

Załącznik do uchwały Nr xx/xx/2025
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia xxx stycznia 2025 r.

**KRAJOWY STANDARD USŁUG ATESTACJI
SPRAWOZDAWCZOŚCI ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU 3002PL**

**USŁUGA ATESTACYJNA DAJĄCA OGRANICZONĄ PEWNOŚĆ
W ZAKRESIE SPRAWOZDAWCZOŚCI ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU**

**KRAJOWY STANDARD USŁUG ATESTACJI
SPRAWOZDAWCZOŚCI ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU 3002PL
USŁUGA ATESTACYJNA DAJĄCA OGRANICZONĄ PEWNOŚĆ W ZAKRESIE
SPRAWOZDAWCZOŚCI ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU**

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	1-9
Zakres niniejszego standardu	10-17
Data wejścia w życie	18
Cele	19-20
Definicje	21
Wymogi	
Wykonanie usługi atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju	22-26
Wymogi etyczne	27
Akceptacja i kontynuacja zlecenia	28-33
Zarządzanie jakością	34-35
Zawodowy sceptycyzm, zawodowy osąd oraz umiejętności i techniki atestacyjne	36
Planowanie i wykonywanie zlecenia	37-113
Uzyskiwanie dowodów	114-170
Późniejsze zdarzenia	171-173
Inne informacje	174-175
Opis mających zastosowanie kryteriów	176
Formułowanie opinii atestacyjnej	177-188
Sporządzanie sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju	189-191
Opinie niezmodyfikowane i zmodyfikowane	192-194
Pozostałe obowiązki w zakresie komunikacji	195-199
Dokumentacja	200

Wprowadzenie

1. W dniu 5 stycznia 2023 r. weszła w życie dyrektywa w sprawie sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (UE) 2022/2464¹ (dalej „CSRD”). CSRD zmieniła rozporządzenie w sprawie badania (UE) nr 537/2014², dyrektywę w sprawie przejrzystości 2004/109/WE³, dyrektywę w sprawie badania 2006/43/WE⁴ i dyrektywę w sprawie rachunkowości 2013/34/UE⁵.
2. CSRD została implementowana do polskiego porządku prawnego ustawą z dnia 6 grudnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1863).
3. Począwszy od okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2024 r. lub później, określone jednostki będą obowiązane do przedstawienia w wyodrębnionej części sprawozdania z działalności informacji niezbędnych do zrozumienia wpływu jednostki na kwestie zrównoważonego rozwoju oraz wpływu kwestii zrównoważonego rozwoju na rozwój, wyniki i sytuację jednostki, zwanych dalej „sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju”.
4. Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju podlega atestacji. Atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju mogą przeprowadzać, w imieniu firmy audytorskiej, biegli rewidentzi posiadający uprawnienia do jej przeprowadzania, na podstawie ustawy o biegłych rewidentach, tj. biegli rewidentzi atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (dalej „BRASZR”) (patrz również definicja pojęcia „kluczowego biegłego rewidenta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju” (dalej „KBRASZR”). Odpowiedzialność wobec jednostki za przeprowadzenie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju ponosi firma audytorska, która zawarła umowę o przeprowadzenie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i została wybrana do przeprowadzenia tej usługi zgodnie z przepisami prawa.
5. CSRD wymaga przyjęcia przez Komisję Europejską standardów usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność do 1 października 2026 r., aby określić wymogi dotyczące usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność w odniesieniu do informacji o zrównoważonym rozwoju raportowanych zgodnie z Europejskimi Standardami Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (ESRS).
6. Do czasu wejścia w życie standardów, w okresie przejściowym, w którym nie zostaną przyjęte żadne standardy atestacyjne na poziomie UE, zgodnie z CSRD państwa członkowskie mogą przyjmować krajowe standardy.

¹ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (Dz. Urz. UE L 322 z 16.12.2022, str. 15).

² Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77 oraz Dz. Urz. UE L 170 z 11.06.2014, str. 66, z późn. zm.).

³ Dyrektywa 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 grudnia 2004 r. w sprawie harmonizacji wymogów dotyczących przejrzystości informacji o emitentach, których papiery wartościowe dopuszczane są do obrotu na rynku regulowanym oraz zmieniająca dyrektywę 2001/34/WE (Dz. Urz. UE L 390 z 31.12.2004, str. 38–57, z późn. zm.).

⁴ Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz. Urz. UE L 157 z 09.06.2006, str. 87, z późn. zm.).

⁵ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG (Dz. Urz. UE L 182 z 29.06.2013, str. 19, z późn. zm.).

7. Niniejszy standard ma zastosowanie do usług polegających na przeprowadzeniu atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wykonywanych w tym okresie przejściowym.
8. Niniejszy standard opiera się na założeniu, że:
 - a) członkowie zespołu wykonującego zlecenie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym kontroler jakości wykonania zlecenia (w przypadku zleceń, w których został wyznaczony) podlegają postanowieniom Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności), wydanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (Kodeks IESBA), odnoszącym się do usług atestacyjnych lub innych zawodowych wymogów lub wymogów określonych w przepisach ustawowych, które są co najmniej tak samo wymagające,
 - b) BRASZR przeprowadzający atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wykonuje usługę w ramach firmy audytorskiej, która podlega Krajowemu Standardowi Kontroli Jakości 1 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością (PL) 1 – „Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych”.
9. Zarządzanie jakością w firmach audytorskich wykonujących usługi atestacyjne oraz przestrzeganie zasad etycznych, w tym wymogów niezależności, są powszechnie uznawane za będące w interesie publicznym i stanowią integralną część wysokiej jakości usług atestacyjnych. Gdy BRASZR wykonuje usługę atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z niniejszym standardem, akceptuje, że niniejszy standard zawiera wymogi, które odzwierciedlają przesłanki opisane w podpunktach a) i b) z powyższego pkt 8.

Zakres niniejszego standardu

10. Niniejszy standard dotyczy usługi atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju sporządzonej przez kierownika jednostki dającej ograniczoną pewność.
11. BRASZR przestrzega Krajowego Standardu Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3000 (Z) – „Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych”⁶ (dalej „KSUA 3000 (Z)”), w zakresie wymogów mających zastosowanie do usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność, i niniejszego standardu atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju podczas wykonywania usługi polegającej na przeprowadzeniu atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Niniejszy standard uzupełnia, ale nie zastępuje KSUA 3000 (Z) oraz określa, w jaki sposób KSUA 3000 (Z) powinien być stosowany do usług atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. W przypadku wątpliwości interpretacyjnych, które mogłyby prowadzić do wniosków, że niniejszy standard ogranicza postanowienia KSUA 3000 (Z), należy kierować się zapisami KSUA 3000 (Z) wraz z paragrafami objaśniającymi.
12. Niniejszy standard ma zastosowanie do wszystkich usług atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, o której mowa w ustawie o rachunkowości. Gdy BRASZR przedstawia odrębny raport atestacyjny dotyczący sprawozdania na temat gazów cieplarnianych,

⁶ Krajowy Standard Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3000 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 (zmienionego) – „Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych” ustanowiony uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3436/52e/2019 z dnia 8 kwietnia 2019 r., z późn. zm.

zastosowanie ma Krajowy Standard Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3410 – „Usługi atestacyjne dotyczące sprawozdań na temat gazów cieplarnianych”⁷.

13. Dla celów niniejszego standardu, informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju to informacje dotyczące kwestii środowiskowych, społecznych i z zakresu praw człowieka oraz ładu korporacyjnego, w tym czynniki zrównoważonego rozwoju określone w art. 2 pkt 24 rozporządzenia w sprawie ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem w sektorze usług finansowych (UE) nr 2019/2088⁸. Ujawniane przez jednostkę informacje w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju mogą odnosić się do różnych kwestii (np. klimat, praktyki pracownicze, bioróżnorodność) oraz różnych rodzajów wymogów dotyczących ujawniania informacji (np. ryzyka i szanse, zarządzanie, kluczowe wskaźniki wyników (KPI⁹)). Prawo, regulacje lub ramy sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju mogą w różny sposób opisywać kwestie zrównoważonego rozwoju, tematy lub aspekty tematów, a także mogą stanowić wytyczne dla jednostki przy określaniu informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które mają być raportowane.
14. W przypadku, gdy usługa atestacyjna nie obejmuje całości informacji o zrównoważonym rozwoju, termin „informacje o zrównoważonym rozwoju” należy rozumieć jako informacje będące przedmiotem usługi atestacyjnej. Informacje o zrównoważonym rozwoju, które nie są przedmiotem usługi atestacyjnej, a które są zawarte w dokumencie lub dokumentach zawierających informacje o zrównoważonym rozwoju będące przedmiotem usługi atestacyjnej oraz w sprawozdaniu z atestacji, stanowią „Inne informacje”.
15. Niniejszy standard dotyczy usług atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju dających ograniczoną pewność. Ponieważ poziom pewności uzyskany w ramach zlecenia dającego ograniczoną pewność jest niższy niż w przypadku zlecenia dającego racjonalną pewność, procedury wykonywane przez BRASZR w ramach zlecenia dającego ograniczoną pewność będą różnić się charakterem i czasem wykonania od procedur wykonywanych w ramach zlecenia dającego racjonalną pewność i będą miały węższy zakres niż w przypadku zlecenia dającego racjonalną pewność.

Znakowanie informacji

16. Niniejszy Standard atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju nie zawiera wymogów związanych z elektronicznym formatem sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i zgodnością sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju z wymogami dotyczącymi znakowania.

Skalowalność

17. Niniejszy Standard atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest przeznaczony do przeprowadzania usług atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju we wszystkich jednostkach, niezależnie od ich wielkości i złożoności. Jednakże wymogi niniejszego standardu

⁷ Krajowy Standard Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3410 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3410 – „Usługi atestacyjne dotyczące sprawozdań na temat gazów cieplarnianych”, ustanowiony uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3436/52e/2019 z dnia 8 kwietnia 2019 r., z późn. zm.

⁸ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/2088 z dnia 27 listopada 2019 r. w sprawie ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem w sektorze usług finansowych (Dz. Urz. UE L 317 z 09.12.2019, str. 1, z późn. zm.).

⁹ KPI – ang. Key Performance Indicators.

atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju stosuje się w kontekście charakteru i okoliczności danego zlecenia. Na przykład:

- a) gdy zlecenie i wszystkie procedury w jego ramach przeprowadzane są w całości przez kluczowego biegłego rewidenta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju („KBRASZR”), co może mieć miejsce w przypadku atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju mniej złożonej jednostki, niektóre wymogi w niniejszym standardzie nie są stosowne, ponieważ są warunkowane zaangażowaniem innych członków zespołu wykonującego zlecenie,
- b) gdy zlecenie nie jest przeprowadzane w całości przez KBRASZR odpowiedzialnego za zlecenie lub podczas atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostki, której charakter i okoliczności są bardziej złożone, KBRASZR może przydzielić zaprojektowanie lub wykonanie niektórych procedur, zadań lub czynności innym członkom zespołu wykonującego zlecenie.

Data wejścia w życie

18. Niniejszy standard ma zastosowanie po raz pierwszy do wykonywania usług atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju sporządzonej za rok obrotowy rozpoczynający się po dniu 31 grudnia 2023 r. i obowiązuje do czasu przyjęcia do prawa Unii Europejskiej, w formie rozporządzenia Komisji Europejskiej, i wejścia w życie standardu atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Cele

19. Podczas wykonywania usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju celami BRASZR są:
 - a) uzyskanie ograniczonej pewności na temat tego, czy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju będące przedmiotem usługi nie zawierają istotnych zniekształceń,
 - b) wyrażenie wniosku na temat informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju w formie pisemnego sprawozdania, które zawiera opinię dającą ograniczoną pewność oraz opisuje podstawę opinii oraz
 - c) dalsza komunikacja wymagana przez niniejszy standard i wszelkie inne stosowne KSUA.
20. We wszystkich przypadkach, w których ograniczona pewność nie może zostać uzyskana, a opinia z zastrzeżeniem zawarta w sprawozdaniu z atestacji jest niewystarczająca w danych okolicznościach, dla celów raportowania do zamierzonych użytkowników, niniejszy standard wymaga, aby BRASZR odmówił wyrażenia opinii lub wycofał się (lub zrezygnował) ze zlecenia, jeżeli wycofanie się jest możliwe w danych okolicznościach zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa lub regulacjami.

Definicje

21. Dla celów niniejszego standardu następujące pojęcia mają znaczenie przypisane poniżej:
 - a) Atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – usługa, o której mowa w art. 2 pkt 4c) ustawy o biegłych rewidentach.

- b) Biegły rewident atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju („BRASZR”) – osoba(y) posiadająca(e) uprawnienia do przeprowadzania atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, zazwyczaj kluczowy biegły rewident atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju („KBRASZR”).

Wymogi niniejszego standardu dotyczące „BRASZR” mogą być wypełniane przez innych członków zespołu wykonującego atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub firmę audytorską, jeżeli ma to zastosowanie (zob. par. 22-24).

W przypadku, gdy niniejszy standard wprost przewiduje, aby wymóg lub odpowiedzialność były wypełniane przez KBRASZR, używane jest pojęcie „kluczowy biegły rewident atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju” lub „KBRASZR” zamiast „BRASZR”.

