki sposób informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia zostały przygotowane;
- (c) Informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia mogą być prezentowane w formie tradycyjnego, oddzielnego raportu lub mogą być rozmieszczone na różnych stronach w witrynie internetowej z hiperłączami pomiędzy stronami lub do zewnętrznych witryn internetowych. Mogą być one również przedstawione częściowo w formie narracji, a częściowo za pomocą wykresów, obrazów, wbudowanych filmów lub podobnych sposobów prezentacji. Prezentacja może utrudniać użytkownikom zrozumienie, co jest, a co nie jest przedmiotem zlecenia atestacyjnego RSZ.
405. Zgodnie z paragrafem 69 Standardu, kluczowym zagadnieniem dla praktyka jest to, czy raport atestacyjny będzie jasno informował zamierzonych użytkowników:
- (a) Dla kogo przeznaczony jest raport atestacyjny i jaki jest jego cel, tak aby zamierzeni użytkownicy rozumieli kontekst wniosku atestacyjnego;
- (b) Jakie informacje są przedmiotem zlecenia atestacyjnego, a jakie nie, zwłaszcza gdy zakres zlecenia atestacyjnego nie obejmuje całego raportu RSZ, tak aby zamierzeni użytkownicy nie przyjmowali niewłaściwych założeń co do tego, jakie informacje były przedmiotem usługi atestacyjnej;

- (c) Kryteria, w oparciu o które dokonano pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, tak aby zamierzeni użytkownicy rozumieli podstawę wniosków wyciągniętych przez praktyka;
 - (d) Nieodłączne ograniczenia związane z pomiarem lub oceną zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, tak aby zamierzeni użytkownicy mogli zrozumieć te ograniczenia;
 - (e) Charakter i zakres procedur przeprowadzonych w trakcie zlecenia, tak aby użytkownicy mogli zrozumieć kontekst wniosku atestacyjnego;
 - (f) Poziom uzyskanej pewności (tj. ograniczona lub racjonalna pewność) oraz sposób, w jaki może to wpłynąć na zaufanie, jakie zamierzeni użytkownicy mogą mieć do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.
406. Podejmując decyzję, czy w raporcie atestacyjnym należy zawrzeć informacje dodatkowe w stosunku do wymaganych (lub podstawowych) elementów, warto rozważyć, czy takie działanie zwiększyłyby zrozumienie przez zamierzonych użytkowników wymaganych elementów w szczególnych okolicznościach zlecenia. Poniżej przedstawiono przykłady dodatkowych informacji, które praktyk może rozważyć w zależności od okoliczności zlecenia:
- (a) Zamierzeni użytkownicy raportu atestacyjnego oraz cel, dla którego został on sporządzony;
 - (b) Zakres kompetencji, które były potrzebne do wykonania zlecenia oraz sposób ich wykorzystania w ramach zlecenia (zob. przykładowe raporty atestacyjne I i II na końcu niniejszego rozdziału);
 - (c) Rozważania praktyka dotyczące istotności oraz tego, czy rozważania te dotyczą jakościowych, czy ilościowych informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia (zob. paragraf [423](#));
 - (d) Wyjaśnienie, dlaczego w przypadku zlecenia atestacyjnego praktyk nie może być zaangażowany w przygotowanie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, ponieważ takie zlecenie ma na celu sformułowanie przez niezależnego praktyka wniosku na temat informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia (zob. przykładowe raporty atestacyjne I i II na końcu niniejszego rozdziału);
 - (e) Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi na kwestię zaprezentowaną lub ujawnioną w informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, która w ocenie praktyka jest na tyle ważna, że ma fundamentalne znaczenie dla zrozumienia informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia przez użytkownika (zob. przykładowe raporty atestacyjne I i II na końcu niniejszego rozdziału oraz paragraf [415](#)); oraz
 - (f) Dodanie akapitu zawierającego inne sprawy w celu poinformowania o sprawach innych niż te, które zostały przedstawione lub ujawnione w informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które w ocenie praktyka są stosowne dla zrozumienia zlecenia przez zamierzonych użytkowników obowiązków praktyka lub raportu atestacyjnego (zob. paragraf [416](#)).

Treść raportu atestacyjnego

407. Przykładowe raporty atestacyjne I i II na końcu tego rozdziału przedstawiają:

- (a) Wymagane elementy (w jasnoniebieskich ramkach z odniesieniami do stosownych podpunktów paragrafu 69 Standardu) odpowiednio raportu z usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność i raportu z usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność; oraz

- (b) Przykłady dodatkowych informacji (w szaro-niebieskich polach), które praktyk może uznać za przydatne dla zrozumienia raportu przez zamierzonych użytkowników.
408. Gdy w tekście niniejszego rozdziału podano dalsze wyjaśnienia dotyczące spraw zilustrowanych w przykładowych raportach, odpowiednie numery paragrafów poniższych wytycznych są przywoływane z jasnoniebieskich lub szaroniebieskich pól w przykładowych raportach. Przykładowe raporty i pojedyncze przykłady nie mają na celu wskazania jedyne go podejścia, jakie może przyjąć praktyk.

Ustalenie kryteriów

409. Jak omówiono w Rozdziale 3 i Rozdziale 5, warunkiem koniecznym wykonania zlecenia atestacyjnego jest, aby kryteria były dostępne dla zamierzonych użytkowników, tak aby mogli oni zrozumieć, na jakiej podstawie przygotowano informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Przydatne dla praktyka może być przypomnienie sporządzającemu na początku zlecenia, że sporządzający jest odpowiedzialny nie tylko za ustalenie kryteriów i pomiar lub ocenę zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia w odniesieniu do mających zastosowanie kryteriów, ale także za udostępnienie kryteriów zamierzonym użytkownikom.
410. W przypadku, gdy kryteria zostały zaprojektowane w określonym celu, paragraf 69(f) Standardu wymaga oświadczenia ostrzegającego czytelników o tym fakcie oraz o tym, że w rezultacie informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia mogą nie być odpowiednie dla innego celu.
411. Jeżeli sporządzający nie chce udostępnić kryteriów i jeżeli okaże się to po akceptacji zlecenia, należy odnieść się do tej sprawy zgodnie z paragrafami 42-43 Standardu. Praktyk jest zobowiązany do omówienia sprawy ze sporządzającym, aby sprawdzić, czy można ją rozwiązać w sposób zadawalający dla praktyka. Jeśli praktyk kontynuuje zlecenie, a sprawa nie została rozwiązana, praktyk jest zobowiązany do ustalenia, czy i jeśli tak, to w jaki sposób poinformować o tej sprawie w raporcie atestacyjnym.
412. W przypadku, gdy kryteria nie zostały podane lub, jeśli są publicznie dostępne, nie odwołano się do nich w informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia lub nie zostały one w inny sposób udostępnione w odpowiedni sposób przez sporządzającego (patrz Rozdział 5), praktyk może być zmuszony do umieszczenia ich w raporcie atestacyjnym, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie, w jaki sposób informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia zostały przygotowane. Ponieważ udostępnienie kryteriów zamierzonym użytkownikom jest obowiązkiem sporządzającego, włączenie ich do raportu atestacyjnego nie jest idealnym rozwiązaniem. Jednakże, jeśli jest to konieczne, aby wykonawca zawarł kryteria w raporcie atestacyjnym, powinny one zostać podane w sposób tak samo szczegółowy, jak gdyby zostały publicznie udostępnione lub udostępnione w raporcie sporządzającego. Zawarcie w raporcie atestacyjnym jedynie krótkiego podsumowania kryteriów może nie pozwolić zamierzonym użytkownikom na zrozumienie podstawy przygotowania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.
413. Niekiedy sporządzający mogą raportować informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia przy użyciu więcej niż jednych ramowych założeń. W takim przypadku zrozumienie przez użytkownika będzie prawdopodobnie lepsze, jeśli sporządzający udostępni kryteria odnoszące się do każdego z ramowych założeń oddzielnie, zamiast je podsumowywać lub łączyć. Praktyk może następnie oddzielnie zidentyfikować kryteria we wniosku atestacyjnym w swoim raporcie atestacyjnym.

Różnica między nieodłącznymi ograniczeniami, akapitem objaśniającym ze zwróceniem uwagi i akapitem zawierającym „innej kwestie”

414. Opisanie nieodłącznych ograniczeń różni się od umieszczenia w raporcie atestacyjnym akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi. Nieodłączne ograniczenia występują w pomiarze lub ocenie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, niezależnie od tego, czy zostały ujawnione przez sporządzającego. Może być jednak przydatne, aby sporządzający ujawnił takie nieodłączne ograniczenia w sposób bardziej szczegółowy w ramach informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Na przykład, istnieje nieodłączna niepewność co do tego, czy scenariusze zmian klimatycznych zmaterializują się i jaki może być ich wpływ. W niektórych przypadkach nieodłączne niepewności pomiaru lub oceny mogą mieć fundamentalne znaczenie dla zrozumienia przez użytkowników informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. W takim przypadku musiałyby one zostać opisane w ramach informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia (patrz dyskusja na temat akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi poniżej).
415. Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi uczy użytkowników na sprawę, która jest prezentowana lub ujawniana w informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, a która w ocenie praktyka jest na tyle ważna, że ma fundamentalne znaczenie dla zrozumienia informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia przez zamierzonych użytkowników. Sprawa ta musi zostać przedstawiona lub ujawniona przez sporządzającego w informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, aby praktyk mógł zwrócić na nią uwagę poprzez podkreślenie tej kwestii (zob. paragraf 73 Standardu). Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi nie może być użyty zamiast zmodyfikowanego wniosku atestacyjnego.
416. Jeśli praktyk uzna za konieczne poinformowanie o sprawie innej niż te, które zostały przedstawione lub ujawnione w informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, a które w ocenie praktyka są stosowne dla zrozumienia zlecenia przez zamierzonych użytkowników, praktyk może zamieścić akapit „Inne sprawy” (zob. paragraf 73 Standardu). Akapit „Inne sprawy” również nie może zostać użyty zamiast zmodyfikowanego wniosku atestacyjnego.

Zastosowane standardy zawodowe

417. Stwierdzenia praktyków, które zawierają nieprecyzyjne lub ograniczające sformułowania (na przykład „zlecenie zostało wykonane przez odniesienie do (lub w oparciu o) MSUA 3000”) mogą wprowadzać w błąd użytkowników raportów atestacyjnych (patrz paragraf A171 Standardu). Użytkownicy prawdopodobnie nie będą w stanie odróżnić zlecenia atestacyjnego wykonanego „zgodnie” ze Standardem od zlecenia atestacyjnego wykonanego „przez odniesienie” lub „na podstawie” Standardu. Podczas gdy pierwszy przypadek spełnia wszystkie wymogi Standardu, drugi może mieć zastosowanie tylko do niektórych aspektów Standardu, a użytkownik niekoniecznie będzie tego świadomy. Jeżeli nie wszystkie wymogi Standardu zostały spełnione, wówczas w raporcie atestacyjnym nie można zamieszczać żadnych odniesień do Standardu (patrz paragraf 15 Standardu).

PRZYKŁAD

Dopuszczalne jest następujące stwierdzenie:

Wykonaliśmy zlecenie atestacyjne dające ograniczoną pewność zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Atestacyjnych 3000 (zmienionym) „Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych” (MSUA 3000), wydany przez International Auditing and Assurance Standards Board.

Stwierdzenia takie jak poniższe nie spełniają wymogów Standardu:

„Wykonaliśmy naszą pracę z uwzględnieniem MSUA 3000 (zmienionego)” lub „Nasze zlecenie atestacyjne zostało wykonane na podstawie MSUA 3000 (zmienionego)”

418. Jeśli praktyk został zaangażowany zgodnie z dwoma różnymi standardami, na przykład zarówno MSUA 3000 (zmienionym), jak i AccountAbility AA1000 AS, praktyk może być zmuszony do rozważenia, czy wymogi obu mogą zostać spełnione lub czy drugi standard może być sprzeczny z wymogami MSUA 3000 (zmienionego). Jeśli nie są one sprzeczne i jest jasne, że wszelkie dodatkowe informacje określone w drugim standardzie nie mają wpływu na wniosek atestacyjny, zgodnie z wymogami MSUA 3000 (zmienionego), (patrz paragraf 421), wówczas praktyk może chcieć odnieść się do obu standardów w swoim raporcie atestacyjnym. Jak wspomniano powyżej, w przypadku odniesienia do standardu MSUA 3000 (zmienionego) należy spełnić wszystkie wymogi tego standardu.