W kontekście zleceń dotyczących atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, ilekroć w Krajowym Standardzie Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3000 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 (zmienionego) – „Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych” (dalej „KSUA 3000 (Z)”) jest mowa o biegłym rewidentcie, należy przez to rozumieć BRASZR zdefiniowanego w niniejszym standardzie oraz, gdy jest mowa o partnerze odpowiedzialnym za zlecenie, należy przez to rozumieć kluczowego biegłego rewidenta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju („KBRASZR”).

- c) BRASZR części składowej grupy – BRASZR przeprowadzający zlecenie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju części składowej grupy kapitałowej lub wykonujący procedury związane z częścią składową grupy w zakresie niezbędnym do wyrażenia opinii przez KBRASZR grupy. Wymogi dotyczące BRASZR części składowej grupy mogą być wypełniane przez inną firmę audytorską, firmę audytorską pochodzącą z państwa trzeciego, biegłego rewidenta pochodzącego z państwa trzeciego lub niezależnego dostawcę usług atestacyjnych, o którym mowa w art. 2 pkt 32) ustawy o biegłych rewidentach lub zespół działający w ich imieniu.
- d) BRASZR grupy – BRASZR przeprowadzający atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej.
- e) Ekspert kierownika jednostki – osoba fizyczna lub prawna posiadająca wiedzę specjalistyczną, której praca w tej dziedzinie jest wykorzystywana przez jednostkę do pomocy jednostce w przygotowaniu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.
- f) Kierownik jednostki – w przypadku atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju kierownika jednostki definiuje ustawa o rachunkowości.
- g) Kluczowe ujawnienia – ujawnienia, które mogą być najważniejsze z punktu widzenia potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników.
- h) Kluczowy biegły rewident atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju („KBRASZR”):
- (i) w przypadku sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – biegły rewident uprawniony do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wyznaczony przez firmę audytorską jako w głównym stopniu odpowiedzialny za przeprowadzenie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w imieniu firmy audytorskiej, lub
 - (ii) w przypadku sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej – biegły rewident uprawniony do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego

rozwoju wyznaczony przez firmę audytorską jako w głównym stopniu odpowiedzialny za przeprowadzenie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej w imieniu firmy audytorskiej na poziomie jednostki dominującej danej grupy kapitałowej oraz biegły rewident uprawniony do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wyznaczony jako w głównym stopniu odpowiedzialny za przeprowadzenie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej na poziomie istotnych jednostek zależnych danej grupy kapitałowej, lub

- (iii) biegły rewident uprawniony do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju podpisujący sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.
- i) Kwestie zrównoważonego rozwoju – kwestie, o których mowa w art. 63p. pkt 1) ustawy o rachunkowości.
- j) Odpowiednie wymogi etyczne – zasady etyki zawodowej i wymogi etyczne, w tym wymogi niezależności nałożone przez przepisy prawa, które mają zastosowanie do usługi atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.
- k) Opinia – wniosek KBRASZR z usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.
- l) Proces należytej staranności (ang. due diligence) w odniesieniu do kwestii zrównoważonego rozwoju – proces, o którym mowa w rozdziale 4 ESRS 1 „Wymogi ogólne”.
- m) Ramowe założenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dla małych i średnich jednostek oraz ramy taksonomii.
- n) Ramy taksonomii – zbiór przepisów dotyczących treści i prezentacji informacji zgodnie z art. 8 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje, zmieniającego rozporządzenie (UE) 2019/2088¹⁰ („rozporządzenie o taksonomii”) oraz późniejszych zmian i uzupełnień, a także związanych z nimi rozporządzeń delegowanych przyjętych przez Komisję Europejską.
- o) Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju – sprawozdawczość, o której mowa w art. 63r. i art. 63s. ustawy o rachunkowości.
- p) Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej – sprawozdawczość, o której mowa w art. 63x. ustawy o rachunkowości.
- q) Standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – standardy, o których mowa w art. 63p. pkt 2 ustawy o rachunkowości (dalej „ESRS”)¹¹.

¹⁰ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje, zmieniające rozporządzenie (UE) 2019/2088 (Dz. Urz. UE L 198 z 22.6.2020, str. 13, z późn. zm.).

¹¹ Na dzień opracowania niniejszego standardu ESRS obejmują:

ESRS 1	Wymogi ogólne
ESRS 2	Ogólne ujawnianie informacji
ESRS E1	Zmiana klimatu
ESRS E2	Zanieczyszczenie
ESRS E3	Woda i zasoby morskie
ESRS E4	Bioróżnorodność i ekosystemy

- r) Standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dla małych i średnich jednostek – standardy, o których mowa w art. 63p. pkt 3 ustawy o rachunkowości.
- s) Ujawnienia na podstawie art. 8 – ujawnienia, które należy zaraportować w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w celu zapewnienia zgodności z przepisami art. 8 rozporządzenia o taksonomii (i powiązanych z ramami taksonomii).¹²
- t) Ustawa o biegłych rewidentach – ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (dalej „ustawa o biegłych rewidentach” – t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1035 z późn. zm.).
- u) Ustawa o rachunkowości – ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (dalej „ustawa o rachunkowości” – t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.).
- v) Zespół wykonujący atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – zespół, o którym mowa w art. 2 pkt 16a) ustawy o biegłych rewidentach.
- w) Zniekształcenie – różnica pomiędzy przedstawionym (lub pominiętym) ujawnieniem a odpowiednim ujawnieniem wymaganym przez ramowe założenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub oceną zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem wymogów ramowych założeń sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Zniekształcenia mogą być ilościowe lub jakościowe i obejmować pominięte informacje. Zniekształcenia mogą wynikać z błędu lub oszustwa.

Wymogi

Wykonanie usługi atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (KSUA 3000 (Z) par. 14 -19)

- 22. KBRASZR ponosi ostateczną odpowiedzialność za zarządzanie i zapewnianie jakości podczas zlecenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym ponosi odpowiedzialność za stworzenie środowiska dla zlecenia, które uwzględni kulturę firmy audytorskiej i zachowania oczekiwane od członków zespołu wykonującego zlecenie. Dokonując tego, KBRASZR jest wystarczająco i odpowiednio zaangażowany podczas całego zlecenia atestacji tak, aby KBRASZR miał podstawy do ustalenia, czy dokonane znaczące osądy i wyciągnięte wnioski są odpowiednie biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.
- 23. Jeżeli KBRASZR przydzieli zaprojektowanie lub wykonanie procedur, zadań lub czynności związanych z wymogami niniejszego standardu innym członkom zespołu wykonującego atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, KBRASZR nadal ponosi ostateczną odpowiedzialność za zarządzanie i zapewnianie jakości zlecenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju poprzez kierowanie zespołem wykonującym zlecenie, nadzór nad jego członkami oraz przegląd ich pracy.
- 24. KBRASZR może wykazać swoje wystarczające i odpowiednie zaangażowanie podczas zlecenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, gdy procedury, zadania lub czynności

ESRS E5	Wykorzystanie zasobów oraz gospodarka o obiegu zamkniętym
ESRS S1	Własne zasoby pracownicze
ESRS S2	Osoby wykonujące pracę w łańcuchu wartości
ESRS S3	Dotknięte społeczności
ESRS S4	Konsumenci i użytkownicy końcowi
ESRS G1	Postępowanie w biznesie

¹² ESRS1 sekcja 8.2 pkt 113.

zostały przydzielone innym członkom zespołu wykonującego zlecenie, na różne sposoby, w tym poprzez:

- a) poinformowanie przydzielonych osób o charakterze ich obowiązków i uprawnień, zakresie przydzielonej pracy i jej celach oraz przekazanie wszelkich innych koniecznych instrukcji i stosownych informacji,
- b) kierowanie i nadzór nad przydzielonymi osobami,
- c) przegląd pracy przydzielonych osób w celu oceny wyciągniętych wniosków.

Cel usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność

25. Procedury wykonywane w ramach zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność wspierają opinię kluczowego biegłego rewidenta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju („KBRASZR”) na temat sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju sporządzonej przez jednostkę. W przypadku zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność, zakres procedur wykonywanych przez BRASZR jest mniejszy niż w przypadku zlecenia dającego racjonalną pewność.
26. Kluczowy biegły rewident atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju („KBRASZR”) uzyskuje ograniczoną pewność, że informacje raportowane przez jednostkę są wolne od istotnych zniekształceń. W celu uzyskania ograniczonej pewności, BRASZR opracowuje i wykonuje odpowiednie procedury. BRASZR wykonuje procedury, które umożliwią wyrażenie opinii na temat prezentacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do obowiązujących mających zastosowanie postanowień prawnych oraz stosownych ramowych założeń sprawozdawczości określonych przez przepisy prawa i regulacje UE.

Wymogi etyczne (KSUA 3000 (Z) par. 20)

27. Odpowiednie wymogi etyczne obejmują zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów, przyjęte przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów¹³ (dalej „Kodeks IESBA”), wymogi niezależności, o których mowa w ustawie o biegłych rewidentach oraz rozporządzeniu 537/2014¹⁴, jeżeli dotyczy, mające zastosowanie do usług atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Akceptacja i kontynuacja zlecenia (KSUA 3000 (Z) par. 21-30)

28. Kryteria mające zastosowanie dla sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju to:
 - a) standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (ESRS),

¹³ Jeżeli warunki zlecenia zostały uzgodnione przed 1 lipca 2024 r. – Kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności) Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych, stanowiący załącznik do uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 207/7a/2023 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 17 grudnia 2023 r. lub

jeżeli warunki zlecenia zostały uzgodnione 1 lipca 2024 r. lub później – Podręcznik Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności) wprowadzony przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (IESBA), stanowiący załącznik do uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 207/7a/2023 z dnia 17 grudnia 2023 r., ze zm.

¹⁴ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającym decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77 oraz Dz. Urz. UE L 170 z 11.06.2014, str. 66).

- b) art. 8 rozporządzenia o taksonomii,
 - c) mające zastosowanie przepisy ustawy o rachunkowości.
29. W przypadku, gdy zgodnie z ESRS 1 pkt. 114, kierownik jednostki uwzględnia w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dodatkowe informacje ujawniane na podstawie:
- a) innych przepisów, które nakładają na jednostkę obowiązek ujawniania informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju lub
 - b) ogólnie przyjętych standardów i ramowych założeń sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym niewiążących wytycznych i sektorowych wytycznych, opublikowanych przez inne organy ustanawiające normy (takich jak materiały techniczne wydane przez Międzynarodową Radę ds. Standardów w zakresie Zrównoważonego Rozwoju lub Globalną Inicjatywę Sprawozdawczą),
- to ww. inne przepisy oraz ogólnie przyjęte standardy i ramowe założenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym niewiążące wytyczne i sektorowe wytyczne, opublikowane przez inne organy ustanawiające normy, stanowią dodatkowe kryteria mające zastosowanie dla sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. BRASZR ustala, czy kryteria te są stosowne w okolicznościach zlecenia zgodnie z charakterystyką określoną w par. A45 KSUA 3000 (Z).
30. Umowa o atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest zawierana przez kierownika jednostki, co do zasady po dokonaniu wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzenia tej atestacji, w sposób określony przepisami prawa.
31. Umowa o atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju określa warunki uzgodnione między stronami, w tym obejmuje:
- a) sprawy związane z celem i zakresem usługi, np. takie jak:
 - (i) cel przeprowadzenia usługi atestacyjnej z odwołaniem do mających zastosowanie przepisów prawa,
 - (ii) identyfikację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, której umowa dotyczy, (na przykład określenie jednostki, okresu objętego sprawozdawczością),
 - (iii) wskazanie, iż usługa jest usługą dającą ograniczoną pewność,
 - (iv) kryteria mające zastosowanie,
 - (v) standardy mające zastosowanie do jej przeprowadzenia oraz inne przepisy prawa i regulacje, jeśli dotyczą,
 - b) wskazanie obowiązków BRASZR oraz ograniczenia usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność,
 - c) wskazanie obowiązków kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór, w tym odpowiedzialności za:
 - (i) sporządzenie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami,
 - (ii) określenie zakresu informacji do ujawnienia w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z zasadą podwójnej istotności,
 - (iii) przeprowadzenie procesu pozwalającego na identyfikację istotnych kwestii zrównoważonego rozwoju zgodnie z ESRS,

- (iv) zaprojektowanie, wdrożenie oraz utrzymanie systemu kontroli wewnętrznej, który kierownik jednostki uznaje za niezbędny w celu umożliwienia sporządzenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami, wolnej od istotnych zniekształceń spowodowanych błędem lub oszustwem,
 - (v) zapewnienie BRASZR:
 - dostępu do wszystkich informacji, które w ocenie kierownika jednostki są stosowne dla sporządzenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,
 - dodatkowych informacji, wyjaśnień i oświadczeń, których może zażądać BRASZR dla celów atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,
 - nieograniczonego dostępu do osób w jednostce, od których BRASZR uzna za konieczne uzyskanie stosownych dowodów, dostęp do pozostałych osób i jednostek, dokumentów oraz informacji, zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa, w tym ustawą o rachunkowości,
 - gdy ma to zastosowanie, zgody na dostęp do biegłego rewidenta odpowiedzialnego za badanie rocznego lub skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki lub biegłych rewidentów odpowiedzialnych za badanie sprawozdań finansowych jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej oraz
 - zgody na przekazywanie uzyskanych informacji i ustaleń specjalistom/ekspertom BRASZR,
 - dostępu do innych osób, zgodnie z określonymi przepisami prawa, przy atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,
 - dostępu, przed wydaniem sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, do innych informacji oraz dokumentów, w których zaprezentowano informacje o kwestiach zrównoważonego rozwoju, ujawnianych w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju poprzez włączenie przez odniesienie,
 - d) określenie oczekiwanej formy i treści sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju ze wskazaniem, iż opinia kluczowego biegłego rewidenta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju („KBRASZR”) może być zmodyfikowana w określonych przypadkach,
 - e) potwierdzenie obowiązku złożenia pisemnego oświadczenia przez kierownika jednostki dotyczącego sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przed wydaniem przez kluczowego biegłego rewidenta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju („KBRASZR”) sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.
32. Jeżeli uzyskując wstępną wiedzę na temat okoliczności zlecenia, BRASZR dowie się o sprawach, które mogą być stosowne dla ustalenia czy warunki konieczne dla przeprowadzenia zlecenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju są spełnione, na przykład:
- proces należytej staranności wdrożony przez kierownika jednostki w odniesieniu do kwestii zrównoważonego rozwoju lub stosowne elementy systemu kontroli wewnętrznej jednostki nie są w pełni ustalone,

- informacje, które mają być raportowane, lub zakres raportowania nie zostały lub nie zostaną określone przez kierownika jednostki w drodze odpowiedniego procesu należytej staranności,

rozważa wpływ tych spraw na decyzje dotyczące akceptacji zlecenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

33. Kryteria mogą wymagać uzupełnienia o kryteria opracowane przez kierownika jednostki. Kryteria te powinny zostać udostępnione zamierzonym użytkownikom poprzez włączenie tych kryteriów do sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i odpowiednie ujawnienie w ramach tej sprawozdawczości. BRASZR ocenia, czy kryteria te spełniają warunki określone w KSUA 3000 (Z) par. 24.

Zarządzanie jakością (KSUA 3000 (Z) par. 31-36)

34. BRASZR podlega wymogom dotyczącym polityk lub procedur kontroli jakości firmy audytorskiej i w związku z tym jest zobowiązany do wprowadzenia systemu zarządzania jakością obejmującego zlecenia atestacyjne dające ograniczoną pewność w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.
35. Wymogi zawarte w par. 31–36 KSUA 3000 (Z) mają odpowiednio zastosowanie do cech KBRASZR, obowiązków KBRASZR oraz kontroli jakości wykonania zlecenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dającego ograniczoną pewność.

Zawodowy sceptycyzm, zawodowy osąd oraz umiejętności i techniki atestacyjne (KSUA 3000 (Z) 37-39)

36. Wymogi zawarte w par. 37-39 KSUA 3000 (Z) dotyczące zawodowego sceptycyzmu, zawodowego osądu oraz umiejętności i technik atestacyjnych mają odpowiednio zastosowanie do przeprowadzania zleceń atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dających ograniczoną pewność.

Planowanie i wykonywanie zlecenia (KSUA 3000 (Z) par. 40-47)

37. KBRASZR bierze odpowiedzialność za kierowanie i nadzór nad członkami zespołu wykonującego zlecenie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz za przegląd ich pracy.
38. KBRASZR zapewnia, że charakter, rozłożenie w czasie i zakres kierowania, nadzoru i przeglądu:
- a) zostały zaplanowane i wykonane zgodnie z politykami lub procedurami firmy audytorskiej, standardami zawodowymi i mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi oraz
 - b) są odpowiednie do charakteru i okoliczności zlecenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz zasobów przydzielonych lub udostępnionych zespołowi wykonującemu zlecenie.

Projektowanie oraz wykonywanie procedur w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów

39. W celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów, BRASZR projektuje i wykonuje procedury:

- a) w sposób, który nie jest stronniczy w kierunku uzyskiwania dowodów, które mogą być potwierdzające lub w kierunku wykluczania dowodów, które mogą być zaprzeczające oraz
- b) których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres są odpowiednie w danych okolicznościach uwzględniając zamierzony cel tych procedur.

Planowanie działań

40. BRASZR planuje usługę atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w taki sposób, aby była ona wykonywana w sposób skuteczny, łącznie z ustaleniem zakresu, rozłożenia w czasie i kierunku usługi atestacyjnej. Czyniąc to, KBRASZR bierze pod uwagę informacje uzyskane w procesie akceptacji i kontynuacji.

Zrozumienie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i innych okoliczności

41. W przypadku atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, celem zlecenia jest wydanie opinii dającej ograniczoną pewność na temat zgodności sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju z mającymi zastosowanie wymogami ustawy o rachunkowości, w tym:
 - a) zgodności sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju ze standardami ESRS,
 - b) procesu oceny istotności przeprowadzonego przez jednostkę w celu identyfikacji informacji ujętych w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej) zgodnie ze standardami ESRS,
 - c) zgodności z wymogami sprawozdawczymi zawartymi w art. 8 rozporządzenia o taksonomii.
42. Standardy ESRS wskazują, że jeżeli jednostka stwierdzi, że wpływy, ryzyka lub szanse są nieobjęte lub w niewystarczającym stopniu szczegółowości objęte ESRS, ale są istotne ze względu na dotyczące tej jednostki szczególne fakty i okoliczności, przedstawia dodatkowe ujawnienia specyficzne dla jednostki, aby umożliwić użytkownikom zrozumienie wpływów, ryzyk lub szans jednostki związanych ze zrównoważonym rozwojem. W przypadku raportowania ujawnień specyficznych dla jednostki, kierownik jednostki powinien jasno przedstawić opis mających zastosowanie kryteriów sporządzenia tych ujawnień, a BRASZR ocenić, czy sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju odpowiednio odnosi się lub opisuje zastosowane kryteria.
43. Zrozumienie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia pomaga zidentyfikować czynniki ryzyka. BRASZR ustala, czy zidentyfikowane czynniki ryzyka są nieodłącznymi rodzajami ryzyka, które mogą powodować ryzyko istotnych zniekształceń związanych z przedmiotem zlecenia. BRASZR uzyskuje zrozumienie przedmiotu i innych okoliczności zlecenia, wykonując procedury obejmujące przeglądy istotnych informacji, zapytania, analizę danych, obserwacje i inspekcje. Zrozumienie przedmiotu i innych okoliczności zlecenia stanowi, przez cały czas trwania zlecenia, punkt odniesienia dla stosowanego zawodowego osądu, na przykład, dla:
 - oceny przedmiotu zlecenia,
 - oceny adekwatności kryteriów,
 - uwzględniania czynników, które są stosowne w kierowaniu działaniami zespołu wykonującego zlecenie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym sytuacji, gdy istnieje zapotrzebowanie na pracę eksperta BRASZR,
 - uwzględniania jakościowych czynników istotności,

- zaprojektowania i wykonywania procedur,
 - oceny dowodów, w tym zasadności otrzymanych pisemnych oświadczeń.
44. W ramach zrozumienia zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia BRASZR uzyskuje zrozumienie procesu gromadzenia, przygotowania i agregacji danych używanych w procesie sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.
45. W zakresie zrozumienia zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i innych okoliczności BRASZR postępuje zgodnie z wymogami standardu KSUA 3000 (Z).

Zrozumienie jednostki, jej otoczenia, kontroli wewnętrznej

46. KBRASZR stosuje wymogi zawarte w KSUA 3000 (Z).
47. Zrozumienie jednostki i systemu kontroli wewnętrznej obejmuje w szczególności zrozumienie następujących trzech głównych procesów:
- a) procesu oceny podwójnej istotności,
 - b) procesu raportowania informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju zgodnie z wymogami standardów ESRS,
 - c) procesu raportowania zgodnie z wymogami aktów delegowanych dotyczących taksonomii UE.
48. Charakter i zakres procedur w zakresie zrozumienia przez BRASZR jednostki i jej systemu kontroli wewnętrznej może się różnić w zależności od złożoności zlecenia atestacyjnego oraz charakteru i złożoności tematów i aspektów zagadnień składających się na kwestie zrównoważonego rozwoju. W przypadku zlecenia dającego ograniczone zapewnienie, BRASZR nie musi uzyskać zrozumienia wszystkich składników systemu kontroli wewnętrznej podmiotu istotnych dla sporządzenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, jak jest to wymagane w zleceniu dającym racjonalną pewność. Ponadto BRASZR nie musi oceniać zaprojektowania kontroli i ustalać, czy zostały one wdrożone, chyba że planuje przetestować skuteczność działania kontroli w celu ograniczenia zakresu procedur wiarygodności, które odpowiadają na związane z nimi ryzyka istotnego zniekształcenia lub posłuży to BRASZR do oceny ryzyka. BRASZR stosuje osąd zawodowy w celu określenia zakresu zrozumienia, które jest konieczne do zidentyfikowania ujawnień, w przypadku których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń, co zapewni BRASZR podstawę do zaprojektowania procedur odnoszących się do ryzyka wystąpienia takich ujawnień. Najczęściej nie będzie efektywne uzyskanie szczegółowego zrozumienia elementów kontroli wewnętrznej, a procedury wykonane w celu uzyskania zrozumienia mogą mieć mniejszy zakres i inny charakter niż te wymagane w zleceniu dającym racjonalne zapewnienie.
49. W ramach zrozumienia procesu i systemu kontroli wewnętrznej BRASZR rozważa istotne elementy procesu przygotowania informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju, w tym m.in.:
- a) sposób, w jaki jednostka przekazuje informacje w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz poszczególne role i obowiązki w odniesieniu do informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju w jednostce i jednostkach zależnych objętych zakresem sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej,
 - b) ogólne środowisko kontroli i rolę oraz nadzór nad procesem osób sprawujących nadzór,
 - c) procedury i czynności kontroli wewnętrznej ustanowione w odniesieniu do informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju i ich przygotowania,

- d) system informacyjny służący do sporządzania i przygotowywania informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju,
 - e) sposób agregacji danych i kontrole dotyczące poprawności i kompletności danych,
 - f) koordynację procesu raportowania, spójność wytycznych przekazywanych poszczególnym jednostkom dostarczającym dane i spójność formatu raportowania przez poszczególne jednostki,
 - g) korzystanie przez jednostkę z usług stron trzecich w celu przygotowania informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju,
 - h) wszelkie potencjalne znaczące zmiany metod, założeń lub korekt błędów w porównaniu z poprzednimi okresami.
50. Dodatkowo w ramach zrozumienia procesu raportowania zgodnie z aktami delegowanymi dotyczącymi taksonomii UE, stosownymi elementami są m.in.:
- a) proces identyfikacji działalności kwalifikujących się do taksonomii UE,
 - b) proces oceny spełniania technicznych kryteriów kwalifikacji oraz zasady „nie czyn poważnych szkód” (ang. „Do No Significant Harm”, „DNSH”) dla działalności kwalifikujących się,
 - c) proces pozyskiwania danych finansowych do kluczowych wskaźników wyników, takich jak: przychody ze sprzedaży, wydatki inwestycyjne, koszty operacyjne,
 - d) proces oceny spełniania minimalnych gwarancji,
 - e) system informacyjny służący do sporządzania i przygotowywania informacji na potrzeby ujawnień.

Zrozumienie ram prawnych i regulacji

51. BRASZR uzyskuje zrozumienie:
- a) ram prawnych i regulacji mających zastosowanie do jednostki i branży lub sektora, w którym jednostka działa, w kontekście informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju posiadanych przez jednostkę oraz
 - b) sposobu, w jaki jednostka przestrzega tych ram.

Procedury oszacowania ryzyka

52. Na podstawie zrozumienia zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, jednostki, jej otoczenia, kontroli wewnętrznej oraz ram prawnych i regulacji, BRASZR dokonuje identyfikacji i oszacowania ryzyka oraz określa rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres planowanych procedur, które należy wykonać, aby osiągnąć cele zlecenia.
53. KBRASZR i inni kluczowi członkowie zespołu wykonującego usługę atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym kluczowi eksperci zewnętrzni BRASZR, omawiają podatność ujawnień na istotne zniekształcenie spowodowane zarówno oszustwem jak i błędem oraz zastosowanie odpowiednich kryteriów do faktów i okoliczności jednostki. KBRASZR ustala, które sprawy należy przekazać członkom zespołu wykonującego zlecenie, w tym ekspertom zewnętrznym BRASZR, którzy nie brali udziału w dyskusji między członkami zespołu.