Informacyjne podsumowanie wykonanej pracy jako podstawa wniosku praktyka (zob. paragraf 69(k) Standardu)

419. Informacyjne podsumowanie wykonanej pracy umożliwia zamierzonym użytkownikom raportu atestacyjnego zrozumienie, co zostało zrobione w kontekście konkretnego zlecenia, jako podstawa do wyciągnięcia wniosków przez praktyka. W przypadku wielu zleceń atestacyjnych teoretycznie możliwe są nieskończone warianty procedur, co utrudnia jasną i jednoznaczną komunikację. Paragraf A177 Standardu określa czynniki, które należy wziąć pod uwagę przy określaniu poziomu szczegółowości, który należy przedstawić w podsumowaniu prac.
420. Procedury dla zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność mogą wydawać się użytkownikowi pełniejsze niż procedury opisane dla zlecenia atestacyjnego dającego racjonalną pewność, więc pomocne może być wyjaśnienie przez praktyka, dlaczego tak jest, poprzez wyjaśnienie w raporcie atestacyjnym różnic między ograniczoną a racjonalną pewnością, aby pomóc użytkownikowi w zrozumieniu, zwłaszcza gdy zarówno racjonalna, jak i ograniczona pewność są zawarte w tym samym raporcie atestacyjnym.

PRZYKŁAD

„Ograniczona pewność może obejmować stopień pewności od niskiej (tj. nieco powyżej pewności, która prawdopodobnie zwiększy zaufanie zamierzonego użytkownika do tego, co zostało objęte usługą atestacyjną w stopniu, który jest wyraźnie większy niż nieistotny (“błahy” ang. inconsequential)) do nieco poniżej racjonalnej pewności”. Ponieważ poziom pewności w ramach zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność różni się w ten sposób, podajemy więcej szczegółów na temat przeprowadzonych procedur, aby zamierzeni użytkownicy mogli zrozumieć rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur, które wykonaliśmy, jako kontekst dla naszego wniosku atestacyjnego dającego ograniczoną pewność”.

Wniosek praktyka

421. Sformułowanie wniosku atestacyjnego jest celem usługi atestacyjnej i ma na celu zwiększenie stopnia zaufania zamierzonych użytkowników do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia:
- (a) Użytkownicy mogą nie zrozumieć „negatywnej formy” sformułowania użytego w Standardzie w celu wyrażenia wniosku ze zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność. W związku z tym pomocne może być wyjaśnienie przez praktyka, że „negatywna forma” wniosku odzwierciedla niższy poziom pewności niż racjonalna pewność ze względu na ograniczony charakter wykonanych procedur (nic nie zwróciło naszej uwagi). Nie oznacza to, że nie ma niczego, co mogłoby zwrócić uwagę praktyka, ale raczej, że procedury niekoniecznie zidentyfikowałyby wszystko ze względu na swój ograniczony charakter. Standard zezwala również na wyrażenie wniosku atestacyjnego w zleceniu dającym ograniczoną pewność w formie „nic nam nie wiadomo”, jako alternatywy dla „nic nie zwróciło naszej uwagi...”.
 - (b) Paragraf 69(l) Standardu wymaga, aby wniosek był wyrażony jako wniosek w usłudze atestacyjnej dającej racjonalną lub ograniczoną pewność. Wnioski wyrażone w inny sposób, na przykład poprzez odniesienie do „umiarkowanego” lub „wysokiego” poziomu pewności lub stwierdzenie „Stwierdzamy, że...” nie spełniają wymogów Standardu.
 - (c) Praktycy mogą chcieć zawrzeć zalecenia i inne spostrzeżenia w raporcie atestacyjnym. Chociaż jest to dozwolone na mocy Standardu, praktyk może chcieć rozważyć, na ile te zalecenia i spostrzeżenia są przydatne dla zamierzonych użytkowników lub czy nie umniejszają one wagi wniosku atestacyjnego.
 - (d) Uwzględnienie spostrzeżeń dotyczących „dobrych praktyk” może zostać błędnie zrozumiane przez użytkowników jako część wniosku atestacyjnego. Włączenie zaleceń praktyka dotyczących określonych spraw może sugerować, że sprawy te nie zostały odpowiednio potraktowane podczas przygotowywania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia lub mogą zostać błędnie zrozumiane jako zastrzeżenie do wniosku praktyka na temat informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.¹⁰

PRZYKŁAD

Na przykład sformułowanie bezpośrednio poniżej jasno określa, jaki jest wniosek:

Na podstawie wykonanej przez nas pracy i przeprowadzonych procedur, jak opisano w sekcji „Podsumowanie wykonanej przez nas pracy” niniejszego raportu, oraz uzyskanych przez nas dowodów, nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia nie zostały sporządzone we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z kryteriami sprawozdawczości.

Poniższe sformułowanie nie jest zgodne z wymogami Standardu i jest zarówno niejasne, jak i potencjalnie mylące dla użytkownika co do jego znaczenia:

Zwracamy uwagę, że ABC PLC prowadzi holistyczną sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju i poczyniła znaczne postępy w zakresie szczegółowej sprawozdawczości dotyczącej wpływu na zrównoważony rozwój. Stwierdzamy, że informacje przedstawione w raporcie na temat zrównoważonego rozwoju ABC PLC są wyważone i dokładne.

¹⁰ MSUA 3410 paragraf [A151](#)

422. W przypadku, gdy części raportu RSZ są objęte zleceniem atestacyjnym dającym ograniczoną pewność, a inne części są objęte zleceniem atestacyjnym dającym racjonalną pewność, aby pomóc użytkownikom w zrozumieniu, co podlegało zleceniu atestacyjnemu dającemu ograniczoną pewność, a co zleceniu dającemu racjonalną pewność, konieczna będzie jasna identyfikacja informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia podlegających każdemu z różnych poziomów zapewnienia atestacyjnego. Praktyk może również wyszczególnić procedury przeprowadzone dla każdego poziomu zapewnienia, tak aby było jasne dla użytkowników, jakie procedury zostały wykonane w odniesieniu do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Wnioski odnoszące się do każdego z nich należy również rozróżnić dla zamierzonych użytkowników.

PRZYKŁAD

Sporządzający może wyodrębnić informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność za pomocą jednego znaku identyfikacyjnego lub w jednej kolumnie lub tabeli zatytułowanej „informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność” i oddzielnie wyodrębnić informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego dającego racjonalną pewność za pomocą innego znaku identyfikacyjnego lub w tabeli zatytułowanej „informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego dającego racjonalną pewność”. Poniższe sformułowanie jest przykładem tego, w jaki sposób praktyk może następnie odnieść się do miejsca, w którym wyodrębniono zagadnienie będące przedmiotem zlecenia, tak aby było jasne, jaki jest każdy wniosek i do jakich informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia się odnosi:

Nasz wniosek ze zlecenia dającego ograniczoną pewność

Na podstawie wykonanych przez nas procedur opisanych części „Podsumowanie wykonanej przez nas pracy stanowiącej podstawę naszego wniosku atestacyjnego oraz uzyskanych przez nas dowodów, nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że wybrane informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju przedstawione w tabeli „Informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność” w akapicie opisującym informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia niniejszego raportu za rok zakończony [x] nie zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z kryteriami sprawozdawczości.

Nasza opinia ze zlecenia dającego racjonalną pewność

Naszym zdaniem wybrane informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju przedstawione w tabeli „Informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego dającego racjonalną pewność” w punkcie Informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia niniejszego raportu za rok zakończony [x] zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z kryteriami sprawozdawczości.

Zawarcie dodatkowych informacji w raporcie sporządzonym w długiej formie

423. Praktyk może również uznać za stosowne zawarcie w raporcie sporządzonym w długiej formie dodatkowych informacji, na przykład informacji na temat istotności, tak aby dla zamierzonego użytkownika było jasne, jaką tolerancję na zniekształcenia zastosowano podczas przeprowadzania usługi atestacyjnej.

PRZYKŁAD

Na podstawie naszego zawodowego osądu określiliśmy istotność informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia w następujący sposób:

Emisje gazów cieplarnianych w Zakresie 1: x% zgłoszonych przez ABC PLC emisji gazów cieplarnianych w Zakresie 1.

Próg ten oznacza, że zniekształcenie w wysokości x ton ekwiwalentów dwutlenku węgla (Co_{2e})_{2e}) jako pojedyncze zniekształcenie lub jako suma mniejszych zniekształceń doprowadziłoby nas do wniosku, że emisje w Zakresie 1 nie zostały sporządzone we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z kryteriami sprawozdawczości.

W przypadku informacji jakościowych, istotność uwzględnia kwestie jakościowe, w tym równowagę, zrozumiałość i brak stronniczości.

Ilustracja I: Niezmodyfikowany raport ze zlecenia atestacyjnego dającego racjonalną pewność

Zlecenie atestacyjne dające racjonalną pewność w odniesieniu do informacji na temat zrównoważonego rozwoju zawartych w Raporcie Rocznym

Poniższy raport służy wyłącznie celom ilustracyjnym i nie jest wyczerpujący ani nie ma zastosowania do wszystkich sytuacji. Raport atestacyjny musi być dostosowany do okoliczności zlecenia.

RAPORT NIEZALEŻNEGO PRAKTYKA ZE ZLECENIA ATESTACYJNEGO
DAJĄCEGO RACJONALNĄ PEWNOŚĆ DOTYCZĄCY INFORMACJI NA TEMAT
ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU SPÓŁKI ABC

Tytuł (69(a)).

Do Zarządu ABC

Adresat (69(b)) -
zazwyczaj
zleceniodawca.

Przeprowadziliśmy zlecenie atestacyjne mające na celu uzyskanie racjonalnej pewności co do Informacji ABC na temat zrównoważonego rozwoju w sekcjach [Wpływ społeczny](#) i [Metryki zrównoważonego rozwoju](#) na stronach od [x] do [y] Raportu Rocznego za rok zakończony 31 grudnia 20X1 r. Nasza usługa atestacyjna nie obejmuje informacji dotyczących wcześniejszych okresów ani żadnych innych informacji zawartych w Raporcie Rocznym za 20X1 r. lub powiązanych z Informacjami na temat zrównoważonego rozwoju lub Raportem Rocznym za 20X1 r., w tym obrazów, plików audio lub wbudowanych filmów.

Opinia atestacyjna
dająca racjonalną
pewność (69(l)).
Zobacz także paragraf
[421](#) powyżej.

Nasza opinia atestacyjna dająca racjonalną pewność

Naszym zdaniem Informacje ABC na temat zrównoważonego rozwoju w rozdziałach Wpływ społeczny i Metryki zrównoważonego rozwoju na stronach od [x] do [y] Raportu Rocznego za rok zakończony 31 grudnia 20X1 r. zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z przyjętymi ramowymi założeniami w wersji x.1 oraz podstawą sporządzenia określoną w notach od [x] do [xx] w części Raportu Rocznego zatytułowanej „Podejście do naszej sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju za rok 20X1” (zobacz również punkt poniżej „Zrozumienie, w jaki sposób ABC sporządziła Informacje na temat zrównoważonego rozwoju”).

Identyfikacja mających
zastosowanie
kryteriów (69(d)).
Zobacz również
paragrafy [409-413](#).

Nie wyrażamy wniosku atestacyjnego w odniesieniu do informacji dotyczących wcześniejszych okresów ani w odniesieniu do jakichkolwiek innych informacji zawartych w Raporcie Rocznym za 20X1 r. lub powiązanych z Informacjami na temat zrównoważonego rozwoju lub Raportem Rocznym za 20X1 r., w tym wszelkich obrazów, plików audio lub wbudowanych filmów.

Akapit objaśniający ze
zwróceniem uwagi ma
na celu zwrócenie
uwagi na sprawę
przedstawioną lub
ujawnioną
w informacjach
o zagadnieniu
będącym przedmiotem
zlecenia, która
w ocenie praktyka jest
na tyle ważna, że ma
fundamentalne
znaczenie dla
zrozumienia raportu
przez zamierzonych
użytkowników.
Zobacz także paragraf
[415](#).

Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi

Zwracamy uwagę na Notę X do Informacji na temat zrównoważonego rozwoju, która opisuje niepewność związaną z potencjalnymi długoterminowymi skutkami niebezpiecznego wycieku w zakładzie produkcyjnym Y i wynikającymi z tego postępowaniami, które mogą zostać podjęte przeciwko ABC. Nasza opinia nie została zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy.

Zrozumienie, w jaki sposób firma ABC sporządziła Informacje na temat zrównoważonego rozwoju

Brak powszechnie stosowanych, ogólnie przyjętych ram sprawozdawczości lub znacznego zbioru ustalonych praktyk, na których można by się oprzeć w celu oceny i pomiaru informacji na temat zrównoważonego rozwoju, pozwala na stosowanie różnych, ale akceptowalnych technik pomiaru, które mogą wpływać na porównywalność między podmiotami oraz pomiędzy okresami.