54. BRASZR opracowuje i stosuje procedury oszacowania ryzyka wystarczające do zidentyfikowania ujawnionych informacji, w przypadku, których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń, wynikających z oszustwa lub błędu, co stanowi podstawę do opracowania dalszych procedur odnoszących się do tych ujawnień.
55. Procedury szacowania ryzyka są częścią iteracyjnego i dynamicznego procesu. Wstępne oczekiwania mogą zostać sformułowane w odniesieniu do ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń, które mogą być dalej doprecyzowywane w miarę postępów w realizacji zlecenia lub w przypadku uzyskania nowych informacji. Procedury szacowania ryzyka same w sobie nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów, na których można by oprzeć opinię atestacyjną.
56. Rodzaj i zakres procedur dotyczących szacowania ryzyka będzie się różnić w zależności od charakteru i sytuacji jednostki (np. sformalizowania zasad lub procedur jednostki oraz procesów i systemów), charakteru i złożoności spraw związanych ze zrównoważonym rozwojem oraz charakterystyki zdarzeń lub warunków, które mogą prowadzić do istotnych zniekształceń. BRASZR stosuje zawodowy osąd w celu określenia rodzaju i zakresu procedur, które należy wykonać, aby uzyskać ograniczony poziom zapewnienia.
57. Procedury związane z szacowaniem ryzyka mogą obejmować:
 - a) zapytania skierowane do kierownika jednostki, odpowiednich osób w ramach funkcji audytu wewnętrznego (jeżeli taka funkcja występuje) oraz do innych osób w jednostce, które według osądu BRASZR mogą posiadać informacje mogące pomóc w identyfikowaniu ujawnień, w których jest prawdopodobne powstanie istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem,
 - b) zapytania skierowane do stron zewnętrznych,
 - c) przegląd publicznie dostępnych informacji o jednostce i jej branży (na przykład komunikaty prasowe wydawane przez jednostkę, materiały na spotkania analityków lub grup inwestorów, sprawozdania analityków lub informacje na temat wpływu na zrównoważony rozwój),
 - d) procedury analityczne,
 - e) obserwację i inspekcję.
58. W odniesieniu do usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność za lata sprawozdawcze kończące się 30 czerwca 2025 r. lub wcześniej, BRASZR może odstąpić od przeprowadzania procedur ukierunkowanych na identyfikację i ocenę ryzyka opisanych powyżej w punktach 47-57 i przeprowadzić, alternatywnie, identyfikację ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnego zniekształcenia.

Istotność

59. Stosując zasadę z par. 44 KSUA 3000 (Z) (A.92- A.100), BRASZR:
 - a) formułuje swoje rozważania i ustala wskazania dotyczące istotności dla informacji jakościowych,
 - b) określa istotność dla informacji ilościowych odpowiednią w danych okolicznościach.
60. BRASZR może zaakceptować w ujawnianych informacjach zniekształcenia, które pojedynczo lub łącznie nie są istotne, jeśli zgodnie z jego zawodowym osądem można racjonalnie oczekiwać,

że zniekształcenia te nie wpłyną na decyzje podejmowane przez zamierzonych użytkowników sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

61. Istotność zniekształcenia w ujawnieniu jest powiązana, ale nie jest tożsama, z „podwójną istotnością”, która ma być stosowana przez jednostkę przy sporządzaniu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z ESRS w celu określenia spraw, które należy raportować.

Proces oceny podwójnej istotności

62. BRASZR kieruje zapytania, czy kierownik jednostki przeprowadził proces oceny podwójnej istotności, który umożliwia:
- identyfikację interesariuszy¹⁵,
 - określenie wpływu (istotność wpływu), ryzyk i szans (istotność finansowa) jednostki, związanych z kwestiami zrównoważonego rozwoju, z uwzględnieniem jej łańcucha wartości,
 - następnie określenie, które z tych wpływów, ryzyk i szans związanych ze zrównoważonym rozwojem są istotne i w związku z tym należy je raportować.
63. BRASZR uzyskuje zrozumienie procesu oceny podwójnej istotności jednostki zaprojektowanego w celu zidentyfikowania i określenia informacji, które mają być raportowane w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.
64. BRASZR ocenia, czy opis procesu przedstawiony w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest spójny z przeprowadzonym procesem oraz projektuje i wykonuje procedury w celu ustalenia, czy proces jest zgodny z wymogami ESRS.¹⁶
65. Jeśli KBRASZR nie jest w stanie uzyskać dowodów, że proces nie jest zgodny z wymogami ESRS oraz nie doprowadził do identyfikacji istotnych wpływów, ryzyk i szans związanych z kwestiami zrównoważonego rozwoju, dla których wymagane są ujawnienia, KBRASZR rozważa wpływ tej sprawy na opinię w sprawozdaniu z atestacji.

Istotność wpływu

66. BRASZR ocenia podejście kierownika jednostki do określania istotności wpływu w odniesieniu do każdej z kwestii związanej ze zrównoważonym rozwojem, które obejmuje:
- zrozumienie kontekstu w odniesieniu do wpływu jednostki, w tym jej działalności, relacji biznesowych i interesariuszy,
 - określenie rzeczywistego i potencjalnego wpływu jednostki (zarówno negatywnego jak i pozytywnego), związanego z własnymi operacjami oraz jej łańcuchem wartości na wyższym i niższym szczeblu¹⁷, przy uwzględnieniu opinii i interesów interesariuszy oraz poprzez współpracę z ekspertami,
 - ocenę istotności rzeczywistych i potencjalnych wpływów,
 - określenie istotnych kwestii poprzez przyjęcie progów w celu określenia, które wpływy zostaną uwzględnione w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

¹⁵ „Zainteresowane strony” w tłumaczeniu ESRS (ang. stakeholders).

¹⁶ ESRS 1 rozdział 3 i ESRS 2 IRO1 oraz ESRS E1, E2, E3, E4, E5, G1 (zob. załącznik C do ESRS 2) a niewiążące wytyczne dotyczące oceny istotności, wydane przez EFRAG, są dostępne w celu ułatwienia wdrożenia.

¹⁷ Z tłumaczenia ESRS (ang. upstream, downstream).

67. BRASZR ocenia adekwatność podejścia zdefiniowanego i wdrożonego przez kierownika jednostki, w szczególności kryteria stosowane do określenia skali, zakresu, nieodwracalnego charakteru i prawdopodobieństwa rzeczywistych i potencjalnych wpływów.

Istotność finansowa

68. BRASZR ocenia podejście kierownika jednostki do ustalania istotności finansowej.
69. Kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem są istotne z perspektywy finansowej, jeżeli wywołują, lub można racjonalnie oczekiwać, że wywołałyby istotne skutki finansowe w odniesieniu do jednostki. Ma to miejsce w przypadku, gdy kwestie zrównoważonego rozwoju stwarzają ryzyka lub szanse, które mają istotny wpływ lub można racjonalnie oczekiwać, że będą miały istotny wpływ na rozwój jednostki, jej sytuację finansową, wyniki finansowe, przepływy pieniężne, dostęp do finansowania lub koszt kapitału w krótko-, średnio- lub długoterminowej perspektywie czasowej. Uzależnienie od zasobów naturalnych, ludzkich i społecznych może być źródłem ryzyk lub szans finansowych. Istotność ryzyk i szans ocenia się na podstawie powiązania prawdopodobieństwa wystąpienia i potencjalnej skali skutków finansowych.
70. BRASZR analizuje dokonaną przez kierownika jednostki ocenę ryzyk i szans związanych z kwestiami zrównoważonego rozwoju, a w szczególności dokonaną przez kierownika jednostki identyfikację ryzyk i szans oraz ocenę prawdopodobieństwa wystąpienia tych ryzyk i szans, potencjalną skalę skutków finansowych w perspektywie krótko-, średnio- i długoterminowej oraz progi stosowane do określenia tych skutków.
71. W przypadku, gdy jednostka sporządza informacje w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej, BRASZR sprawdza, czy kierownik jednostki przeprowadził ocenę istotnych ryzyk i szans w odniesieniu do całego zakresu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej.

Procedury atestacji oceny podwójnej istotności

72. W ramach atestacji oceny podwójnej istotności BRASZR rozważa:
- czy opis przeprowadzonej przez kierownika jednostki oceny podwójnej istotności w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest zgodny ze zrozumieniem uzyskanym przez BRASZR oraz czy uwzględnia wszystkie ujawnienia wymagane przez ESRS w tym zakresie,
 - czy kierownik jednostki wdrożył proces komunikowania się z interesariuszami (na potrzeby oceny podwójnej istotności oraz na inne potrzeby) i czy sposób/zakres zapytań interesariuszy był adekwatny dla jednostki (zakres interesariuszy, zakres pytań skierowanych do interesariuszy),
 - czy kierownik jednostki podsumował wynik dialogu z interesariuszami,
 - czy w ramach oceny podwójnej istotności rozważono wszystkie kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem wynikające z ESRS 1 AR16 oraz inne zagadnienia specyficzne dla jednostki,
 - czy w ocenie podwójnej istotności zidentyfikowano oraz uwzględniono łańcuch wartości oraz, w przypadku grup kapitałowych, czy uwzględniono wszystkie jednostki z grupy,
 - czy udokumentowane zostały dokonane osądy (w tym uzasadnienia dla aspektów uznanych za nieistotne) oraz udział kierownika jednostki w tym procesie,

- g) czy w ramach oceny podwójnej istotności, w tym identyfikacji potencjalnie istotnych kwestii, wykorzystano porównanie z podobnymi jednostkami lub opracowania naukowe i branżowe oraz odniesienia do innych dostępnych materiałów (np. ratingów ESG),
 - h) czy identyfikacja ryzyk i szans na potrzeby istotności finansowej jest spójna z ryzykami w ramach systemu zarządzania ryzykiem w jednostce.
73. BRASZR przekazuje jednostce swoje uwagi z dokonanej atestacji oceny podwójnej istotności. BRASZR ocenia czy zidentyfikowane i nieskorygowane przez jednostkę braki mają wpływ na wyrażany przez BRASZR wniosek oraz dokumentuje swoją ocenę.

Zasoby/kompetencje

74. Kompetencje niezbędne do wykonania zlecenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju 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”).
75. KBRASZR ocenia i dokumentuje, czy zespół wykonujący zlecenie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju posiada łącznie odpowiednie kompetencje atestacyjne oraz kompetencje w przedmiocie zlecenia, kierując się przy tym wytycznymi zawartymi KSUA 3000 (Z).
76. Udokumentowanie posiadanych kompetencji może przyjąć formę potwierdzenia odbytych szkoleń, kursów, odpowiednich akredytacji lub innych dokumentów potwierdzających wymagany stan wiedzy i doświadczenia do przeprowadzenia zlecenia.

Korzystanie z pracy eksperta kierownika jednostki

77. Jeżeli informacje, które mają być wykorzystane, jako dowody atestacji, zostały przygotowane z wykorzystaniem pracy eksperta kierownika jednostki, BRASZR, uwzględniając znaczenie pracy tego eksperta dla celu BRASZR:
- a) ocenia kompetencje, możliwości i obiektywizm tego eksperta oraz
 - b) uzyskuje zrozumienie pracy tego eksperta,
 - c) ocenia odpowiedniość pracy tego eksperta jako dowodu.

Ocena kompetencji, możliwości i obiektywizmu eksperta kierownika jednostki

78. Kompetencje odnoszą się do charakteru i poziomu wiedzy eksperta kierownika jednostki. Możliwości odnoszą się do zdolności eksperta kierownika jednostki do korzystania z tych kompetencji w danych okolicznościach. Obiektywizm odnosi się do możliwego wpływu stronniczości, konfliktu interesów lub wpływu innych osób na zawodowy lub biznesowy osąd eksperta kierownika jednostki. Sprawy stosowne dla oceny kompetencji, możliwości i obiektywizmu eksperta kierownika jednostki mogą obejmować to, czy praca tego eksperta podlega standardom technicznym lub innym wymogom zawodowym lub branżowym.

Uzyskanie zrozumienia pracy eksperta kierownika jednostki

79. Podczas uzyskiwania zrozumienia pracy eksperta kierownika jednostki, ocena umowy pomiędzy jednostką a tym ekspertem może pomóc BRASZR w określeniu odpowiedniości poniższych informacji dla celów BRASZR:
- charakter, zakres i cele pracy eksperta,
 - odpowiednie role i obowiązki kierownika jednostki i eksperta oraz
 - charakter, rozłożenie w czasie i zakres komunikacji pomiędzy kierownikiem jednostki a ekspertem, w tym forma wszelkich raportów (sprawozdań), które mają zostać dostarczone przez eksperta.

Ustalenie, czy skorzystać z pracy eksperta BRASZR

80. Jeżeli do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów niezbędna jest wiedza specjalistyczna, BRASZR określa, czy skorzystać z pracy eksperta BRASZR. Dotyczy to w szczególności eksperta w zakresie środowiska i klimatu, spraw społecznych oraz ładu korporacyjnego.
81. Określając rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur związanych z ekspertem BRASZR, BRASZR bierze pod uwagę następujące sprawy:
- a) charakter sprawy, której dotyczy praca eksperta,
 - b) ryzyka istotnego zniekształcenia w sprawie, której dotyczy praca eksperta,
 - c) znaczenie pracy eksperta w kontekście usługi atestacyjnej,
 - d) wiedzę i doświadczenie BRASZR w zakresie poprzedniej pracy wykonanej przez tego eksperta oraz
 - e) czy ekspert ten podlega politykom lub procedurom zarządzania jakością firmy audytorskiej.
82. Jeśli BRASZR korzysta z pracy eksperta BRASZR, BRASZR:
- a) ocenia, czy ekspert BRASZR posiada niezbędne kompetencje, możliwości i obiektywizm dla celów BRASZR oraz czy spełnia stosowne wymogi niezależności. W przypadku zewnętrznego eksperta BRASZR, ocena obiektywizmu obejmuje zapytanie dotyczące interesów i powiązań, które mogą stanowić zagrożenie dla obiektywizmu tego eksperta,
 - b) uzyskuje wystarczające zrozumienie dziedziny wiedzy specjalistycznej eksperta, aby umożliwić BRASZR określenie rodzaju, zakresu i celów pracy eksperta dla celów BRASZR oraz ocenę adekwatności tej pracy dla celów BRASZR oraz
 - c) uzgadnia, w stosownych przypadkach na piśmie, rodzaj, zakres i cele pracy eksperta, odpowiednie role i obowiązki BRASZR i eksperta, rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres komunikacji oraz potrzeby przestrzegania przez eksperta wymogów zachowania poufności.
83. Ponieważ sporządzenie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wymaga wykorzystania wiedzy specjalistycznej w dziedzinie innej niż rachunkowość, BRASZR, który posiada umiejętności w zakresie rachunkowości i badania sprawozdań finansowych, może nie posiadać wiedzy specjalistycznej niezbędnej do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Ustalenie przez BRASZR, czy skorzystać z pracy eksperta BRASZR, a jeśli tak, to kiedy i w jakim zakresie oraz ustalenie, czy BRASZR ma dostęp do odpowiedniego eksperta jest

uwzględniane na etapie akceptacji i kontynuacji zlecenia. Podczas planowania oraz w miarę postępu prac atestacyjnych lub zmiany okoliczności BRASZR może być zmuszony do zmiany wcześniejszych decyzji dotyczących korzystania z pracy eksperta BRASZR.