W związku z tym Informacje na temat zrównoważonego rozwoju należy czytać i rozumieć łącznie z zastosowanymi [Ramami sprawozdawczości w wersji x.1](#) oraz podstawą sporządzenia przedstawioną w Notach od [x] do [xx] w części Raportu Roczno z tytułowanej [Podejście do naszej sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju za 20X1 r.](#) (łącznie „Kryteria”), które ABC wykorzystwała do sporządzenia Informacji na temat zrównoważonego rozwoju.

Wyjaśnienie, aby zamierzeni użytkownicy mogli zrozumieć informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia w kontekście konkretnych zastosowanych kryteriów. Zobacz również paragraf A163 Standardu.

Nieodłączne ograniczenia przy sporządzaniu Informacji na temat zrównoważonego rozwoju

Jak omówiono w nocy Y do Informacji na temat zrównoważonego rozwoju, Informacje na temat zrównoważonego rozwoju zawierają informacje oparte na scenariuszach związanych z klimatem, które podlegają nieodłącznej niepewności ze względu na niepełną wiedzę naukową i ekonomiczną na temat prawdopodobieństwa, czasu lub skutków możliwych przyszłych fizycznych i przejściowych skutków związanych z klimatem.

Nieodłączne ograniczenia (69(e)). Zobacz także paragraf 414.

Odpowiedzialność ABC

Zarząd ABC jest odpowiedzialny za:

- wybór lub ustanowienie odpowiednich kryteriów sporządzania Informacji na temat zrównoważonego rozwoju, z uwzględnieniem obowiązujących przepisów prawa i regulacji związanych z raportowaniem Informacji na temat zrównoważonego rozwoju;
- sporządzenie Informacji na temat zrównoważonego rozwoju zgodnie z Kryteriami (przyjętymi Ramami sprawozdawczości w wersji x.1 oraz podstawą sporządzenia przedstawioną w Notach od [x] do [xx] w części Raportu Roczno z tytułowanej [Podejście do naszej sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju za 20X1 r.](#));
- zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymywanie kontroli wewnętrznej nad informacjami stosownymi dla sporządzenia Informacji na temat zrównoważonego rozwoju, które są wolne od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem.

Odpowiedzialność poszczególnych osób (69(g)).

Nasza odpowiedzialność

Jesteśmy odpowiedzialni za:

- zaplanowanie i wykonanie zlecenia w celu uzyskania racjonalnej pewności, że Informacje na temat zrównoważonego rozwoju są wolne od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem;

Dodatkowe sformułowania mające na celu wyjaśnienie ról poszczególnych osób i uniknięcie wrażenia, że usługi atestacyjne mogą być świadczone w celu „wypełnienia luk”, poprzez wyjaśnienie, dlaczego praktyk nie może być zaangażowany w sporządzenie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia w ramach zlecenia atestacyjnego.

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000
(ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI
W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ ROZSZERZONEJ
SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

- sformułowanie niezależnej opinii na podstawie uzyskanych przez nas dowodów; oraz
- przekazanie naszej opinii Zarządowi spółki ABC.

Ponieważ zostaliśmy zaangażowani do sformułowania niezależnej opinii o Informacjach na temat zrównoważonego rozwoju sporządzonych przez kierownictwo, nie możemy być zaangażowani w przygotowanie Informacji na temat zrównoważonego rozwoju, ponieważ może to zagrozić naszej niezależności.

Zastosowane standardy zawodowe

Wykonaliśmy zlecenie atestacyjne dające racjonalną pewność zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Atestacyjnych 3000 (zmienionym) „*Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych*” oraz, w odniesieniu do emisji gazów cieplarnianych zawartych w Informacjach na temat zrównoważonego rozwoju, zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Atestacyjnych 3410 „*Usługi atestacyjne dotyczące sprawozdań na temat gazów cieplarnianych*” wydanym przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

Stwierdzenie, że zlecenie zostało wykonane zgodnie z MSUA 3000 (zmienionym) lub standardem określonym dla przedmiotu zlecenia (69(h)). Zobacz także paragraf [417](#).

Nasza niezależność i kontrola jakości

Przestrzegamy wymogów niezależności i innych wymogów etycznych Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności) wydanego przez International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) (lub jej krajowy odpowiednik), które opierają się na podstawowych zasadach uczciwości, obiektywizmu, kompetencji zawodowych i należytej staranności, zachowania poufności i profesjonalnego postępowania.

Stwierdzenie, że praktyk przestrzega wymogów niezależności i innych wymogów etycznych Kodeksu IESBA lub innych wymogów, które są co najmniej tak samo wymagające (69(j)).

Firma stosuje Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości ¹¹ i w związku z tym posiada pełny system kontroli jakości, w tym udokumentowane polityki i procedury dotyczące przestrzegania wymogów etycznych, norm zawodowych i obowiązujących wymogów prawnych i regulacyjnych.

Oświadczenie, że firma, której praktyk jest członkiem, stosuje MSKJ 1 lub inne wymogi, które są co najmniej tak samo wymagające (69(i)).

Nasza praca została przeprowadzona przez niezależny i multidyscyplinarny zespół, w skład którego wchodziłi praktycy, inżynierowie i naukowcy zajmujący się ochroną środowiska. W szczególności wykorzystaliśmy pracę naukowców zajmujących się ochroną środowiska jako pomoc w ustaleniu racjonalności scenariuszy ABC związanych z klimatem. Spoczywa na nas wyłączna odpowiedzialność za opinię atestacyjną.

Podsumowanie prac wykonanych przez nas jako podstawa naszej opinii atestacyjnej

Zlecenie atestacyjne dające racjonalną pewność obejmuje przeprowadzenie procedur w celu uzyskania dowodów dotyczących Informacji na temat

Odniesienie do wykorzystania pracy ekspertów praktyków bez sugerowania podziału odpowiedzialności.

¹¹ Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1 zastępuje MSKJ 1. Firmy są zobowiązane do zaprojektowania i wdrożenia systemów zarządzania jakością zgodnie z MSZJ 1 do 15 grudnia 2022 r.

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000
(ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI
W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ ROZSZERZONEJ
SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

zrównoważonego rozwoju. Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres wybranych procedur zależą od zawodowego osądu, w tym również od oceny ryzyka istotnego zniekształcenia Informacji na temat zrównoważonego rozwoju, spowodowanego oszustwem lub błędem. Dokonując oceny ryzyka, wzięliśmy pod uwagę kontrolę wewnętrzną istotną dla przygotowania przez ABC Informacji na temat zrównoważonego rozwoju. Zlecenie atestacyjne dające racjonalną pewność obejmuje:

- ocenę odpowiedności w danych okolicznościach stosowania przez ABC Kryteriów jako podstawy do przygotowania Informacji na temat zrównoważonego rozwoju;
- ocenę odpowiedności metod pomiaru i wyceny, stosowanych zasad sprawozdawczości oraz racjonalności szacunków dokonanych przez ABC; oraz
- ocenę ujawnień i ogólnej prezentacji Informacji na temat zrównoważonego rozwoju.

Informacyjne podsumowanie przeprowadzonych procedur jako podstawa wniosku praktyka (69(k)).

Uważamy, że uzyskane przez nas dowody stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę do wyrażonej przez nas opinii.

Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych (dotyczy tylko niektórych zleceń)

[Forma i treść tej części raportu atestacyjnego będą się różnić w zależności od charakteru innych obowiązków sprawozdawczych praktyka.]

Podpis praktyka 69(m)).

[Podpis praktyka]

Data raportu atestacyjnego (69(n)).

[Data raportu atestacyjnego]

Lokalizacja w systemie prawnym, w którym praktyk prowadzi praktykę

[Adres praktyka]

Ilustracja II: Niezmodyfikowany raport ze zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność

Zlecenie atestacyjne dające ograniczoną pewność dotyczące Informacji na temat zrównoważonego rozwoju zawartych w Raporcie Rocznym

Poniższy raport służy wyłącznie celom ilustracyjnym i nie jest wyczerpujący ani nie ma zastosowania do wszystkich sytuacji. Raport atestacyjny musi być dostosowany do okoliczności zlecenia.

**RAPORT NIEZALEŻNEGO PRAKTYKA ZE ZLECENIA ATESTACYJNEGO
DAJĄCEGO OGRANICZONĄ PEWNOŚĆ DOTYCZĄCY INFORMACJI NA
TEMAT ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU SPÓŁKI ABC**

Do Zarządu ABC

Przeprowadziliśmy zlecenie atestacyjne mające na celu uzyskanie ograniczonej pewności co do Informacji ABC na temat zrównoważonego rozwoju w sekcjach [Wpływ społeczny](#) i [Metryki zrównoważonego rozwoju](#) na stronach od [x] do [y] Raportu Rocznego za rok zakończony 31 grudnia 20X1 r.

Nasze zlecenie atestacyjne nie obejmuje informacji dotyczących wcześniejszych okresów ani żadnych innych informacji zawartych w Raporcie Rocznym za 20X1 r. lub powiązanych z Informacjami na temat zrównoważonego rozwoju lub Raportem Rocznym za 20X1 r., w tym obrazów, plików audio lub wbudowanych filmów.

Nasz wniosek ze zlecenia dającego ograniczoną pewność

Na podstawie wykonanych przez nas procedur opisanych w części „Podsumowanie wykonanej przez nas pracy stanowiącej podstawę naszego wniosku atestacyjnego” oraz uzyskanych dowodów nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że Informacje ABC na temat zrównoważonego rozwoju w rozdziałach Wpływ społeczny i Metryki zrównoważonego rozwoju na stronach od [x] do [y] Raportu Rocznego za rok zakończony 31 grudnia 20X1 r. nie zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z zastosowanymi Ramowymi założeniami sprawozdawczości w wersji x.1 oraz podstawą sporządzenia przedstawioną w Notach od [x] do [xx] w części Roczny Raport zatytułowanej „Podejście do naszej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju za 20X1 r.” (zob. poniżej punkt „Zrozumienie, w jaki sposób ABC przygotowała Informacje na temat zrównoważonego rozwoju”).

Nie wyrażamy wniosku atestacyjnego w odniesieniu do informacji dotyczących wcześniejszych okresów ani w odniesieniu do jakichkolwiek innych informacji zawartych w Raporcie Rocznym za 20X1 r. lub powiązanych z Informacjami na temat zrównoważonego rozwoju lub Raportem Rocznym za 20X1 r., w tym wszelkich obrazów, plików audio lub osadzonych filmów.

Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi

Zwracamy uwagę na Notę X do Informacji na temat zrównoważonego rozwoju, która opisuje niepewność związaną z potencjalnymi długoterminowymi skutkami

Tytuł (69(a)).

Adresat (69(b)) -
zazwyczaj
zleceniodawca.

Poziom pewności dla informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oraz, w stosownych przypadkach, dla zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia

Wniosek ze zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność (69(l)). Zobacz także paragraf [421](#).

Identyfikacja mających zastosowanie kryteriów (69(d)). Zobacz również paragrafy [409-413](#).

Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi ma na celu zwrócenie uwagi na sprawę przedstawioną lub ujawnioną w informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, która w ocenie praktyka jest na tyle ważna, że ma fundamentalne znaczenie dla zrozumienia raportu przez zamierzonych użytkowników. Zobacz także paragraf [415](#).

niebezpiecznego wycieku w zakładzie produkcyjnym Y i wynikającymi z tego postępowaniami, które mogą zostać podjęte przeciwko ABC. Nasz wniosek jest wnioskiem bez zastrzeżeń w odniesieniu do tej kwestii.

Zrozumienie, w jaki sposób firma ABC sporządziła Informacje na temat zrównoważonego rozwoju

Brak powszechnie stosowanych, ogólnie przyjętych ram sprawozdawczości lub znacznego zbioru ustalonych praktyk, na których można by się oprzeć w celu oceny i pomiaru informacji na temat zrównoważonego rozwoju, pozwala na stosowanie różnych, ale akceptowalnych technik pomiaru, które mogą wpływać na porównywalność między podmiotami oraz pomiędzy okresami.

W związku z tym Informacje na temat zrównoważonego rozwoju należy czytać i rozumieć łącznie z [Ramami sprawozdawczości w wersji x.1](#) oraz podstawą sporządzenia przedstawioną w Notach od [x] do [xx] w części Raportu Roczego zatytułowanej [Podejście do naszej sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju](#) (łącznie „Kryteria”), które ABC wykorzystała do sporządzenia Informacji na temat zrównoważonego rozwoju.

Wyjaśnienie, aby zamierzeni użytkownicy mogli zrozumieć informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia w kontekście konkretnych zastosowanych kryteriów. Zobacz także paragraf A163 Standardu.

Nieodłączne ograniczenia przy sporządzaniu Informacji na temat zrównoważonego rozwoju

Jak omówiono w Nocie X, Informacje na temat zrównoważonego rozwoju zawierają informacje oparte na scenariuszach związanych z klimatem, które podlegają nieodłącznej niepewności ze względu na niepełną wiedzę naukową i ekonomiczną na temat prawdopodobieństwa, czasu lub skutków możliwych przyszłych fizycznych i przejściowych skutków związanych z klimatem.