84. KBRASZR ponosi wyłączną odpowiedzialność za wyrażoną opinię z atestacji i odpowiedzialność ta nie jest ograniczona przez korzystanie przez BRASZR z pracy eksperta BRASZR. Niemniej jednak, jeżeli BRASZR korzystający z pracy eksperta BRASZR stwierdzi, na podstawie wykonanych procedur atestacyjnych i uzyskanych dowodów, że praca tego eksperta jest adekwatna dla celów BRASZR, BRASZR może zaakceptować ustalenia lub wnioski tego eksperta w jego dziedzinie, jako odpowiednie dowody usługi atestacyjnej.

Praca wykonana przez eksperta BRASZR

85. Jeżeli BRASZR ustali, iż praca wykonana przez eksperta BRASZR nie jest odpowiednia dla celów BRASZR:
- uzgadnia on z ekspertem BRASZR rodzaj i zakres dodatkowej pracy do wykonania lub
 - wykonuje on dodatkowe procedury odpowiednie w danych okolicznościach.

Oszustwo i niezgodność z przepisami prawa lub regulacjami

86. BRASZR zachowuje zawodowy sceptycyzm przez cały czas trwania zlecenia, uznając możliwość wystąpienia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa, niezależnie od wcześniejszych doświadczeń BRASZR w zakresie szczerości i uczciwości kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór, w tym podczas badania sprawozdania finansowego jednostki.
87. BRASZR pozostaje wyczulony na możliwość, że procedury wykonywane w trakcie zlecenia mogą zwrócić jego uwagę na przypadki niezgodności lub podejrzenia niezgodności z przepisami prawa lub regulacjami. Jeśli takie przypadki nie występują, BRASZR nie jest zobowiązany do wykonania procedur dotyczących przestrzegania przez jednostkę przepisów prawa i regulacji, innych niż związane ze sporządzaniem sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju określonych w ramowych założeniach sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz w ustawie o rachunkowości.
88. BRASZR reaguje odpowiednio na wystąpienie lub podejrzenie oszustwa oraz na wystąpienie lub podejrzenie niezgodności z przepisami prawa lub regulacji zidentyfikowane w trakcie realizacji zlecenia poprzez uzyskanie:
- zrozumienia rodzaju zdarzenia i okoliczności, w jakich wystąpiło oraz
 - dalszych informacji w celu oceny możliwego wpływu na sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju.
89. W związku z wymogami ustawy o biegłych rewidentach, BRASZR informuje jednostkę o nieprawidłowościach wykrytych w trakcie realizacji zlecenia atestacyjnego wykonywanego na rzecz jednostki zainteresowania publicznego oraz, jeśli jednostka nie podejmie odpowiednich działań, odpowiednie organy państwowe odpowiedzialne za przeprowadzanie dochodzeń w odniesieniu do takich nieprawidłowości. Niezgodność z przepisami prawa i regulacjami związanymi z zagadnieniami analizowanymi podczas zleceń atestacyjnych sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju należy do tej kategorii.
90. BRASZR ocenia skutki, jakie zidentyfikowane lub podejrzone oszustwo lub niezgodność z przepisami prawa lub regulacji wywiera na zlecenie atestacji sprawozdawczości

zrównoważonego rozwoju, w tym na procedury identyfikacji ryzyka oraz wiarygodność pisemnych oświadczeń, i podejmuje odpowiednie działania. BRASZR projektuje i wykonuje dalsze procedury, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres odpowiada oszacowanym ryzykom istotnego zniekształcenia, koncentrując się na ujawnieniach, w których jest prawdopodobne, że wystąpi istotne zniekształcenie, wynikające z oszustwa lub błędu, uwzględniając charakter usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność.

Zapytania i komunikacja z odpowiednimi stronami

91. BRASZR zasięga informacji u odpowiednich stron oraz, w stosownych przypadkach, innych organów i osób w jednostce, czy posiadają wiedzę na temat wszelkich rzeczywistych, podejrzewanych lub domniemych oszustw lub niezgodności z przepisami prawa i regulacjami mającymi wpływ na sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju.
92. Odpowiednie strony obejmują także funkcję audytu wewnętrznego, jeśli dotyczy. W takim przypadku BRASZR uzyskuje informacje na temat ustaleń funkcji audytu wewnętrznego w odniesieniu do sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Zakres sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej

93. W kontekście grup kapitałowych stosowne jest ustalenie zakresu i metody ujęcia informacji dotyczących jednostek objętych sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej. BRASZR uzyskuje zrozumienie na temat struktury grupy kapitałowej oraz jej łańcucha wartości.
94. BRASZR ocenia sposób ustalenia i zakres jednostek objętych sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej. BRASZR ustala czy zakres konsolidacji jest taki sam jak w przypadku skonsolidowanego sprawozdania finansowego.¹⁸
95. BRASZR ocenia zakres i metodę ujęcia w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej, innych jednostek stowarzyszonych, współzależnych, będących częścią łańcucha wartości, zgodnie z wytycznymi ERSR.¹⁹

¹⁸ Wynika z ERSR 2.5 „„Jednostka ujawnia następujące informacje:

- a) czy **oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju** przygotowano w postaci skonsolidowanej czy indywidualnej;
- b) w przypadku skonsolidowanych oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju:
 - i. potwierdzenie, że zakres konsolidacji jest taki sam jak w przypadku sprawozdania finansowego, lub, w stosownych przypadkach, oświadczenie, że jednostka sprawozdająca nie jest zobowiązana do sporządzenia sprawozdania finansowego lub że jednostka sprawozdająca sporządza skonsolidowane sprawozdanie w zakresie zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 48i dyrektywy 2013/34/UE; oraz
 - ii. w stosownych przypadkach, wskazanie, które jednostki zależne objęte konsolidacją są zwolnione z indywidualnej lub skonsolidowanej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju zgodnie z art. 19a ust. 9 lub art. 29a ust. 8 dyrektywy 2013/34/UE;
- c) w jakim zakresie oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju ma zastosowanie do **łańcucha wartości** jednostki na wyższym i niższym szczeblu (zob. ERSR 1 sekcja 5.1 *Jednostka sprawozdająca i łańcuch wartości*);
- d) czy jednostka skorzystała z możliwości pominięcia konkretnej informacji dotyczącej własności intelektualnej, know-how lub wyników innowacji (zob. ERSR 1 sekcja 7.7 *Informacje niejawne i szczególnie chronione oraz informacje na temat własności intelektualnej, know-how lub wyników innowacji*); oraz
- e) w przypadku jednostek z siedzibą w państwie członkowskim UE, które dopuszcza zwolnienie z obowiązku ujawniania informacji dotyczących oczekiwanych wydarzeń lub spraw będących przedmiotem toczących się negocjacji zgodnie z art. 19a ust. 3 i art. 29a ust. 3 dyrektywy 2013/34/UE – czy jednostka skorzystała z tego zwolnienia.”

¹⁹ ERSR 1.67 „W przypadku gdy jednostki stowarzyszone lub wspólne przedsięwzięcia uwzględniane w sprawozdawczości zgodnie z metodą praw własności lub konsolidowane w sposób proporcjonalny w sprawozdaniach finansowych są częścią

Reakcje na zidentyfikowane ryzyka, aktualizacja oszacowania ryzyka

96. BRASZR wykonuje procedury w odpowiedzi na zidentyfikowane ryzyko, w tym ryzyko oszustwa oraz na podejrzewane lub faktyczne przypadki niezgodności z przepisami prawa i regulacjami.
97. Planowany rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur są sprawą zawodowego osądu BRASZR i mają na nie wpływ okoliczności zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym potrzeby informacyjne zamierzonych użytkowników, jako grupy, kryteria oraz sprawy związane ze zrównoważonym rozwojem wchodzące w zakres zlecenia. BRASZR może również rozważyć, czy potrzebne są bardziej szczegółowe procedury, aby uzyskać dowody w odniesieniu do informacji, w przypadku, których istnieje większe prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń.
98. Testy kontroli nie są wymagane, ale mogą być wykonywane, jeśli BRASZR uzna je za skuteczne w celu ograniczenia zakresu procedur wiarygodności oraz uzyskania dowodów w danych okolicznościach.
99. Przykłady procedur wiarygodności w ramach zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność mogą obejmować:
- testy szczegółowe, w tym inspekcję, obserwację, potwierdzenie, ponowne obliczenie, ponowne wykonanie i zapytania,
 - analityczne procedury wiarygodności.
- Ponadto, BRASZR może kierować do jednostki zapytania z prośbą o wyjaśnienie zidentyfikowanych różnic.
100. Testy szczegółowe nie są wymagane, ale mogą być przeprowadzone, jeżeli BRASZR uzna je za skuteczne do uzyskania dowodów atestacji w danych okolicznościach.
101. Procedury powinny być zaprojektowane i wykonane przez BRASZR w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów do wyrażania opinii z atestacji dającej ograniczoną pewność.
102. Identyfikacja i wybór informacji, na których BRASZR koncentruje swoje prace, opierają się na zawodowym osądzie BRASZR i obejmują rozważenie prawdopodobieństwa wystąpienia oraz skali potencjalnych zniekształceń, braków lub pominięć w przekazywanych informacjach, z uwzględnieniem różnych czynników, takich jak:
- sektor, do którego należy jednostka (finansowy lub niefinansowy),
 - złożoność organizacji,
 - liczba jednostek objętych zakresem sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej,
 - złożoność działalności gospodarczej jednostki, w tym jednostek objętych sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej,
 - wcześniejsze zniekształcenia, historia błędów,

łańcucha wartości jednostki, na przykład jako dostawcy, uwzględnia ona informacje dotyczące tych jednostek stowarzyszonych lub wspólnych przedsięwzięć zgodnie z pkt 63 w myśl podejścia przyjętego w odniesieniu do pozostałych *relacji biznesowych* w łańcuchu wartości. W takim przypadku przy określaniu *mierników* wpływu dane jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia nie ograniczają się do udziału posiadanego kapitału własnego, ale są brane pod uwagę na podstawie wpływów związanych z produktami i usługami jednostki za pośrednictwem jej relacji biznesowych.”.

- f) dojrzałość systemów informacyjnych jednostki służących gromadzeniu danych,
 - g) korzystanie przez jednostkę z usług stron trzecich w celu przygotowania informacji lub weryfikacji niektórych informacji,
 - h) występowanie spraw lub sporów sądowych, roszczeń lub kontrowersji związanych z kwestiami zrównoważonego rozwoju,
 - i) zobowiązania i deklaracje jednostki w zakresie kwestii zrównoważonego rozwoju, w szczególności te, które podaje do publicznej wiadomości,
 - j) kryteria z zakresu zrównoważonego rozwoju, na podstawie, których indeksowana jest zmienna część wynagrodzenia kadry kierowniczej lub w oparciu, o które ustalane są zachęty oferowane kierownikowi jednostki oraz członkom rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego,
 - k) występowanie finansowania, którego warunki są uzależnione od spełnienia kryteriów z zakresu zrównoważonego rozwoju lub istnienia rynków, dla których spełnienie takich kryteriów miałyby kluczowe znaczenie,
 - l) liczbę interesariuszy oraz wysokie oczekiwania wyrażone i otwarcie komunikowane przez interesariuszy, na przykład na walnych zgromadzeniach,
 - m) poziom dezagregacji informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju wymagany do zrozumienia istotnych wpływów, ryzyk i szans,
 - n) informacje dotyczące konkretnego podmiotu, których zgłoszenie jednostka uznała za niezbędne,
 - o) informacje dodatkowe w stosunku do tych wymaganych przez ESRS, których przekazanie jednostka uznała za niezbędne (przepisy wynikające z przepisów lokalnych, raporty techniczne wydane przez inne organy normalizacyjne itp.),
 - p) złożoność rozpatrywanej sprawy lub rozważanych kwestii, w szczególności ze względu na przyjęty horyzont czasowy i stopień niepewności związanej z informacjami, w szczególności informacjami dotyczącymi przyszłości,
 - q) niedociągnięcia systemów kontroli wewnętrznej jednostki w danej dziedzinie lub zagadnieniach,
 - r) zakres osądu i subiektywności przy określaniu informacji, które mają być przekazywane.
103. W odniesieniu do emisji gazów cieplarnianych, BRASZR uwzględni w oszacowaniu ryzyka takie zagadnienia jak:
- a) jakość mechanizmów związanych z gromadzeniem danych,
 - b) kompetencje osób odpowiedzialnych za zarządzanie tym obszarem,
 - c) zaangażowanie kierownika jednostki w proces raportowania emisji,
 - d) kompletność zidentyfikowanych źródeł emisji gazów cieplarnianych,
 - e) ryzyko oszustwa związane z handlem prawami do emisji lub celami redukcji emisji,
 - f) zmiany w metodyce i zakresach kalkulacji oraz prezentowanie danych w sposób mający na celu pokazanie korzystnych trendów.
104. BRASZR projektuje i wdraża ogólne reakcje na ryzyka, jeżeli zidentyfikuje:
- a) słabości kontroli w środowisku kontroli, które osłabiają inne elementy systemu kontroli wewnętrznej,