Nieodłączne ograniczenia (69(e)). Zobacz także paragraf [414](#).

Odpowiedzialność ABC

Kierownictwo ABC jest odpowiedzialne za:

- wybór lub ustalenie odpowiednich kryteriów sporządzenia Informacji na temat zrównoważonego rozwoju;
- sporządzenie Informacji na temat zrównoważonego rozwoju zgodnie z Kryteriami (przyjętymi Ramami sprawozdawczości w wersji x.1 oraz podstawą sporządzenia przedstawioną w Notach od [x] do [xx] w części Raportu Roczego zatytułowanej [Podejście do naszej sprawozdawczości na temat zrównoważonego rozwoju za 20X1 r.](#));
- zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymywanie kontroli wewnętrznej nad informacjami istotnymi dla sporządzenia Informacji na temat zrównoważonego rozwoju, które są wolne od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem.

Odpowiedzialność poszczególnych osób (69(g)).

Nasza odpowiedzialność

Jesteśmy odpowiedzialni za:

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000
(ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI
W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ ROZSZERZONEJ
SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

- zaplanowanie i wykonanie zlecenia w celu uzyskania ograniczonej pewności, że Informacje na temat zrównoważonego rozwoju są wolne od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem;
- sformułowanie niezależnego wniosku na podstawie przeprowadzonych przez nas procedur i uzyskanych dowodów; oraz
- przedstawienie naszego wniosku w raporcie Dyrektorom ABC.

Ponieważ zostaliśmy zaangażowani do sformułowania niezależnego wniosku o Informacjach na temat zrównoważonego rozwoju sporządzonych przez kierownictwo, nie możemy być zaangażowani w przygotowanie Informacji na temat zrównoważonego rozwoju, ponieważ może to zagrozić naszej niezależności.

Stosowane standardy zawodowe

Wykonaliśmy zlecenie atestacyjne dające ograniczoną pewność zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Atestacyjnych 3000 (zmienionym) „*Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych*” oraz, w odniesieniu do emisji gazów cieplarnianych zawartych w Informacjach na temat zrównoważonego rozwoju, zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Atestacyjnych 3410 „*Usługi atestacyjne dotyczące sprawozdań na temat gazów cieplarnianych*” wydanym przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

Dodatkowe sformułowania mające na celu wyjaśnienie ról poszczególnych osób i uniknięcie wrażenia, że usługi atestacyjne mogą być świadczone w celu „wypełnienia luk”, poprzez wyjaśnienie, dlaczego praktyk nie może być zaangażowany w sporządzanie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia w ramach zlecenia atestacyjnego).

Stwierdzenie, że zlecenie zostało wykonane zgodnie z MSUA 3000 (zmienionym) lub standardem określonym dla przedmiotu zlecenia (69(h)). Zobacz także paragraf 417.

Nasza niezależność i kontrola jakości

Przestrzegamy wymogów niezależności i innych wymogów etycznych *Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności)* wydanego przez International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), które opierają się na podstawowych zasadach uczciwości, obiektywizmu, kompetencji zawodowych i należytej staranności, zachowania poufności i profesjonalnego postępowania.

Firma stosuje Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości ¹² i w związku z tym posiada pełny system kontroli jakości, w tym udokumentowane polityki i procedury dotyczące przestrzegania wymogów etycznych, norm zawodowych i obowiązujących wymogów prawnych i regulacyjnych.

Nasza praca została przeprowadzona przez niezależny i multidyscyplinarny zespół, w skład którego wchodziłi praktycy, inżynierowie i naukowcy zajmujący się ochroną środowiska. W szczególności wykorzystaliśmy pracę naukowców zajmujących się ochroną środowiska jako pomoc w ustaleniu racjonalności scenariuszy ABC związanych z klimatem. Spoczywa na nas wyłączna odpowiedzialność za wniosek atestacyjny.

Podsumowanie prac, które wykonaliśmy jako podstawę naszego wniosku atestacyjnego

[W przypadku zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność ważne jest, aby praktyk zamieścić podsumowanie rodzaju i zakresu przeprowadzonych procedur, które w ocenie praktyka dostarczają dodatkowych informacji, które mogą być istotne dla zrozumienia przez użytkowników podstawy wniosku atestacyjnego praktyka. Poniższa sekcja została przedstawiona jako wytyczne, a przykładowe procedury nie stanowią wyczerpującej listy ani rodzaju, ani zakresu procedur, które mogą być ważne dla zrozumienia przez użytkowników wykonanej pracy.]

Jesteśmy zobowiązani do zaplanowania i wykonania naszej pracy w celu uwzględnienia obszarów, w których zidentyfikowaliśmy prawdopodobieństwo wystąpienia istotnego zniekształcenia Informacji na temat zrównoważonego rozwoju. Przeprowadzone przez nas procedury opierały się na naszym zawodowym osądzie. Podczas przeprowadzania naszego zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność w odniesieniu do Informacji na temat zrównoważonego rozwoju:

- Oceniliśmy przydatność w danych okolicznościach stosowania przez ABC Kryteriów jako podstawy do sporządzenia Informacji na temat zrównoważonego rozwoju;
- W drodze zapytań uzyskaliśmy zrozumienie środowiska kontroli, procesów i systemów informacyjnych ABC istotnych dla przygotowania

Stwierdzenie, że praktyk przestrzega wymogów niezależności i innych wymogów etycznych Kodeksu IESBA lub innych wymogów, które są co najmniej tak samo wymagające (69(j)).

Oświadczenie, że firma, której praktyk jest członkiem, stosuje MSKJ 1 lub inne wymogi, które są co najmniej tak samo wymagające (69(i)).

Odniesienie do wykorzystania pracy ekspertów praktyka bez sugerowania podziału odpowiedzialności.

Informacyjne podsumowanie wykonanych procedur jako podstawa wniosku praktyka (69(k)) - zob. także paragraf 420).

¹² Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1 zastępuje MSKJ 1. Firmy są zobowiązane do zaprojektowania i wdrożenia systemów zarządzania jakością zgodnie z MSZJ 1 do 15 grudnia 2022 r.

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000
(ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI
W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ ROZSZERZONEJ
SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

Informacji na temat zrównoważonego rozwoju, ale nie oceniliśmy sposobu, w jaki zostały zaprojektowane poszczególne działania kontrolne, nie uzyskaliśmy dowodów na ich wdrożenie ani nie zbadaliśmy ich skuteczności operacyjnej;

- Oceniliśmy, czy metody opracowywania szacunków przez ABC są odpowiednie i konsekwentnie stosowane, ale nasze procedury nie obejmowały testowania danych, na których opierają się szacunki, ani oddzielnego opracowywania własnych szacunków, na podstawie których moglibyśmy ocenić szacunki ABC;
- Przeprowadziliśmy wizyty w czterech z dwudziestu zakładów produkcyjnych ABC; wybraliśmy te zakłady na podstawie wkładu Informacji na temat zrównoważonego rozwoju zakładu w Informacje na temat zrównoważonego rozwoju grupy, nieoczekiwanych wahań Informacji na temat zrównoważonego rozwoju zakładu od poprzedniego okresu oraz zakłady nieodwiedzone w poprzednim okresie;
- W każdej odwiedzonej lokalizacji przetestowaliśmy wybrane pozycje, porównując je z dokumentacją źródłową lub porównując dokumentację źródłową z wybranymi pozycjami;
- Przeprowadziliśmy procedury analityczne, porównując oczekiwane emisje gazów cieplarnianych, w oparciu o wartość opałową paliwa spalonego w danym okresie, z rzeczywistymi emisjami i zwróciliśmy się do kierownictwa w celu uzyskania wyjaśnień wszelkich znaczących różnic, które zidentyfikowaliśmy;
- Przeanalizowaliśmy sposób prezentacji i ujawniania Informacji na temat zrównoważonego rozwoju.

Procedury wykonywane w ramach zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność mają odmienny charakter i rozłożenie w czasie wykonania oraz węższy zakres niż w przypadku zlecenia atestacyjnego dającego racjonalną pewność. W związku z tym poziom pewności uzyskany w ramach zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność jest znacznie niższy niż poziom pewności, który zostałby uzyskany, gdybyśmy przeprowadzili zlecenie atestacyjne dające racjonalną pewność.

Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych (dotyczy tylko niektórych zleceń)

[Forma i treść tej części raportu atestacyjnego będą się różnić w zależności od charakteru innych obowiązków sprawozdawczych praktyka.]

[Podpis praktyka]

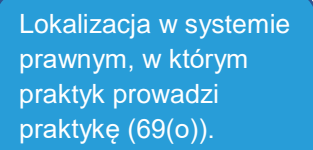
Podpis praktyka
69(m).

[Data raportu atestacyjnego]

Data raportu
atestacyjnego (69(n)).

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000
(ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI
W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ ROZSZERZONEJ
SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

[Adres praktyka]



Lokalizacja w systemie prawnym, w którym praktyk prowadzi praktykę (69(o)).

Załącznik 1

Terminy używane w niniejszych wytycznych

Użyte terminy	Sposób opisany w Wytycznych (odniesienie w nawiasach w każdym przypadku dotyczy akapitu w Wytycznych, w którym termin został użyty po raz pierwszy)
Ryzyko agregacji	Prawdopodobieństwo, że suma nieskorygowanych i niewykrytych zniekształceń przekroczy poziom istotności. (279)
Stwierdzenia	Oświadczenia jednostki, wyraźne lub nie, które są zawarte w informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, wykorzystywane przez praktyka do rozważenia różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić. (253)
Kompetencje atestacyjne	Kompetencje niezbędne do wykonania zlecenia atestacyjnego, obejmujące kompetencje w zakresie umiejętności i technik atestacyjnych. (25)
RSZ	Rozszerzona sprawozdawczość zewnętrzna. (1)
Zlecenie atestacyjne RSZ	Zlecenie atestacyjne dotyczące RSZ. (3)
Informacje RSZ	Informacje o finansowych i niefinansowych konsekwencjach działalności jednostki, w tym informacje dotyczące przyszłości odnoszące się do tych spraw. (6)
Raport RSZ	Informacje RSZ przedstawione jako cały raport.
Informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia	Ta część informacji RSZ w raporcie RSZ, która jest przedmiotem zlecenia atestacyjnego RSZ. (8)
Kryteria opracowane przez jednostkę	Kryteria opracowane przez jednostkę. (9)

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ
 ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ
 ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

Użyte terminy	Sposób opisany w Wytycznych (odniesienie w nawiasach w każdym przypadku dotyczy akapitu w Wytycznych, w którym termin został użyty po raz pierwszy)
Zewnętrzne źródło informacji	Zewnętrzna (zewnętrzna w stosunku do sporządzającego) osoba lub organizacja, która dostarcza danych lub informacji wykorzystywanych przez sporządzającego do przygotowania raportu RSZ. (228)
Kryteria ramowe	Kryteria zawarte w ramowych założeniach, standardach lub wytycznych dotyczących RSZ ustanowionych przez przepisy prawa lub regulacje, przez międzynarodowe lub krajowe organy ustanawiające standardy lub inne organy. (9)
Istotność wykonawcza	Próg ilościowy, który jest niższy niż istotność ilościowa dla informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jako całości, ustalony w celu ograniczenia ryzyka agregacji do odpowiednio niskiego poziomu. (285)
Sporządzający	Podmiot odpowiedzialny, który jest również osobą dokonującą pomiaru lub oceny.
Tematy sprawozdawcze	Stosowne zagadnienie będące przedmiotem zlecenia (lub jego aspekty). (169)
Kompetencje w zakresie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia	Kompetencje w zakresie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz jego pomiaru lub oceny. (25)
Eksperti w dziedzinie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia	Eksperti w dziedzinie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz jego pomiaru lub oceny. (45)

Załącznik 2

Tabela 2: Rodzaje sprawozdawczości, przykładowe ramowe założenia i czy są one objęte niniejszymi wytycznymi RSZ

Temat	Przykład dostępnych ramowych założeń lub standardów sprawozdawczości	Standard(y) IAASB	Objęte Wytycznymi RSZ?
Emisje gazów cieplarnianych	<ul style="list-style-type: none"> Protokół GHG WBCSD/WRI 	<ul style="list-style-type: none"> MSUA 3410 (wymaga przestrzegania MSUA 3000 (zmienionego)) 	Tak
Sprawozdawczość zintegrowana	<ul style="list-style-type: none"> Ramowe założenia sprawozdawczości zintegrowanej IIRC 	<ul style="list-style-type: none"> MSUA 3000 (zmieniony) 	Tak
Kapitał intelektualny	<ul style="list-style-type: none"> WICI Intangibles Reporting Framework 	<ul style="list-style-type: none"> MSUA 3000 (zmieniony) 	Tak
Komentarz zarządu dotyczący sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z MSSF	<ul style="list-style-type: none"> IASB Management Commentary Practice Statement 	<ul style="list-style-type: none"> MSUA 3000 (zmieniony) 	Tak
Sprawozdanie z wyników sektora publicznego lub sprawozdanie jednostek niekomercyjnych	<ul style="list-style-type: none"> Przepisy prawa, regulacje lub standardy 	<ul style="list-style-type: none"> MSUA 3000 (zmieniony) 	Tak
Zrównoważony rozwój (środowisko, kwestie społeczne, ład korporacyjny)	<ul style="list-style-type: none"> Ramowe założenia CDSB Standardy GRI GSSB Standardy SASB Ramowe założenia TCFD 	<ul style="list-style-type: none"> MSUA 3000 (zmieniony) 	Tak
Podatki w poszczególnych krajach	<ul style="list-style-type: none"> Przepisy prawa lub regulacje Standard GSSB: Podatki i opłaty publicznoprawne 	<ul style="list-style-type: none"> MSUA 3000 (zmieniony) MSB 800/805 	Tak Nie
Zgodność z przepisami	<ul style="list-style-type: none"> Przepisy prawa lub regulacje Warunki umowne 	<ul style="list-style-type: none"> MSUA 3000 (zmieniony) 	Nie
Historyczne sprawozdania finansowe	<ul style="list-style-type: none"> Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej IASB (MSSF) 	<ul style="list-style-type: none"> Standardy MSB MSUP 2400 (zmieniony) lub MSUP 2410 	Nie
Kontrola wewnętrzna w organizacji usługowej	<ul style="list-style-type: none"> COSO Kontrola Wewnętrzna - Zintegrowana Struktura Ramowa AICPA SOC 2 Trust Services Criteria 	<ul style="list-style-type: none"> MSUA 3402 (wymaga przestrzegania MSUA 3000 (zmienionego)) MSUA 3000 (zmieniony) 	Nie

Załącznik 3

Ograniczona i racjonalna pewność – przykładowa tabela RSZ

MSUA 3000 (zmieniony) („Standard”) przewiduje dwa poziomy pewności: ograniczoną pewność i racjonalną pewność. Zrozumienie praktycznych różnic między nimi może być trudne. Ponadto, podczas gdy wysiłek włożony w prace związane z uzyskaniem racjonalnej pewności może być lepiej rozumiany, ponieważ ogólnie uważa się, że jest on zbliżony do poziomu pewności badania sprawozdania finansowego, ograniczona pewność może obejmować szereg różnych poziomów pewności, od:

- nieco powyżej pewności, która prawdopodobnie zwiększy zaufanie zamierzonych użytkowników do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia w stopniu wyraźnie większym niż nieistotny („błahy” ang. inconsequential) (dolna granica zakresu ograniczonej pewności); do
- nieco poniżej racjonalnej pewności (górną granicą zakresu ograniczonej pewności).

Poniższa tabela została opracowana w celu podania przykładów sposobów, w jakie racjonalna i ograniczona pewność mogą się różnić oraz w jaki sposób ograniczona pewność w dolnej części zakresu może różnić się od ograniczonej pewności w górnej części zakresu. Ważne jest, aby pamiętać, że są to tylko przykłady; nie mają one na celu sugerowania, że procedury ilustracyjne są wystarczającym lub jedynym sposobem, w jaki można podejść do wymagań Standardu. W praktyce rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur stosowanych przez praktyka jest kwestią zawodowego osądu w okolicznościach zlecenia i opiera się na ocenionym ryzyku (w przypadku zlecenia atestacyjnego dającego racjonalną pewność) lub zidentyfikowanych obszarach, w których może wystąpić istotne zniekształcenie (w przypadku zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność).

Pierwsza kolumna w tabeli od lewej przedstawia niektóre z wymogów zlecenia atestacyjnego RSZ, od wstępnej akceptacji do sporządzenia raportu, które są objęte Wytycznymi. W następnej kolumnie podano źródło wymogu w Standardzie oraz rozdział Wytycznych, w którym zawarto dalsze wytyczne. Kolejne dwie kolumny przedstawiają przykładowe procedury i rozważania dotyczące ograniczonej i racjonalnej pewności.

W przypadku ograniczonej pewności, zlecenie jest zaplanowane w taki sposób, aby uzyskać poziom pewności, który w ocenie praktyka jest znaczący. To, co jest znaczące w konkretnym zleceniu, stanowi zawodowy osąd w zakresie zależnym od okoliczności zlecenia, w tym potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników jako grupy, kryteriów i zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia (zob. również paragrafy A4-A7 Standardu). Należy również zauważyć, że procedury przeprowadzone w celu uzyskania ograniczonej pewności:

- mogą znajdować się w dowolnym miejscu na kontinuum od dolnego końca zakresu do górnego - ale poniżej racjonalnej pewności; oraz
- mogą się różnić dla różnych aspektów zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia w zależności od ryzyka.

Ponieważ poziom pewności uzyskany przez biegłego rewidenta w przypadku zleceń atestacyjnych dających ograniczoną pewność jest różny, raport praktyka zawiera podsumowanie przeprowadzonych procedur, z zastrzeżeniem, że zrozumienie rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu wykonanych procedur jest niezbędne do zrozumienia wniosku praktyka (zob. także paragrafy [419-420](#) oraz Przykładowy raport ze zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność w Rozdziale 12).

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

W kolumnie dotyczącej ograniczonej pewności w tabeli użyto strzałek, aby pokazać, w jaki sposób procedury praktyka mogą się różnić w zależności od zakresu ograniczonej pewności. Strzałki nie mają na celu sugerowania opcji lub wstępnie ustalonych poziomów, z których praktyk wybiera. Mają one raczej stanowić przykłady możliwych wariantów procedur, które praktyk może uznać za odpowiednie do uzyskania zrozumienia zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i innych okoliczności zlecenia oraz do zidentyfikowania i zajęcia się tymi obszarami, w których może wystąpić istotne zniekształcenie, w celu uzyskania ograniczonej pewności, która będzie znacząca w danych okolicznościach. Strzałki zawierają następujące przykładowe procedury:

- Jasnoniebieska strzałka po lewej stronie zawiera przykładowe procedury, które praktyk może wykonać, gdy procedury, które uznał on za niezbędne do uzyskania ograniczonej pewności, która będzie znacząca w okolicznościach zlecenia, znajdują się w dolnej części zakresu ograniczonej pewności.
- Środkowa niebieska strzałka zawiera dalsze przykładowe procedury, które mogą być wykonane, oprócz tych w strzałce po lewej stronie, ponieważ procedury, jakie mogą być potrzebne do uzyskania ograniczonej pewności, która będzie znacząca w okolicznościach zlecenia, przesuwają się w kierunku środka zakresu ograniczonej pewności.
- Ciemniejsza niebieska strzałka po prawej stronie zawiera przykładowe procedury, które mogą być wykonane dodatkowo do procedur zawartych w pozostałych dwóch strzałkach, ponieważ procedury, jakie mogą być potrzebne do uzyskania ograniczonej pewności, która będzie znacząca w okolicznościach zlecenia, przesuwają się jeszcze bardziej w górę zakresu ograniczonej pewności.

Przykłady procedur służących uzyskaniu racjonalnej pewności przedstawiono w ostatniej kolumnie po prawej stronie (najciemniejsza niebieska kolumna).

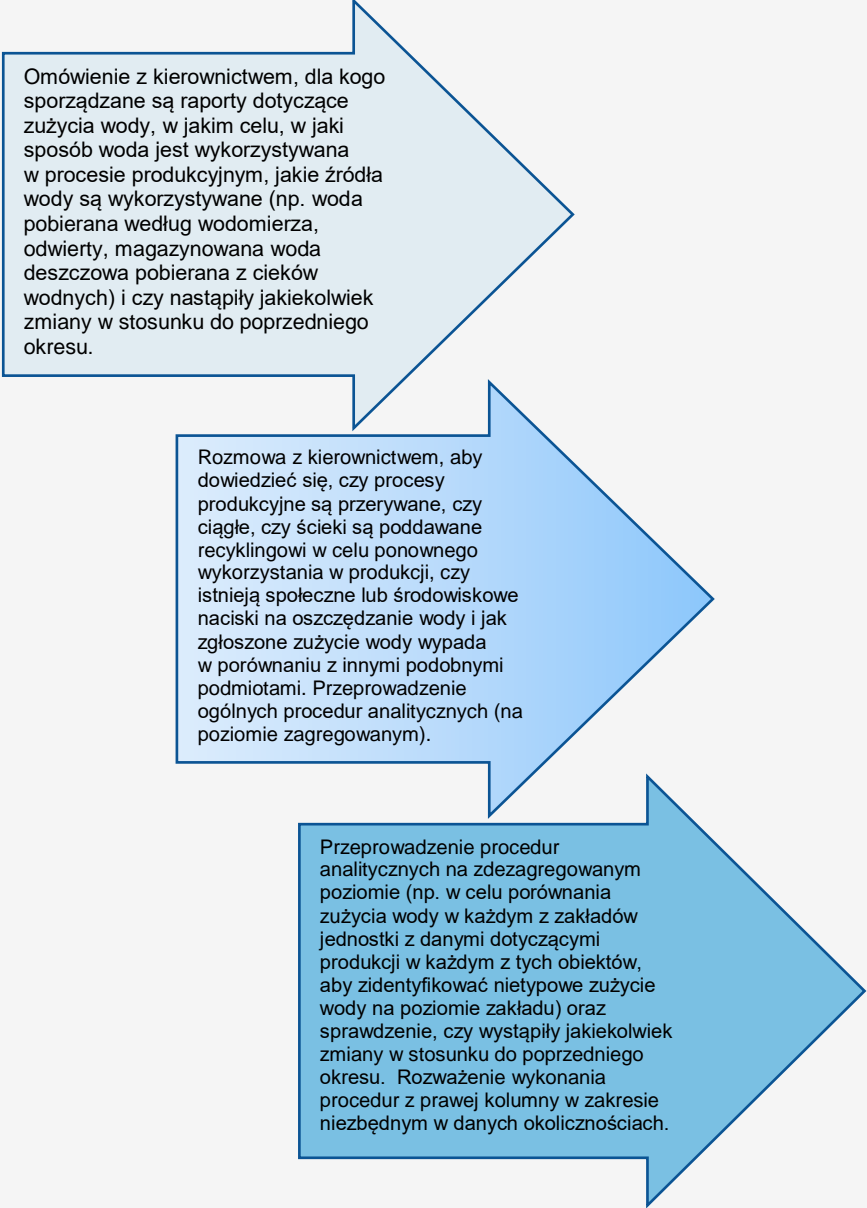
Szare wiersze zostały umieszczone w celu wskazania, że wymogi Standardu są takie same dla ograniczonej i racjonalnej pewności.

	Źródło	Wytyczne, przykładowe rozważania i przykładowe procedury	
		<i>Aby uzyskać ograniczoną pewność (niższy poziom pewności niż racjonalna pewność, ale jednak znaczący), praktyk wykonuje procedury w celu uzyskania pewności, która może się różnić w swoim zakresie.</i>	<i>Aby uzyskać racjonalną pewność, praktyk wykonuje szeroko zakrojone procedury.</i>
		<p>Ograniczona pewność</p> <p><i>Po lewej stronie (jasnoniebieska strzałka) znajdują się przykładowe procedury z dolnej części zakresu ograniczonej pewności (tj. która prawdopodobnie zwiększy zaufanie zamierzonych użytkowników do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia w stopniu wyraźnie większym niż nieistotny) („błahy”).</i></p> <p><i>Gdy kolor strzałek staje się ciemniejszy, dodawane są dalsze przykładowe procedury; ciemnoniebieska strzałka po prawej stronie zawiera dalsze przykładowe procedury, które mogą być wykonane, gdy pewność zbliża się do górnej granicy zakresu ograniczonej pewności w kierunku „nieco poniżej</i></p>	<p>Racjonalna pewność</p>