- b) oszustwo lub podejrzenie oszustwa, niezgodności lub podejrzenie niezgodności z przepisami prawa lub regulacji lub
- c) istotne zniekształcenia, które prawdopodobnie występują w sposób rozległy w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Gromadzenie i analiza zidentyfikowanych zniekształceń

- 105. BRASZR gromadzi zniekształcenia zidentyfikowane podczas zlecenia, inne niż te, które są oczywiście błahe.
- 106. BRASZR:
 - a) rozważa, czy zidentyfikowane zniekształcenia, indywidualnie lub łącznie, mogą być spowodowane oszustwem oraz
 - b) odpowiednio reaguje w przypadku wystąpienia oznak wskazujących na możliwość wystąpienia istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem.
- 107. BRASZR ustala, czy podejście do zlecenia wymaga zmiany, jeżeli:
 - a) charakter zidentyfikowanych zniekształceń i okoliczności ich wystąpienia wskazują, że mogą występować inne zniekształcenia, które w połączeniu ze zniekształceniami zgromadzonymi w trakcie realizacji zlecenia mogą być istotne lub
 - b) zniekształcenia zgromadzone w trakcie realizacji zlecenia mogą łącznie spowodować, że informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju będą istotnie zniekształcone.
- 108. BRASZR terminowo informuje kierownika jednostki o wszystkich zniekształceniach powstałych w trakcie zlecenia atestacyjnego i występuje do kierownika jednostki o skorygowanie tych zniekształceń.
- 109. Jeśli, w wyniku wystąpienia BRASZR, kierownik jednostki przeanalizuje informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju i skoryguje wykryte zniekształcenia, BRASZR przeprowadza dodatkowe procedury w odniesieniu do pracy wykonanej przez kierownika jednostki w celu ustalenia, czy nadal występują istotne zniekształcenia.
- 110. Jeśli kierownik jednostki odmawia skorygowania niektórych lub wszystkich zniekształceń przekazanych przez BRASZR, BRASZR uzyskuje zrozumienie powodów, dla których kierownik jednostki tego nie zrobił i uwzględnia to zrozumienie przy formułowaniu wniosków BRASZR.
- 111. Przed oceną wpływu nieskorygowanych zniekształceń, BRASZR rozważa, czy wyniki przeprowadzonych procedur i uzyskane dowody wskazują, że istotność wymaga zmiany.
- 112. BRASZR ustala, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne, indywidualnie lub łącznie. Dokonując tego ustalenia, BRASZR bierze pod uwagę wielkość i charakter zniekształceń oraz szczególne okoliczności ich wystąpienia.
- 113. BRASZR uwzględnia w dokumentacji zlecenia:
 - a) wszystkie zniekształcenia zidentyfikowane w trakcie realizacji zlecenia, inne niż te, które są oczywiście błahe, oraz czy zostały one skorygowane oraz
 - b) wniosek BRASZR dotyczący tego, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne, indywidualnie lub łącznie, oraz podstawę tego wniosku.

Uzyskiwanie dowodów (KSUA 3000 (Z) par. 48-60)

Informacja zamierzona do wykorzystania jako dowód

114. Podczas projektowania oraz wykonywania procedur, BRASZR ocenia stosowność i wiarygodność informacji, które mają zostać wykorzystane jako dowód, w tym też odnośnie do informacji uzyskanych ze źródeł zewnętrznych wobec jednostki.
115. Wykorzystując informacje przygotowane przez jednostkę, BRASZR ocenia, czy informacje te są wystarczająco wiarygodne dla celów BRASZR, w tym, jeśli jest to konieczne w danych okolicznościach:
 - a) uzyskując dowody dotyczące dokładności i kompletności tych informacji oraz
 - b) dokonując oceny, czy informacje te są wystarczająco precyzyjne i szczegółowe dla celów BRASZR.

Testy kontroli

116. BRASZR może rozważyć, czy w ramach zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność właściwe jest, i jeżeli tak, to w jakim zakresie, wykonanie testów kontroli.
117. Jeżeli BRASZR zamierza uzyskać dowody odnośnie skuteczności działania kontroli, BRASZR wykonuje testy kontroli poprzez:
 - a) kierowanie zapytań i wykonanie innych procedur w celu uzyskania dowodów dotyczących skuteczności działania kontroli, w tym:
 - (i) w jaki sposób kontrole były wykonywane w stosownych momentach w okresie objętym sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju,
 - (ii) spójność, z jaką zostały zastosowane oraz
 - (iii) przez kogo lub za pomocą jakich środków zostały one zastosowane,
 - b) ustalenie czy kontrole, które mają zostać przetestowane zależą od innych kontroli (kontrole pośrednie), a jeżeli tak, to czy konieczne jest uzyskanie dowodów potwierdzających skuteczne działanie tych kontroli pośrednich.
118. BRASZR wykonuje testy kontroli w odniesieniu do określonego czasu lub za cały okres, w odniesieniu, do którego BRASZR zamierza polegać na tych kontrolach w celu zapewnienia odpowiedniej podstawy dla zamierzonego polegania na tych kontrolach.
119. Jeżeli w okresie śródrocznym BRASZR uzyska dowody atestacji dotyczące skuteczności działania kontroli, BRASZR uzyskuje dowody atestacji dotyczące znaczących zmian w tych kontrolach po okresie śródrocznym.
120. Określając, czy odpowiednie jest wykorzystanie dowodów dotyczących skuteczności działania kontroli uzyskanych w poprzednich zleceniach, BRASZR ustala adekwatność tych dowodów poprzez uzyskanie dowodów, czy nastąpiły zmiany, które mają wpływ na dalszą stosowność dowodów z poprzedniego zlecenia poprzez kierowanie zapytań połączonych z obserwacją lub inspekcją w celu potwierdzenia zrozumienia tych kontroli. Następnie testuje te kontrole w bieżącym okresie.
121. Jeżeli takie zmiany nie nastąpiły, BRASZR, w celu potwierdzenia adekwatności tych dowodów, testuje kontrole, co najmniej raz na trzy zlecenia i testuje niektóre kontrole w każdym zleceniu, aby uniknąć testowania wszystkich kontroli, na których zamierza polegać, w jednym okresie, bez testowania kontroli w dwóch kolejnych okresach.

122. Oceniając skuteczność działania kontroli, na których zamierza polegać, BRASZR ocenia, czy zniekształcenia wykryte w ramach innych procedur wskazują, że kontrole nie działają skutecznie. Brak zniekształceń wykrytych w ramach innych procedur nie zapewnia jednak dowodów atestacji, że kontrole w okresie testowanym są skuteczne.
123. Jeżeli wykryto odchylenia od kontroli, na których BRASZR zamierza polegać, BRASZR kieruje szczegółowe zapytania w celu zrozumienia tych zagadnień i ich potencjalnych konsekwencji oraz ustala, czy:
- testy kontroli, które zostały wykonane, zapewniają odpowiednią podstawę do polegania na tych kontrolach,
 - niezbędne są dodatkowe testy kontroli lub
 - do ryzyk istotnego zniekształcenia należy się odnieść stosując procedury wiarygodności.

Procedury wiarygodności

124. Procedury wiarygodności wykonywane są odpowiednio w stosunku do całego okresu objętego sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju.
125. Jeżeli procedury wiarygodności zostały wykonane w okresie śródrocznym i BRASZR zamierza rozszerzyć wnioski z nich wynikające na pozostały okres, BRASZR wykonuje:
- procedury wiarygodności połączone z testami kontroli odnoszące się do tego okresu lub
 - jeżeli BRASZR ustali, że jest to odpowiednie, tylko dalsze procedury wiarygodności, w tym na przykład procedury analityczne, które będą stanowiły racjonalne uzasadnienie dla rozszerzenia wniosku na cały okres.

Procedury analityczne wykonywane jako reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia

126. Jeżeli projektuje się i wykonuje procedury analityczne, BRASZR:
- ustala odpowiedniość poszczególnych procedur analitycznych, biorąc pod uwagę oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia oraz testy szczegółowe, jeżeli takie zostały wykonane,
 - ocenia wiarygodność danych, na podstawie których oczekiwanie BRASZR zostało sformułowane, biorąc pod uwagę źródło, porównywalność oraz rodzaj i stosowność dostępnych informacji, a także kontroli nad przygotowaniem informacji oraz
 - formułuje oczekiwanie w odniesieniu do zarejestrowanych ilości, wskaźników lub informacji.
127. Jeżeli procedury analityczne pozwolą zidentyfikować zmiany lub powiązania, które są niespójne z innymi stosownymi informacjami, lub które różnią się znacząco od oczekiwanych ilości, wskaźników albo informacji, BRASZR kieruje zapytania do kierownika jednostki dotyczące tych różnic. BRASZR rozważa odpowiedzi na te zapytania, aby ustalić, czy inne procedury są konieczne w danych okolicznościach.

Próbkowanie

128. Jeśli BRASZR stosuje próbkowanie jako sposób wyboru pozycji do testów kontroli i testów wiarygodności to:

- a) rozważa cel procedury i charakterystykę populacji, z której zostanie pobrana próba,
- b) określa wielkość próby wystarczającej do zmniejszenia ryzyka związanego z próbą do akceptowalnie niskiego poziomu oraz
- c) wybiera próbę, wykonuje procedurę na wybranych elementach i ocenia wyniki.

Procedury dotyczące procesu sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju

129. Procedury BRASZR dotyczące procesu sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju obejmują:
- a) uzgodnienie danych i informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju z odpowiednią ewidencją, księgami lub innymi dokumentami, z których pochodzą,
 - b) uzyskanie zrozumienia istotnych korekt dokonywanych w trakcie sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju poprzez kierowanie zapytań do kierownika jednostki oraz rozważenie, czy inne procedury są konieczne w danych okolicznościach,
 - c) sprawdzenie poprawności matematycznej i wewnętrznej zgodności prezentowanych informacji i danych.

Procedury dotyczące kompletności ujawnień

130. Procedury dotyczące kompletności zaprezentowanych ujawnień obejmują:
- a) uzyskanie zrozumienia procesu należytej staranności jednostki oraz wynikającego z niego zakresu ujawnień,
 - b) uzyskanie zrozumienia przyjętych zasad przy sporządzaniu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju po raz pierwszy, w tym odnośnie do pierwszego zastosowania i prezentowanych informacji porównawczych,
 - c) sprawdzenie, czy obowiązkowe ujawnienia określone w każdym z zastosowanych kryteriów zostały zaprezentowane i zawierają kompletne informacje,
 - d) inne procedury będące reakcją na zidentyfikowane ryzyko dotyczące kompletności ujawnień.
131. Przy wykonywaniu procedur BRASZR uwzględnia także ujawnienia włączane przez odniesienie.

Szacunki i informacje dotyczące przyszłości

132. Przy projektowaniu i wykonywaniu procedur dotyczących szacunków lub informacji dotyczących przyszłości BRASZR:
- a) ocenia, czy:
 - (i) kierownik jednostki prawidłowo zastosował mające zastosowanie kryteria do szacunków lub informacji dotyczących przyszłości oraz
 - (ii) metody przyjęte do ustalenia szacunku lub sporządzenia informacji dotyczących przyszłości są odpowiednie oraz były stosowane w sposób ciągły,
 - (iii) zmiany, jeżeli miały miejsce, w szacunkach lub informacjach dotyczących przyszłości, lub zmiany metod przyjętych do ustalenia szacunku lub sporządzenia informacji dotyczących przyszłości, są wymagane w danych okolicznościach,

- b) rozważa, czy inne procedury są konieczne w danych okolicznościach.
133. BRASZR nie jest zobowiązany do wykonywania szczegółowych procedur dotyczących założeń zastosowanych do szacunków, ale zachowuje zawodowy sceptycyzm w odniesieniu do założeń dla szacunków, w przypadku, gdy prawdopodobne jest, że będą skutkować istotnym zniekształceniem kluczowych ujawnień.
134. Jeżeli w trakcie procedur mających na celu identyfikację i oszacowanie ryzyka BRASZR ustali, że zastosowane przez jednostkę założenia wydają się stronnicze i/lub szacunki wydają się nieracjonalne, BRASZR dokonuje dalszej oceny stosownego wykorzystania cech jakościowych informacji i ocenia implikacje dla swojej opinii zawartej w sprawozdaniu z atestacji.
135. BRASZR nie zapewnia, że informacje dotyczące przyszłości zostaną zrealizowane w sposób ujawniony przez jednostkę.
136. BRASZR zachowuje zawodowy sceptycyzm w odniesieniu do przedstawionych informacji dotyczących przyszłości i przyjętych założeń, jeśli takie istnieją, w przypadku, gdy prawdopodobne jest, że będą skutkować istotnym zniekształceniem kluczowych ujawnień.
137. Jeśli informacje dotyczące przyszłości zidentyfikowane podczas procedur ukierunkowanych na identyfikację i oszacowanie ryzyka wydają się nieuzasadnione, BRASZR dokonuje dalszej oceny stosownego wykorzystania cech jakościowych informacji²⁰ zawartych w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i ocenia implikacje dla swojej opinii w sprawozdaniu z atestacji.