	Źródło	Wytyczne, przykładowe rozważania i przykładowe procedury
		<p><i>racjonalnej pewności". Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur jest kwestią zawodowego osądu w okolicznościach zlecenia w oparciu o wykonaną ocenę ryzyka i w oparciu o obszary, w których praktyk identyfikuje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnego zniekształcenia.</i></p>
Warunki konieczne	<p>MSUA 3000 (zmieniony) 24(a), (b)</p> <p>Rozdział 3</p>	<p>Procedury ustalania, czy spełnione są warunki konieczne, opierają się na:</p> <ul style="list-style-type: none"> wstępnej znajomości okoliczności zlecenia, oraz rozmowie ze sporządzającym. <p>Jeśli kryteria nie są odpowiednie dla przeprowadzenia zlecenia atestacyjnego dającego racjonalną pewność, to nie są też odpowiednie dla zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność i odwrotnie.</p>
Kompetencje i możliwości	<p>MSUA 3000 (zmieniony) 31(b), (c), 32</p> <p>Rozdział 1</p>	<p>Partner odpowiedzialny za zlecenie musi posiadać wystarczające umiejętności, wiedzę i doświadczenie, aby przyjąć odpowiedzialność za wniosek atestacyjny, a także musi być przekonany, że zespół wykonujący zlecenie i zewnętrzni eksperci praktyka posiadają niezbędne kompetencje zawodowe do wykonania zlecenia atestacyjnego. Takie kompetencje nie zależą od poziomu pewności, ale na przykład od złożoności zagadnienia będącego przedmiotem RSZ i jego pomiaru lub oceny.</p>
Zawodowy sceptycyzm, zawodowy osąd oraz umiejętności i techniki atestacyjne	<p>MSUA 3000 (zmieniony) 37-39</p> <p>Rozdział 2</p>	<p>Potrzeba zachowania zawodowego sceptycyzmu i stosowania zawodowego osądu oraz wykorzystania umiejętności i technik atestacyjnych w ramach powtarzalnego, systematycznego procesu wykonywania usług atestacyjnych jest taka sama w przypadku ograniczonej i racjonalnej pewności.</p>
Odpowiedniość kryteriów na etapie planowania	<p>MSUA 3000 (zmieniony) 41-43</p> <p>Rozdziały 4 i 5</p>	<p>W ramach planowania zlecenia praktyk określa, czy kryteria są odpowiednie dla zlecenia. Wysiłek włożony w pracę może być spowodowany na przykład złożonością i różnorodnością zagadnienia będącego przedmiotem RSZ lub złożonością i zakresem granic organizacyjnych. Rozważania na temat odpowiedniości kryteriów mogą obejmować między innymi: metodę ustalania granic organizacyjnych jednostki, zagadnienie będące przedmiotem zlecenia, które ma być wyjaśniane, akceptowalne metody kwantyfikacji lub oceny oraz kryteria prezentacji i ujawniania informacji.</p>

	Źródło	Wytyczne, przykładowe rozważania i przykładowe procedury	
Istotność	MSUA 3000 (zmieniony) 44 Rozdział 9	Rozważania dotyczące istotności są takie same w przypadku zleceń atestacyjnych dających ograniczoną i racjonalną pewność, ponieważ opierają się na potrzebach informacyjnych zamierzonych użytkowników (tj. na tym, co „ma znaczenie” dla zamierzonych użytkowników lub zmieniłoby ich decyzje), a nie na rodzaju lub zakresie procedur, które praktyk wykonuje w celu uwzględnienia ryzyka związanego ze zleceniem. Istotność jest rozpatrywana w kontekście czynników ilościowych i jakościowych.	
Zrozumienie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i innych okoliczności zlecenia	MSUA 3000 (zmieniony) 45 Rozdziały 3, 4, 5, 6, 7	<p>Co należy zrozumieć</p> <p>Praktyk ma obowiązek zasięgnąć informacji o następujących zagadnieniach:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy sporządzający posiada jakąkolwiek wiedzę na temat faktycznych, podejrzewanych lub domniemych celowych zniekształceń lub niezgodności z przepisami prawa i regulacjami mającymi wpływ na informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. • Na temat komórki audytu wewnętrznego sporządzającego (jeśli istnieje) oraz jej działania i głównych ustaleń w odniesieniu do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. • Czy sporządzający korzystał z pomocy ekspertów przy przygotowywaniu informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. <p>Praktyk uzyskuje również zrozumienie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i innych okoliczności zlecenia jako podstawę do zaprojektowania i wykonania swoich procedur. Może to obejmować zrozumienie, między innymi, charakteru jednostki, jej branży, czynników regulacyjnych i innych czynników zewnętrznych stosownych dla usługi atestacyjnej RSZ (np. dostawców jednostki, klientów, organizacji usługowych, konkurentów oraz środowiska politycznego, geograficznego, społecznego i gospodarczego, w którym jednostka prowadzi działalność), zmian w stosunku do poprzedniego okresu lub, w niektórych przypadkach, oczekiwanych zmian w przyszłym okresie (lub okresach).</p>	
	MSUA 3000 (zmieniony) 46O/R, 48O(a), 48R(a)	<p>Zakres zrozumienia</p> <p>Wystarczające, aby możliwe było zidentyfikowanie obszarów, w których może wystąpić istotne zniekształcenie informacji RSZ, tj. na poziomie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem RSZ jako całości oraz w odniesieniu do istotnych aspektów informacji RSZ.</p>	<p>Zakres zrozumienia</p> <p>Wystarczające, aby zidentyfikować i ocenić ryzyko istotnego zniekształcenia (na poziomie rodzajów zniekształceń, które mogą wystąpić) w informacjach RSZ:</p>

	Źródło	Wytyczne, przykładowe rozważania i przykładowe procedury	
	Rozdziały 3 , 4 , 5 , 6 , 7	<p>Procedury mające na celu uzyskanie zrozumienia zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i innych okoliczności zlecenia oraz ocenę obszarów, w których może wystąpić istotne zniekształcenie informacji RSZ, same w sobie nie dostarczają dowodów, na których można oprzeć wnioski atestacyjny.</p> <p>W przypadku niektórych zleceń atestacyjnych dających ograniczoną pewność praktycy mogą uzyskać zrozumienie wystarczające do zidentyfikowania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia, ale nie są do tego zobowiązani, chyba że wymagają tego określone standardy MSUA.</p> <p>Poniższe strzałki przedstawiają przykłady procedur w zakresie ograniczonej pewności. Procedury niezbędne do uzyskania znaczącej pewności w okolicznościach zlecenia mogą się różnić i mogą obejmować między innymi procedury wskazane w poniższych strzałkach. To, co jest znaczące w konkretnym zleceniu, jest zawodowym osądem, który zależy od okoliczności zlecenia, w tym potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników jako grupy, kryteriów i zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia (zob. również paragrafy A4-A7 Standardu).</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Na poziomie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem RSZ jako całości. • Na poziomie rodzaju zniekształcenia, które może powstać w przypadku istotnych aspektów informacji RSZ (przydatne może być wykorzystanie stwierdzeń w celu rozważenia rodzaju zniekształcenia, jakie może powstać). <p>Na przykład, <u>oprócz</u> wykonania procedur z lewej kolumny, praktyk może omówić z kierownictwem:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jak często wodomierze są kalibrowane i przez kogo oraz w jaki sposób mierzona jest woda z innych źródeł. • Czy istnieją cele do osiągnięcia (np. cele regulacyjne lub wewnętrzne cele dotyczące wydajności, które mogą stanowić zachętę do podawania nieprawdziwych informacji). • Czy podmiot prezentuje standardowe wskaźniki branżowe przy użyciu standardowych kryteriów branżowych; oraz jak wykazywane zużycie wody przez podmiot wypada w porównaniu

		 <p>Omówienie z kierownictwem, dla kogo sporządzane są raporty dotyczące zużycia wody, w jakim celu, w jaki sposób woda jest wykorzystywana w procesie produkcyjnym, jakie źródła wody są wykorzystywane (np. woda pobierana według wodomierza, odwierty, magazynowana woda deszczowa pobierana z cieków wodnych) i czy nastąpiły jakiegokolwiek zmiany w stosunku do poprzedniego okresu.</p> <p>Rozmowa z kierownictwem, aby dowiedzieć się, czy procesy produkcyjne są przerywane, czy ciągle, czy ścieki są poddawane recyklingowi w celu ponownego wykorzystania w produkcji, czy istnieją społeczne lub środowiskowe naciski na oszczędzanie wody i jak zgłoszone zużycie wody wypada w porównaniu z innymi podobnymi podmiotami. Przeprowadzenie ogólnych procedur analitycznych (na poziomie zagregowanym).</p> <p>Przeprowadzenie procedur analitycznych na zdezagregowanym poziomie (np. w celu porównania zużycia wody w każdym z zakładów jednostki z danymi dotyczącymi produkcji w każdym z tych obiektów, aby zidentyfikować nietypowe zużycie wody na poziomie zakładu) oraz sprawdzenie, czy wystąpiły jakiegokolwiek zmiany w stosunku do poprzedniego okresu. Rozważenie wykonania procedur z prawej kolumny w zakresie niezbędnym w danych okolicznościach.</p>	<p>z podobnymi podmiotami w branży.</p> <p>Praktyk może również:</p> <ul style="list-style-type: none"> Przeprowadzić procedury analityczne na poziomie zdezagregowanym, oraz Obserwować procedury wykonywane przez personel lub skontrolować dokumenty lub sprzęt (np. odczyt wodomierzy lub udokumentowane zapisy kalibracji liczników). <p>Procedury mające na celu uzyskanie zrozumienia zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i innych okoliczności zlecenia oraz ocenę obszarów, w których może wystąpić istotne zniekształcenie informacji RSZ, same w sobie nie dostarczają dowodów, na których można oprzeć wnioski atestacyjne.</p>
--	--	--	---

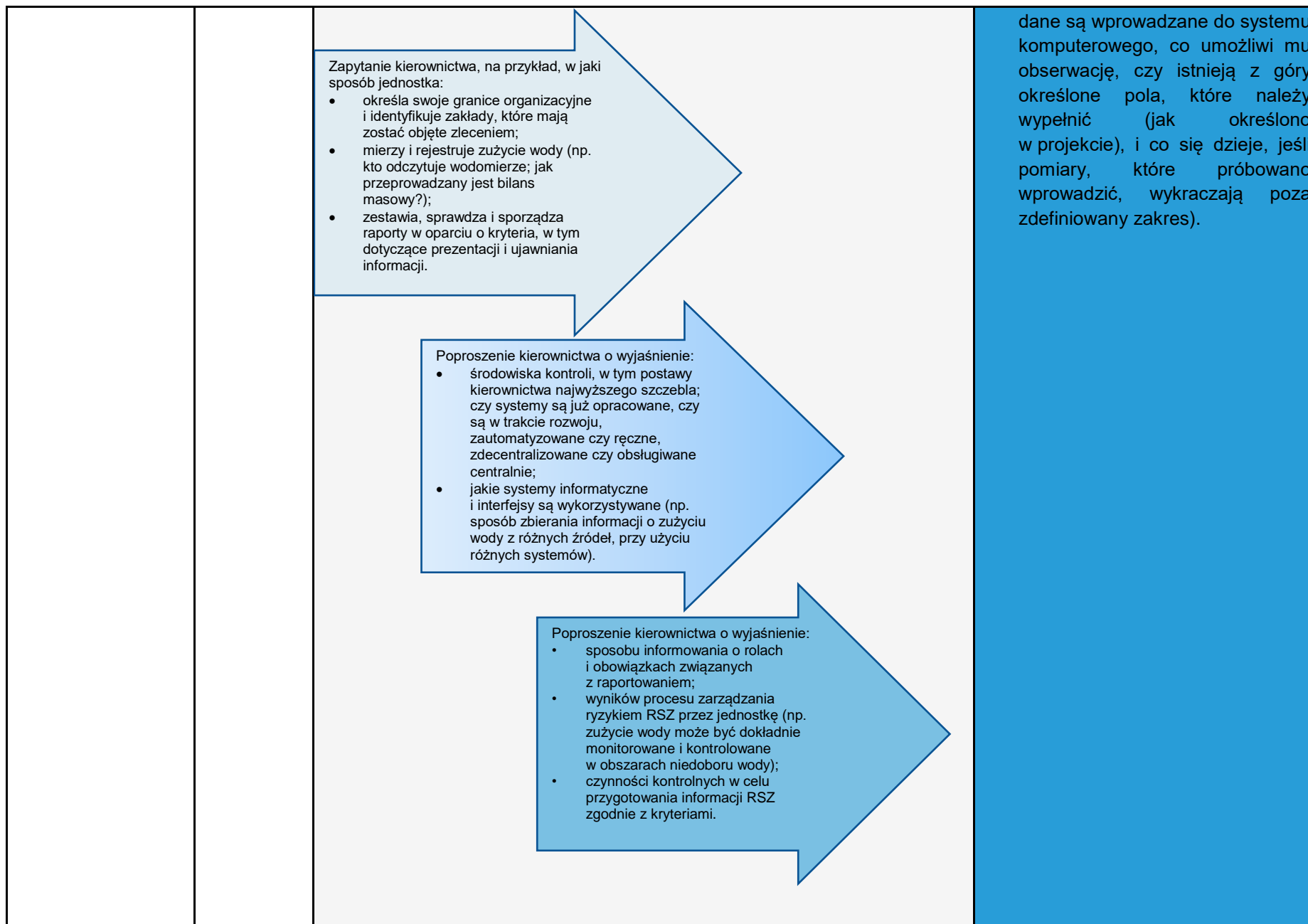
NIEWIĄŻĄCE WYTTCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

	Źródło	Wytyczne, przykładowe rozważania i przykładowe procedury
Rozważenie, czy skorzystać z pracy audytu wewnętrznego, eksperta praktyka lub innego praktyka	MSUA 3000 (zmieniony) 32(a),(b), 45(b),(c) Rozdział 1	Rozważania dotyczące wykorzystania pracy audytu wewnętrznego, eksperta praktyka lub innego praktyka są takie same w przypadku ograniczonej i racjonalnej pewności.
Ocena obiektywizmu i kompetencji w przypadku korzystania z pracy takich osób (patrz wiersz powyżej)	MSUA 3000 (zmieniony) 52(a),(b), 53, 55(a),(b) Rozdział 1	<p>Oceniając ich kompetencje, umiejętności i obiektywizm, warto wziąć pod uwagę np.:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Komu podlegają (np. audyt wewnętrzny może podlegać zarządowi lub komitetowi audytu); • Wymogi dotyczące członkostwa w organizacji zawodowej, takie jak etyka i niezależność, ustawiczne kształcenie zawodowe lub licencja na wykonywanie zawodu; • Opublikowane artykuły napisane przez eksperta lub członkostwo eksperta w organach branżowych lub innych organach; • Czy inny praktyk pochodzi z tej samej sieci lub firmy, czy spoza własnej organizacji praktyka i jakie procedury kontroli jakości stosuje ta organizacja; • Osobiste lub zawodowe relacje ze sporządzającym; • Czy inny praktyk działa w środowisku regulacyjnym, które aktywnie nadzoruje praktyka; i • Zakres zaangażowania, jakiego oczekuje praktyk w pracę tych innych stron.

<p>Uzyskanie zrozumienia procesów i, w stosownych przypadkach, kontroli wewnętrznej</p>	<p>MSUA 3000 (zmieniony) 47 O/R</p> <p>Rozdziały 4, 6</p>	<p>Uzyskanie zrozumienia procesu wykorzystywanego do przygotowania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia może obejmować pytania o aspekty procesu, które są stosowne dla zlecenia. Praktyk może w przypadku niektórych zleceń atestacyjnych dających ograniczoną pewność zdecydować się na uzyskanie zrozumienia kontroli wewnętrznej nad sporządzaniem informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, jednak często nie decyduje się na to.</p> <p>Nie jest również zobowiązany w celu uzyskania ograniczonej pewności do oceny sposobu, w jaki zaprojektowane zostały kontrole ani ustalenia, czy zostały one wdrożone. W przypadku niektórych zleceń atestacyjnych dających ograniczoną pewność praktycy mogą zdecydować się na ocenę sposobu zaprojektowania mechanizmów kontrolnych i ustalenie, czy zostały one wdrożone, ale nie są do tego zobowiązani, chyba że wymagają tego określone MSUA.</p> <p>Poniższe strzałki przedstawiają przykłady procedur w zakresie ograniczonej pewności. Procedury niezbędne do uzyskania znaczącej pewności w okolicznościach zlecenia mogą się różnić i mogą obejmować między innymi procedury wskazane w poniższych strzałkach. To, co jest znaczące w konkretnym zleceniu, jest zawodowym osądem, który zależy od okoliczności zlecenia, w tym potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników jako grupy, kryteriów i zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia (zob. również paragrafy A4-A7 Standardu).</p>	<p><u>Oprócz</u> sprawi wymienionych w kolumnie po lewej stronie, praktyk uzyskuje zrozumienie, na przykład:</p> <ul style="list-style-type: none"> • czynności kontrolnych stosownych dla zlecenia, których zrozumienie uważa za niezbędne w celu oceny ryzyka istotnego zniekształcenia (np. na poziomie stwierżeń); • monitorowania mechanizmów kontroli przez jednostkę; <p>Uzyskując zrozumienie powyższego, praktyk musi ocenić sposób zaprojektowania mechanizmów kontroli istotnych dla zlecenia i ustalić, czy zostały one wdrożone poprzez przeprowadzenie procedur <u>oprócz</u> zapytania o to personelu odpowiedzialnego za informacje RSZ. Praktyk może na przykład:</p> <ul style="list-style-type: none"> • przeprowadzić rozmowy z kierownictwem i innymi osobami w celu zrozumienia procesu oceny ryzyka jednostki (tj. <i>sposobu, w jaki</i> jednostka identyfikuje ryzyko związane z zarządzaniem i raportowaniem zużycia wody), sprawdzenia dokumentacji tego procesu lub protokołów z posiedzeń komitetu ds. ryzyka oraz dokumentacji dalszych działań podjętych przez jednostkę w celu ograniczenia zidentyfikowanego ryzyka;
--	---	---	--

			<ul style="list-style-type: none">• sprawdzić podręczniki procedur pod kątem opisu sposobu, w jaki zaprojektowane są odpowiednie kontrole (np. podręcznik może stwierdzać: „aby odnotować zmierzone zużycie, upoważniony personel produkcyjny wprowadza dane bezpośrednio do systemu komputerowego; system ma wstępnie wypełnione pola z nazwą i lokalizacją każdego obiektu oraz jednostkami miary; przejście do następnego ekranu nie jest możliwe, dopóki wszystkie pola nie zostaną wypełnione, a wpisy nie mieszczą się we wcześniej określonym dozwolonym zakresie dla każdego pola”);• sprawdzić dokumentację testów akceptacji użytkownika (UAT) i naprawienie wykrytych podczas UAT słabych punktów projektu;• sprawdzić dowody przeszkolenia personelu w zakresie stosowania mechanizmów kontroli;• przeprowadzić testy krok po kroku w celu potwierdzenia zrozumienia procesu i powiązanych kontroli; lub• przeprowadzić obserwację stosowanych mechanizmów kontroli (np. praktyk może poprosić personel produkcyjny o pokazanie, w jaki sposób odczytuje się zużycie wody z liczników i w jaki sposób
--	--	--	---

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ



<p>Zaprojektowanie i wykonywanie procedur w celu uzyskania dowodów</p>	<p>MSUA 3000 (zmieniony) 48O/R - 49O/R</p> <p>Rozdziały 8, 11</p>	<p>Praktyk może rozważyć, dlaczego obszar (lub obszary) został zidentyfikowany jako ten, w którym może wystąpić istotne zniekształcenie. Może to być, na przykład, spowodowane:</p> <ul style="list-style-type: none"> • charakterem zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia; niepewnością lub koniecznością zastosowania osądu przy jego pomiarze, ocenie lub ujawnieniu; lub też tym, że jego aspekty mogą być łatwo przeoczone - na przykład istotne zniekształcenie może być bardziej prawdopodobne w przypadku informacji, w których wymagane są obliczenia bilansu masy niż w przypadku zużycia wody odczytywanego bezpośrednio z wodomierza; • złożonością organizacji, jej strukturą własności i kontroli lub jej zasięgiem geograficznym; • mniej zautomatyzowanymi lub wciąż jeszcze rozwijanymi systemami i procesami, przez co może istnieć większe prawdopodobieństwo błędu ludzkiego, wad przetwarzania lub możliwości nieautoryzowanej interwencji; • zachętami do podawania nieprawdziwych informacji; na przykład, jeśli określone docelowe wyniki muszą zostać osiągnięte, aby zachować licencję na prowadzenie działalności lub uniknąć kar. <p>Im wyższe zidentyfikowane prawdopodobieństwo istotnego zniekształcenia, tym bardziej przekonujące dowody są potrzebne.</p> <p>Jednakże, w przypadku niektórych zleceń atestacyjnych dających ograniczoną pewność, praktyk może opracować i przeprowadzić dalsze procedury atestacyjne w odpowiedzi na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, jakkolwiek nie jest do tego zobowiązany, chyba że wymagają tego określone standardy MSUA.</p> <p>Poniższe strzałki przedstawiają przykłady procedur w zakresie ograniczonej pewności. Procedury niezbędne do uzyskania znaczącej pewności w okolicznościach zlecenia mogą się różnić i mogą obejmować między innymi procedury wskazane w poniższych strzałkach. To, co jest znaczące w konkretnym zleceniu, jest zawodowym osądem, który zależy od okoliczności zlecenia, w tym potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników jako</p>	<p>Projektując i wykonując dalsze procedury w odpowiedzi na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia, praktyk może rozważyć powody oceny takiego ryzyka. Podczas gdy ogólne powody mogą być podobne do określonych w kolumnie po lewej stronie, można je rozpatrywać na bardziej szczegółowym poziomie (np. na poziomie stwierżeń), więc prawdopodobnie będzie to obejmować rozważenie takich powodów, jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ograniczenia możliwości urządzeń pomiarowych (np. wodomierzy) lub niewystarczająca częstotliwość ich kalibracji. • Popelnione błędy lub niewłaściwe osądy poczynione przy pomiarze, ocenie lub ujawnianiu informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, w tym w założeniach przyjętych przy dokonywaniu szacunków, wykorzystanie niedokładnych lub niekompletnych danych bazowych, na których opierają się szacunki, lub w okolicznościach, w których wymagane są złożone obliczenia (np. gdy do obliczenia pobranej wody stosuje się metodę bilansu masowego). • Ryzyko pominięcia niezidentyfikowanych aspektów zagadnienia będącego
---	---	--	---

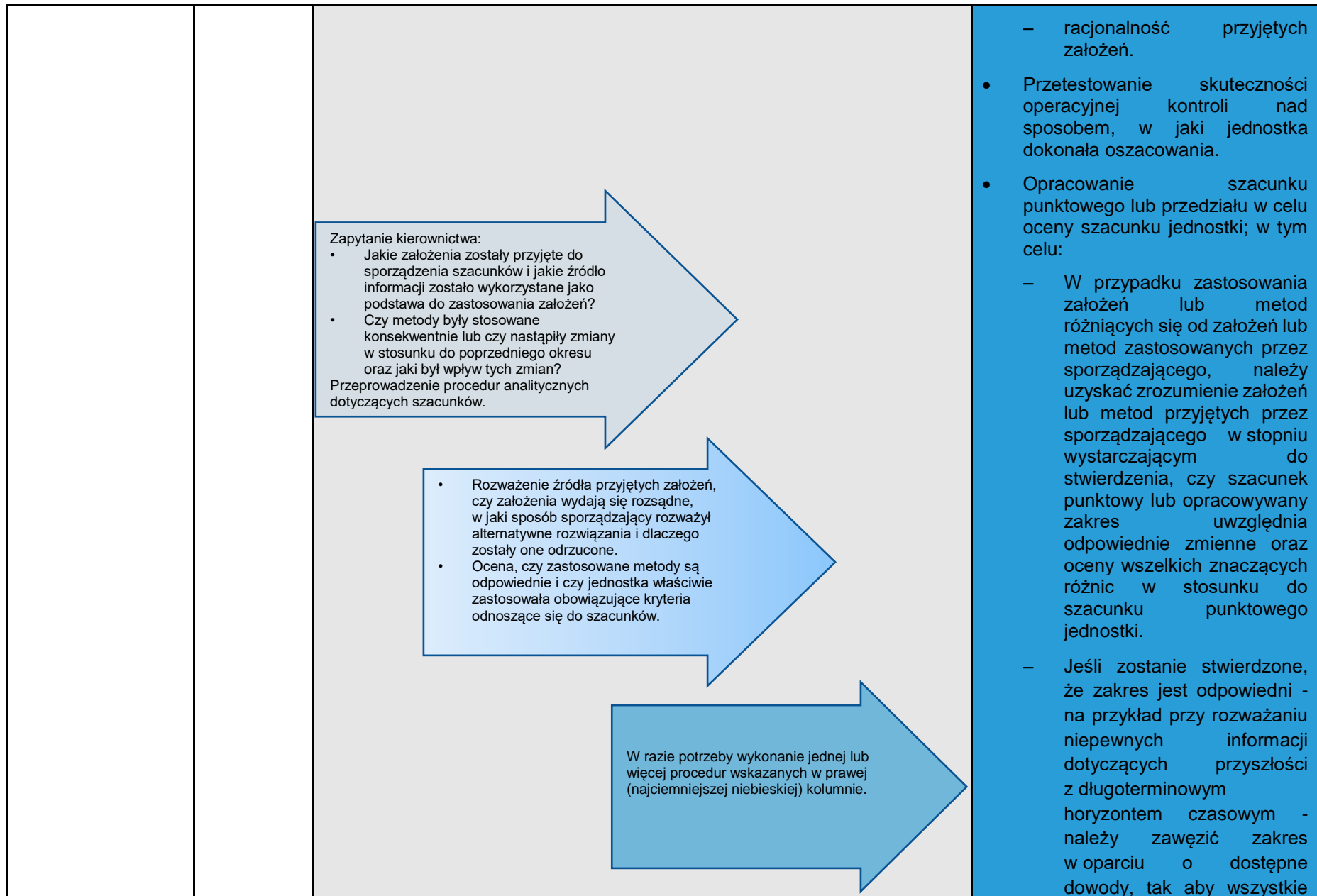
		<p>grupy, kryteriów i zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia (zob. również paragrafy A4-A7 Standardu).</p> <p>Zadanie pytań i przeprowadzenie innych procedur w celu zidentyfikowania obszarów, w których może wystąpić istotne zniekształcenie. Ustalenie na podstawie otrzymanych odpowiedzi na pytania i przeprowadzonych procedur, czy konieczne są dodatkowe procedury. Zob. paragrafy A113-A117 Standardu.</p> <p>Przeprowadzenie bardziej rozbudowanych procedur - na przykład procedury analityczne mogą być odpowiednie, gdy istnieje związek między informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia a innymi istotnymi informacjami, tak że praktyk może być w stanie opracować oczekiwania i porównać te oczekiwania z rzeczywistymi informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.</p> <ul style="list-style-type: none"> Przeprowadzenie procedur analitycznych na bardziej zdezagregowanym poziomie i procedur dotyczących wiarygodności danych wykorzystywanych jako podstawa procedur analitycznych . Przeprowadzenie szczegółowych testów, ale w mniejszym zakresie niż w przypadku zlecenia atestacyjnego dającego racjonalną pewność (tj. charakter testów może być podobny, ale do testów może zostać wybrana mniejsza próba lub mniej obiektów). 	<p>przedmiotem zlecenia, na przykład z powodu zdarzeń lub transakcji wykraczających poza normalny tok działalności, ponieważ sporządzając opierał się na informacjach od osób trzecich (np. zewnętrznych odczytach liczników lub firmach inżynierskich dokonujących obliczeń pobranej wody) lub z powodu niewykrytych wycieków wody lub ścieków itp.</p> <ul style="list-style-type: none"> W jaki sposób słabości w zaprojektowanych kontrolach lub nieskuteczne działanie kontroli mogą powodować błędy, wady przetwarzania lub możliwość nieautoryzowanej interwencji. <p>Praktyk bierze pod uwagę prawdopodobieństwo wystąpienia istotnego zniekształcenia ze względu na szczególne cechy RSZ (ryzyko nieodłączne) oraz to, czy zamierza polegać na operacyjnej skuteczności mechanizmów kontroli przy określaniu charakteru, czasu i zakresu innych procedur.</p> <p>Praktyk projektuje i przeprowadza procedury w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów na skuteczność działania kontroli (w odniesieniu do ryzyka kontroli), gdy:</p>
--	--	--	--