Inne procedury dotyczące sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju

Informacje włączane przez odniesienie

138. BRASZR obejmuje atestacją informacje włączane przez odniesienie, w związku z tym wykonuje następujące procedury dotyczące informacji włączanych przez odniesienie:
- uzyskuje sprawozdanie lub dokument, w którym ujawniono dane informacje w zakresie zrównoważonego rozwoju,
 - zapoznaje się z powyższymi informacjami w zakresie zrównoważonego rozwoju,
 - potwierdza zgodność lub uzgadnia dane informacje w zakresie zrównoważonego rozwoju z odpowiednią ewidencją lub księgami oraz innymi dokumentami, z których pochodzą,
 - uzyskuje zrozumienie istotnych korekt dokonywanych w trakcie sporządzania danych poprzez kierowanie zapytań do kierownika jednostki oraz rozważa, czy inne procedury są konieczne w danych okolicznościach,
 - wykonuje zaplanowane procedury będące reakcją na ryzyko istotnego zniekształcenia dotyczące danego ujawnienia, jeśli dotyczy,
 - ocenia, czy pojęcia stosowane w ujawnieniu są odpowiednie.

²⁰ ESRS 1 Załącznik B QC 7 – „Neutralne przedstawienie jest pozbawione stronniczości przy doborze lub ujawnianiu informacji. Informacja jest neutralna, jeśli nie jest stronnicza, ukierunkowana, uwydatniana, pomniejszana lub w inny sposób zmanipulowana, aby zwiększyć prawdopodobieństwo, że użytkownicy odbiorą tę informację pozytywnie lub negatywnie. Jest ona wyważona, tak aby obejmowała aspekty korzystne/pozytywne i niekorzystne/negatywne. Zarówno negatywne, jak i pozytywne istotne wpływy z perspektywy *istotności wpływu*, a także istotne *ryzyka* i *szanse* z perspektywy *istotności finansowej* traktuje się z równą uwagą. Aby mieć neutralne wyobrażenie, wszelkie informacje na temat zrównoważonego rozwoju o charakterze ambicjonalnym, na przykład *cele* lub plany, obejmują zarówno aspiracje, jak i czynniki, które mogłyby uniemożliwić jednostce zrealizowanie tych aspiracji.”

Ogólna prezentacja i układ sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

139. BRASZR wykonuje następujące procedury dotyczące ogólnej prezentacji i układu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, poprzez przeczytanie całej sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w celu oceny, czy:
- została ona jednoznacznie oddzielona od innych informacji zawartych w sprawozdaniu z działalności,
 - nie zawiera informacji odnoszących się do innych elementów sprawozdania z działalności,
 - stosowane pojęcia są odpowiednie i zrozumiałe,
 - prezentowane informacje posiadają cechy jakościowe wymagane przez poszczególne mające do nich zastosowanie kryteria.

Komunikacja między BRASZR i innymi specjalistami

140. Komunikacja pomiędzy KBRASZR a kluczowym biegłym rewidentem badającym sprawozdanie finansowe jednostki (i/lub jednostek zależnych) odbywa się na podstawie art. 87f. ustawy o biegłych rewidentach, w odpowiednich momentach w trakcie realizacji zlecenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Celem komunikacji jest wzajemne informowanie się przez obie strony o ryzykach i zniekształceniach zidentyfikowanych w sprawach łączących sprawozdanie finansowe i sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju.
141. BRASZR komunikuje się z biegłym(i) rewidentem(ami) badającym sprawozdanie finansowe jednostki (i/lub jednostek zależnych) w zakresie, który uznaje za niezbędny do oceny spójności informacji przedstawionych w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju z informacjami odnoszącymi się do stosownych spraw ujawnionych w sprawozdaniu finansowym.
142. BRASZR i biegły rewident zaangażowani w komunikację pozostają w pełni odpowiedzialni za opinie z ich odpowiednich zleceń, biorąc również pod uwagę, że umiejętności i kompetencje wymagane dla odpowiednich zleceń są różne. Jeżeli badanie ustawowe i zlecenie atestacyjne są wykonywane przez tę samą firmę audytorską, prowadzona jest odpowiednia komunikacja między kluczowymi biegłymi rewidentami obu zleceń, jeżeli są to różne osoby.
143. Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju może zawierać informacje dotyczące jednostek należących do grupy. W takich sytuacjach prowadzona jest odpowiednia komunikacja pomiędzy BRASZR grupy a innymi BRASZR zaangażowanymi w wykonywanie procedur lub prac atestacyjnych w odniesieniu do istotnych informacji dotyczących jednostek, które BRASZR grupy uznał za istotne dla sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej niezależnie od tego czy zlecenia na poziomie jednostki dominującej i jednostek grupy prowadzone jest przez jedną czy więcej firm audytorskich.
144. Jeśli jednostka zleciła stronie trzeciej (innej niż BRASZR wykonujący zlecenie atestacyjne dla jednostki) przeprowadzenie prac atestacyjnych w odniesieniu do niektórych części informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, BRASZR może rozważyć wykorzystanie tej pracy w zależności od jego oceny obiektywizmu i niezależności strony trzeciej oraz wykonanych prac.
145. BRASZR przestrzega we wszystkich przypadkach mających zastosowanie przepisów dotyczących zachowania poufności i tajemnicy zawodowej podczas komunikacji z innymi osobami i ma na uwadze, że komunikacja z innymi osobami nie zmniejsza ani nie zmienia odpowiedzialności BRASZR za zlecenie atestacyjne dające ograniczoną pewność i sprawozdanie z atestacji.

146. Jeżeli BRASZR zamierza korzystać z pracy innego BRASZR, to:
- ocenia, czy ten BRASZR jest niezależny oraz posiada wymagane kompetencje oraz umiejętności dla jego celów,
 - oceniając niezależność innego BRASZR, uzyskuje od innego BRASZR informacje dotyczące zagrożeń dla spełniania mających zastosowanie wymogów etycznych, w tym dotyczących niezależności,
 - ocenia, czy charakter, zakres oraz cele innego BRASZR są odpowiednie dla celów realizowanego zlecenia.
147. W celu oceny przydatności pracy innego BRASZR, BRASZR komunikuje się z innym BRASZR odnośnie wyników jego pracy.
148. BRASZR ocenia, czy komunikacja ta jest odpowiednia dla celów zlecenia, a jeżeli nie jest odpowiednia, ocenia wpływ tego faktu na realizowane zlecenie.
149. BRASZR ustala, czy i w jakim zakresie niezbędny jest przegląd pracy wykonanej przez innego BRASZR.

Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej – postanowienia szczegółowe

150. Planując zlecenie dotyczące atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej BRASZR grupy ustala, czy zamierza polegać na wynikach pracy BRASZR części składowych grupy w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostek wchodzących w skład grupy.
151. W takim przypadku BRASZR grupy:
- ustala charakter, czas oraz zakres prac, w jakie BRASZR części składowych grupy mają być zaangażowani,
 - ocenia pracę wykonaną przez tych BRASZR,
 - dokumentuje wykonany przez siebie przegląd dokumentacji zgromadzonej dla celów atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej przez tych BRASZR.
152. BRASZR grupy komunikuje BRASZR części składowych grupy:
- sprawy, które BRASZR grupy ustala, że są stosowne dla BRASZR części składowej grupy do zaprojektowania lub wykonania procedur oszacowania ryzyka dla celów grupy,
 - wymogi niezależności mające zastosowanie do zlecenia,
 - przyjętą ocenę istotności jakościowej i ilościowej do stosowania przez BRASZR części składowej grupy,
 - rodzaj i charakter procedur do wykonania oraz ich rozłożenie w czasie, w tym odnośnie późniejszych zdarzeń,
 - harmonogram i zakres raportowania do BRASZR grupy,
 - wymogi dotyczące dostępu do sporządzonej dokumentacji atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostek wchodzących w skład grupy,
 - wymogi prawne i regulacyjne dotyczące danego zlecenia mające znaczenie dla wykonywanych prac przez BRASZR części grupy.

153. BRASZR grupy:

- a) omawia znaczące sprawy wynikające z komunikacji z BRASZR części składowej grupy, odpowiednio, z BRASZR części składowej grupy, kierownictwem części składowej grupy lub kierownictwem grupy oraz
- b) ocenia, czy komunikacja z BRASZR części składowej grupy jest adekwatna dla celów BRASZR grupy. Jeżeli taka komunikacja nie jest adekwatna, BRASZR grupy rozważa skutki dla zlecenia.

Pisemne oświadczenia

154. BRASZR uzyskuje pisemne oświadczenia od kierownika jednostki oraz, w stosownych przypadkach, od osób sprawujących nadzór lub innych osób.

155. Oświadczenia odnoszą się do informacji i danych zawartych w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz ujawnieniach włączonych przez odniesienie i obejmują odpowiednio:

- a) potwierdzenie, że wypełnili oni swoje obowiązki związane ze sporządzeniem sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym informacji porównawczych, jeżeli jest to odpowiednie, zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami, określonymi w warunkach zlecenia,
- b) potwierdzenie, że są odpowiedzialni za zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymywanie kontroli wewnętrznej niezbędnej do sporządzenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej) zgodnie z ustawą o rachunkowości, w tym ESRS, przeprowadzenia procesu identyfikacji informacji do przedstawienia zgodnie z ESRS, rozporządzeniem o taksonomii, a także innymi przepisami prawa mającymi zastosowanie do tej sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, wolnego od istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem,
- c) potwierdzenie, że zaprojektowali i wdrożyli proces należytej staranności wymagany przez ESRS, w tym w zakresie uwzględnienia jednostek w łańcuchu wartości, oraz odpowiednie przepisy prawa w sposób zapewniający zidentyfikowanie kwestii i ujawnień dla istotności wpływu zgodnie z ESRS i tymi regulacjami,
- d) potwierdzenie, że odnośnie do zakresu objętego sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju, proces należytej staranności był zgodny z ESRS i objął wszystkie zagadnienia wymagane przez ESRS dla oceny istotności wpływu, a zidentyfikowany w ramach procesu zakres informacji przedstawia istotne wpływy, ryzyka i szanse jednostki lub grupy raportującej,
- e) potwierdzenie, że przedyskutowali z przedstawicielami pracowników odpowiednie informacje zawarte w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz że sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju uwzględnia efekty tych dyskusji,
- f) potwierdzenie, że wypełnili inne wymogi prawa dotyczące sporządzenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,
- g) potwierdzenie, że przekazali BRASZR stosowne informacje oraz umożliwili dostęp, jak uzgodniono w warunkach zlecenia, oraz odzwierciedlili wszelkie stosowne kwestie w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z kryteriami zlecenia,

- h) potwierdzenie, że wpływ nieskorygowanych zniekształceń jest nieistotny dla sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju; lista nieskorygowanych zniekształceń jest załączana do pisemnego oświadczenia,
 - i) potwierdzenie, że nie istnieją inne zniekształcenia w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, spowodowane oszustwem lub błędem,
 - j) potwierdzenie, że sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju zawiera wszystkie wymagane przez kryteria ujawnienia, a zakres tych ujawnień jest pełny,
 - k) [jeśli dotyczy] potwierdzenie, że w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wskazano [w odniesieniu do odpowiedniej części] zakres informacji, które nie zostały ujawnione,
 - l) potwierdzenie, że sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju:
 - (i) zawiera wyłącznie istotne informacje w zakresie zrównoważonego rozwoju, które pozwalają użytkownikom na podejmowanie decyzji,
 - (ii) przedstawia prezentowane kwestie w sposób rzetelny (kompletny, neutralny i wolny od zniekształceń),
 - (iii) przedstawia prezentowane kwestie w sposób jasny i zrozumiały,
 - (iv) zapewnia porównywalność danych i informacji, z uwzględnieniem zastosowanych wymogów przejściowych, w tym w zakresie pierwszego zastosowania, opisanych poniżej,
 - m) potwierdzenie, że wszystkie zaprezentowane w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dane i informacje są weryfikowalne,
 - n) określenie zastosowanych wymogów przejściowych, w tym w zakresie pierwszego zastosowania ramowych założeń sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,
 - o) potwierdzenie, że są przekonani, że znaczące założenia wykorzystane przy ustalaniu szacunków oraz informacji dotyczących przyszłości są racjonalne i zgodne z zasadami określonymi przez kryteria,
 - p) potwierdzenie, że poinformowali BRASZR o wszelkich słabościach kontroli wewnętrznych przydatnych dla zlecenia, które nie są w sposób oczywisty znikome, a których są oni świadomi,
 - q) potwierdzenie, że ujawnili BRASZR wszystkie informacje na temat rzeczywistych, podejrzewanych lub domniemych oszustw lub niezgodności z przepisami prawa i regulacjami, gdy oszustwo lub niezgodność mogłyby mieć istotny wpływ na sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju oraz
 - r) potwierdzenie, że złożyli inne pisemne oświadczenia niezbędne do uzyskania dowodów.
156. W przypadku sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej oświadczenie obejmuje potwierdzenie, iż w częściach składowych grupy, nie objętych sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju, nie występują istotne wpływy, ryzyka oraz szanse, które wymagałyby ujęcia zgodnie z ESRS.
157. BRASZR rozważa odmowę wyrażenia opinii z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub wycofuje się ze zlecenia, jeżeli jest to możliwe w świetle mających zastosowanie przepisów prawa lub regulacji, gdy:

- a) dochodzi do wniosku, że istnieje uzasadniona wątpliwość co do uczciwości osoby lub osób składających pisemne oświadczenia lub nie można uznać oświadczeń przez nich złożonych za wiarygodne lub
- b) kierownik jednostki nie składa pisemnych oświadczeń.