			<ul style="list-style-type: none">• oczekuje się, że mechanizmy kontrolne istotne z punktu widzenia usług atestacyjnych RSZ działają skutecznie, lub• procedury inne niż test kontroli nie mogą same w sobie dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów na poziomie rodzaju zniekształcenia, jakie może powstać (poziom stwierdzeń); na przykład kwantyfikacja zużycia wody może obejmować procesy, które są wysoce zautomatyzowane z niewielką lub żadną interwencją ręczną, gdzie odpowiednie informacje są rejestrowane, przetwarzane i raportowane wyłącznie w formie elektronicznej lub gdzie przetwarzanie danych dotyczących działalności jest zintegrowane z opartym na technologii informacyjnej systemem sprawozdawczości operacyjnej lub finansowej. W takich przypadkach dowody mogą być dostępne tylko w formie elektronicznej, a ich wystarczalność i adekwatność zależy od skuteczności kontroli. <p>W przypadku wykrycia odchyłeń od mechanizmów kontroli, na których zamierzano polegać, praktyk może zadać konkretne pytania w celu zrozumienia sprawy (lub spraw)</p>
--	--	--	---

			<p>i potencjalnych konsekwencji oraz ustalenia, czy:</p> <ul style="list-style-type: none">• przeprowadzone testy kontroli zapewniają odpowiednią podstawę do polegania na odpowiednich kontrolach,• konieczne są dodatkowe testy kontroli, lub• potencjalne ryzyko istotnego zniekształcenia należy uwzględnić w innych procedurach, ponieważ poleganie na skuteczności działania odpowiednich mechanizmów kontroli nie jest uzasadnione. <p>Niezależnie od oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia, praktyk może zaprojektować i przeprowadzić szczegółowe testy lub procedury analityczne w <u>uzupełnieniu</u> do testów odpowiednich kontroli (jeśli takie istnieją), w odniesieniu do istotnych aspektów informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Na przykład, praktyk może rozważyć, czy należy przeprowadzić zewnętrzne procedury potwierdzające (na przykład, gdy zużycie wody jest ustalane przez zewnętrzną firmę inżynierską w imieniu jednostki). Jeśli procedury potwierdzające mają zostać przeprowadzone, są one zwykle wykonywane pod bezpośrednią kontrolą praktyka, od momentu</p>
--	--	--	---

NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

			<p>zainicjowania żądania potwierdzenia do otrzymania odpowiedzi potwierdzającej, z pominięciem jakiegokolwiek zaangażowania ze strony sporządzającego informacje o zagadnieniu RSZ będącym przedmiotem zlecenia.</p> <p>Im wyższe oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, tym bardziej przekonujących dowodów powinien poszukiwać praktyk.</p>
<p>Procedury dotyczące szacunków, w tym informacji dotyczących przyszłości</p>	<p>MSUA 3000 (zmieniony) 48 O/R - 49O/R</p>	<p>Poniższe strzałki przedstawiają przykłady procedur w zakresie ograniczonej pewności. Procedury niezbędne do uzyskania znaczącej pewności w okolicznościach zlecenia mogą się różnić i mogą obejmować między innymi procedury wskazane w poniższych strzałkach. To, co jest znaczące w konkretnym zleceniu, jest zawodowym osądem, który zależy od okoliczności zlecenia, w tym potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników jako grupy, kryteriów i zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia (zob. również paragrafy A4-A7 Standardu).</p>	<p>W oparciu o oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia procedury mogą obejmować na przykład ocenę, czy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jednostka odpowiednio zastosowała wymogi stosownych kryteriów odnoszących się do wartości szacunkowych. • Czy metody dokonywania szacunków są odpowiednie i zostały zastosowane w sposób spójny lub czy ewentualne zmiany są właściwe w danych okolicznościach. <p>Biorąc pod uwagę charakter oszacowania, można podjąć jedno lub więcej z poniższych działań:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sprawdzenie, w jaki sposób jednostka dokonała oszacowania i na jakich danych jest ono oparte, oceniając: <ul style="list-style-type: none"> – adekwatność metody kwantyfikacji, oraz



NIEWIĄŻĄCE WYTYCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

			wyniki znalazły się w zakresie uznanym za racjonalny.
Zgromadzenie i ocena zniekształceń ilościowych	MSUA 3000 (zmieniony) 51 Rozdział 9	Zgromadzenie nieskorygowanych zniekształceń ilościowych (innych niż te, które są w sposób oczywisty błahe) i ustalenie, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne, pojedynczo lub łącznie, biorąc pod uwagę rozmiar, charakter i okoliczności wystąpienia zniekształceń.	
Zgromadzenie i ocena zniekształceń jakościowych	MSUA 3000 (zmieniony) 51 Rozdział 9	Zgromadzenie nieskorygowanych zniekształceń jakościowych (na przykład poprzez wyszczególnienie, gdzie w informacjach jakościowych są one zlokalizowane, podanie kontekstu i powodu uznania ich za zniekształcenie). Należy rozważyć wpływ nieskorygowanych zniekształceń jakościowych na ten aspekt informacji zawartych w RSZ, do którego się odnoszą, a także na informacje zawarte w RSZ jako całość. Ustalenie, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne, indywidualnie lub w połączeniu z innymi nieskorygowanymi zniekształceniami, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności ich wystąpienia.	
Inne informacje	MSUA 3000 (zmieniony) 62 Rozdziały 8 , 10 , 11 , 12	Jeżeli dokumenty zawierające informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia i raport atestacyjny zawierają inne informacje, praktyk jest zobowiązany do zapoznania się z tymi innymi informacjami w celu zidentyfikowania ewentualnych istotnych spójności z informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia lub raportem atestacyjnym.	
	MSUA 3000	Jeśli nie ma wystarczających dowodów na poparcie wniosku praktyka, występuje ograniczenie zakresu i konieczna jest modyfikacja wniosku atestacyjnego lub jego wycofanie.	

NIEWIĄŻĄCE WYTTCZNE DOTYCZĄCE STOSOWANIA STANDARDU MSUA 3000 (ZMIENIONEGO) DO ZLECEŃ ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ

<p>Sformułowanie wniosku atestacyjnego</p>	<p>(zmieniony) 64-66 Rozdziały 8, 9, 10, 11</p>	<p>Praktyk nie może zgodzić się na zmianę warunków zlecenia (na przykład na prośbę sporządzającego o pominięcie niektórych źródeł wykorzystywanej wody, dla których nie ma wystarczających dowodów), jeżeli nie ma ku temu racjonalnego uzasadnienia.</p>	<p>Praktyk nie może zgodzić się na zmianę warunków zlecenia, jeśli nie ma ku temu racjonalnego uzasadnienia. Niemożność uzyskania wystarczających dowodów do sformułowania racjonalnego wniosku nie jest akceptowalnym powodem do zmiany zlecenia atestacyjnego dającego racjonalną pewność na zlecenie dające ograniczoną pewność.</p>
<p>Sprawozdawczość</p>	<p>MSUA 3000 (zmieniony) 67-71</p>	<p>Zobacz Rozdział 12 i przykładowy raport ze zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność.</p>	<p>Patrz Rozdział 12 i przykładowy raport ze zlecenia atestacyjnego dającego racjonalną pewność.</p>

Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są wspierane przez International Federation of Accountants®, IFAC®.

IAASB i IFAC nie ponoszą odpowiedzialności za straty poniesione przez jakiegokolwiek osoby działające bądź powstrzymujące się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, niezależnie od tego, czy strata taka wynika z zaniedbania, czy też z innych przyczyn.

Międzynarodowe Standardy Badania (International Standards on Auditing, ISA), Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (International Standards on Assurance Engagements, ISAE), Międzynarodowe Standardy Przeglądu (International Standards on Review Engagements, ISRE), Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych (International Standards on Related Services, ISRS), Międzynarodowe Standardy Kontroli Jakości (International Standards on Quality Control, ISQC), Wskazówki Praktyczne dotyczące badania (International Auditing Practice Notes), dokumenty do dyskusji (Exposure Drafts, Consultation Papers), oraz inne publikacje IAASB publikowane są przez IFAC, która jest również posiadaczem odnośnych praw autorskich.

Prawa autorskie © kwiecień 2021 r., IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone. Udziela się zgody na kopiowanie niniejszego opracowania w celu jego maksymalnego rozpowszechnienia i uzyskania maksymalnego odzewu, pod warunkiem opatrzenia każdej kopii następującym opisem: „*Prawa autorskie © kwiecień 2021 r., International Federation of Accountants® lub IFAC®. Wszelkie prawa zastrzeżone. Wykorzystane za zgodą IFAC. Udziela się zgody na kopiowanie niniejszego opracowania w celu jego maksymalnego rozpowszechnienia i uzyskania maksymalnego odzewu*”.

Nazwy: „International Auditing and Assurance Standards Board”, „International Standards on Auditing”, „International Standards on Assurance Engagements”, „International Standards on Review Engagements”, „International Standards on Related Services”, „International Standards on Quality Control”, „International Auditing Practice Notes”, „IAASB”, „ISA”, „ISAE”, „ISRE”, „ISRS”, „ISQC”, „IAPN” oraz logotyp IAASB są znakami towarowymi IFAC lub zastrzeżonymi znakami towarowymi i znakami usługowymi IFAC w Stanach Zjednoczonych i innych krajach.

W celu uzyskania informacji na temat praw autorskich, znaków towarowych i zgód proszę wejść do [permissions](#) lub skontaktować się z permissions@ifac.org.

Niniejszy dokument *Niewiążące wytyczne dotyczące stosowania standardu MSUA 3000 (zmienionego) do zleceń atestacyjnych dotyczących sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju i innej rozszerzonej sprawozdawczości zewnętrznej*, opracowany przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w kwietniu 2021 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w listopadzie 2023 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst dokumentu *Niewiążące wytyczne dotyczące stosowania standardu MSUA 3000 (zmienionego) do zleceń atestacyjnych dotyczących sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju i innej rozszerzonej sprawozdawczości zewnętrznej* w języku angielskim © 2021 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Niewiążące wytyczne dotyczące stosowania standardu MSUA 3000 (zmienionego) do zleceń atestacyjnych dotyczących sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju i innej*

rozszerzonej sprawozdawczości zewnętrznej w języku polskim © 2023 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Non-Authoritative Guidance on Applying ISAE 3000 (Revised) to Sustainability and Other Extended External Reporting (EER) Assurance Engagements.*

W celu uzyskania zgody na powielanie, przechowywanie lub przekazywanie, lub na inne podobne zastosowanie niniejszego dokumentu prosimy o kontakt z permissions@ifac.org



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org