Postanowienia szczegółowe – informacje porównawcze

158. Zgodnie z ESRS, nie jest wymagane sporządzanie informacji porównawczych w pierwszym roku sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.²¹ W związku z tym nie ma wymogu, aby BRASZR wykonywał procedury dotyczące informacji porównawczych (które są przedstawiane w celu porównania informacji z okresu sprawozdawczego z poprzednim okresem i nie są wymagane w pierwszym roku).
159. W przypadku braku innych umownych ustaleń z kierownikiem jednostki, jeśli takie informacje są przedstawione w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju na zasadzie dobrowolności, BRASZR wyraźnie zaznacza w sprawozdaniu z atestacji, że zakres zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność nie obejmuje informacji porównawczych dotyczących poprzednich lat lub okresów.
160. Zakres atestacji i wniosek z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju nie obejmuje informacji porównawczych. Nie zwalnia to jednak KBRASZR z:
- a) oceny, czy informacje porównawcze są spójne z ujawnieniami prezentowanymi w poprzednim okresie, a jeśli nie, wszelkie istotne niespójności są zaadresowane zgodnie z obowiązującymi kryteriami,
 - b) oceny, czy kryteria pomiaru lub oceny informacji o zrównoważonym rozwoju odzwierciedlone w informacjach porównawczych są spójne z kryteriami stosowanymi w bieżącym okresie lub, jeśli nastąpiły zmiany, czy zostały one prawidłowo zastosowane i adekwatnie ujawnione.
161. Jeżeli BRASZR dowie się, że może wystąpić istotne zniekształcenie przedstawionych informacji porównawczych, BRASZR:
- a) omawia sprawę z kierownikiem jednostki i wykonuje procedury odpowiednie do okoliczności,
 - b) rozważa wpływ na sprawozdanie z atestacji oraz
 - c) jeżeli przedstawione informacje porównawcze zawierają istotne zniekształcenia, a informacje porównawcze nie zostały przekształcone, BRASZR zamieszcza w sprawozdaniu z atestacji, w sekcji Inne sprawy, akapit opisujący okoliczności mające wpływ na informacje porównawcze.

Postanowienia szczegółowe – informacje o łańcuchu wartości

162. ESRS wymagają włączenia informacji o łańcuchu wartości w niektórych przypadkach.²² Informacje te są zawarte w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, które podlegają zleceniu atestacyjnemu dającemu ograniczoną pewność. W zależności od konkretnych

²¹ ESRS 1 sekcja 10.3 pkt 136

²² ESRS 1 sekcja 5.1

okoliczności i ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń, BRASZR opracowuje i wykonuje odpowiednie procedury.

163. Podobnie jak w przypadku informacji związanych z jednostką, BRASZR może oceniać systemy wdrożone przez kierownika jednostki w celu uzyskiwania i raportowania informacji dotyczących łańcucha wartości oraz ich wiarygodność. Uzyskanie zewnętrznych dowodów lub sprawozdań z atestacji nie jest wymagane: poziom i zakres procedur, które należy zaprojektować i wykonać w odniesieniu do informacji o łańcuchu wartości, zależy od okoliczności zlecenia i oceny przez BRASZR ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń.

Postanowienia szczegółowe – Ujawnienia na podstawie art. 8

164. Zlecenie atestacyjne dające ograniczoną pewność obejmuje ujawnienia, które mają być raportowane w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z postanowieniami art. 8 rozporządzenia o taksonomii (i powiązаныmi ramami taksonomii).²³
165. W ramach zrozumienia jednostki, BRASZR uzyskuje zrozumienie procesów, które kierownik jednostki wdrożył w celu zidentyfikowania swoich działań, ich charakteru (kwalifikujące się/dostosowane) i sporządzenia ujawnień wymaganych w art. 8.
166. W szczególności BRASZR:
- ocenia, czy procesy te obejmują całą działalność gospodarczą, w tym działalność gospodarczą jednostki i jednostek objętych zakresem konsolidacji,
 - ocenia, czy procesy te są odpowiednie do spełnienia wymogów ram taksonomii pod względem przygotowania i formalnej prezentacji,
 - ocenia, czy procesy te zostały zaprojektowane i wdrożone w celu zapewnienia, że dane wykorzystane do przygotowania kluczowych wskaźników wyników są uzgodnione z informacjami księgowymi leżącymi u podstaw tych ujawnień.
167. BRASZR ocenia, czy ujawnienia są prezentowane zgodnie z wymogami zarówno ESRS, jak i ram taksonomii, a mianowicie:
- ujawnienia są przedstawione dla każdego z celów środowiskowych zdefiniowanych w ramach taksonomii,
 - ujawnienia są zawarte w wyraźnie identyfikowalnej części sekcji środowiskowej sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz
 - ujawnienia są zgodne z przepisami określonymi w ramach taksonomii.
168. Na podstawie informacji zebranych podczas uzyskiwania zrozumienia jednostki, BRASZR identyfikuje ujawnienia z art. 8, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń i wykonuje odpowiednie dalsze procedury.
169. Identyfikacja ujawnień, które mają zostać poddane szczegółowej ocenie, obejmuje rozważenie prawdopodobieństwa wystąpienia i wagi wszelkich zniekształceń, obejmujących nieścisłości, braki lub pominięcia w ujawnieniach.
170. Dla każdego wybranego ujawnienia z art. 8, BRASZR:
- ocenia, czy ujawnienie spełnia wymogi ram taksonomii, w tym format, w jakim jest prezentowane,

²³ ESRS 1 sekcja 8.2 pkt 113

- b) ocenia, czy kwalifikujące się rodzaje działalności gospodarczej spełniają łącznie warunki określone w ramach taksonomii, aby kwalifikować się jako dostosowane, a w szczególności, czy spełnione są kryteria techniczne określone w ramach taksonomii,
- c) ocenia, czy wybrane kluczowe wskaźniki wyników i towarzyszące im ujawnienia zostały zdefiniowane i obliczone zgodnie z ramami taksonomii,
- d) uzgadnia dane księgowe leżące u podstaw wybranych informacji ze sprawozdaniem finansowym oraz, gdzie niezbędne, komunikuje się z biegłym rewidentem badającym sprawozdanie finansowe w tym zakresie,
- e) ocenia, czy ujawniane informacje są spójne z innymi informacjami raportowanymi zgodnie z ESRS (E1, E2, E3, E4 i E5).

Późniejsze zdarzenia (KSUA 3000 (Z) par. 61)

171. BRASZR:

- a) wykonuje procedury mające na celu identyfikację zdarzeń mających miejsce do dnia sporządzenia sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, które mogą mieć wpływ na sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju i sprawozdanie z atestacji oraz
- b) ocenia wystarczalność i odpowiedniość uzyskanych dowodów na to, czy takie zdarzenia są odpowiednio odzwierciedlone w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z obowiązującymi kryteriami.

172. Po dacie sporządzenia sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju BRASZR nie ma obowiązku wykonywania żadnych procedur związanych ze sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju. Jednakże, jeśli po dacie sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju BRASZR uzyska informacje, które, gdyby były mu znane w dniu sporządzenia sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, mogłyby spowodować zmianę sprawozdania z atestacji przez BRASZR omawia tę sprawę z kierownikiem jednostki lub osobami sprawującymi nadzór oraz rozważa podjęcie innych działań odpowiednich do okoliczności.

173. Przykłady późniejszych zdarzeń:

- publikacja zrewidowanych czynników, założeń lub poziomów odniesienia przez organ taki jak agencja rządowa (np. zrewidowane czynniki emisji),
- zmiany w odpowiednich przepisach prawa lub regulacjach,
- znacząca poprawa wiedzy naukowej, opublikowanie rozstrzygających dowodów naukowych, znacząco różnych od tych, na których kierownik jednostki oparł się przy sporządzaniu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (ustalaniu celów),
- znaczące zmiany strukturalne w jednostce,
- dostępność dokładniejszych metod kwantyfikacji,
- odkrycie istotnego błędu,
- odkrycie znaczącego zanieczyszczenia wody lub gleby lub
- ofiary śmiertelne i inne istotne zdarzenia związane ze zdrowiem i bezpieczeństwem.

Inne informacje (KSUA 3000 (Z) par. 62)

174. BRASZR zapoznaje się ze sprawozdaniem finansowym, pozostałymi częściami sprawozdania z działalności, informacjami i danymi ujawnianymi w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej, które nie wchodzą w zakres atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, a także innymi dokumentami, które zgodnie z prawem i regulacjami jednostka ogłasza lub ujawnia wraz ze sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju w celu zidentyfikowania istotnych niespójności ze sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju, w tym z ujawnieniami przedstawionymi zgodnie z art. 8 rozporządzenia o taksonomii. Inne informacje nie obejmują sprawozdania z badania sprawozdania finansowego. W przypadku zidentyfikowania istotnych niespójności lub pozyskania informacji o istotnym zniekształceniu faktu w tych innych informacjach, które nie jest związane ze sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju, BRASZR omawia je z kierownikiem jednostki oraz, w stosownych przypadkach, osobami sprawującymi nadzór, a także podejmuje odpowiednie działania, w tym rozważa uwzględnienie wpływu tej sprawy na sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, jeżeli istotne niespójności lub istotne zniekształcenia faktu nie zostaną wyjaśnione i odpowiednio skorygowane. W takiej sytuacji BRASZR komunikuje się z kluczowym biegłym rewidentem badającym sprawozdanie finansowe, o ile sam nie jest kluczowym biegłym rewidentem badającym sprawozdanie finansowe.
175. Ponadto BRASZR rozważa, czy Inne informacje lub odniesienia do usługi atestacyjnej lub sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju nie tworzą nieuzasadnionych oczekiwań dotyczących:
- a) zakresu usługi atestacyjnej,
 - b) charakteru wykonanych procedur atestacyjnych,
 - c) poziomu zapewnienia wynikającego z usługi,
 - d) opinii z usługi atestacyjnej.

Opis mających zastosowanie kryteriów (KSUA 3000 (Z) par. 63)

176. Wymóg zawarty w par. 63 KSUA 3000 (Z) dotyczący opisu mających zastosowanie kryteriów ma odpowiednio zastosowanie do przeprowadzania zleceń atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dających ograniczoną pewność.

Formułowanie opinii atestacyjnej (KSUA 3000 (Z) par. 64-66)

Wystarczalność i odpowiedniość dowodów oraz ich ocena

177. BRASZR, dokonując oceny wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów, ocenia również wystarczalność i odpowiedniość uzyskanych dowodów pochodzących z pracy wykonanej przez eksperta BRASZR, innego BRASZR, BRASZR części składowej grupy, komórkę audytu wewnętrznego, eksperta jednostki lub inne strony.
178. Dokonując tej oceny, BRASZR:
- a) ocenia, czy uzyskane dowody spełniają zamierzony cel procedur oraz
 - b) rozważa wszystkie uzyskane dowody, w tym dowody, które są spójne lub niespójne z innymi dowodami i niezależnie od tego, czy wydają się potwierdzać lub zaprzeczać ujawnionym informacjom.

179. BRASZR ocenia, czy osądy i decyzje kierownika jednostki w ramach ustalanych szacunków i założeń wykorzystywanych przy przygotowywaniu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym w odniesieniu do informacji dotyczących przyszłości, nawet jeśli są indywidualnie uzasadnione, wskazują na możliwą stronniczość kierownika jednostki. W przypadku zidentyfikowania oznak możliwej stronniczości kierownika jednostki, BRASZR ocenia implikacje dla zlecenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Jeżeli istnieje zamiar wprowadzenia w błąd, stronniczość kierownika jednostki ma charakter oszustwa.
180. Jeśli BRASZR uzyska dowody, które są niespójne z innymi dowodami:
- określa, jakie modyfikacje lub uzupełnienia procedur są niezbędne do zrozumienia i wyeliminowania niespójności oraz
 - rozważa ewentualny wpływ na inne aspekty świadczenia usługi atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Ocena zidentyfikowanych zniekształceń

181. W kontekście sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, biorąc pod uwagę różnorodny charakter rodzajów ujawnianych informacji, zniekształcenia zidentyfikowane podczas zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność mogą być niemożliwe do zagregowania (w jedną "całkowitą" kwotę zniekształcenia) w celu określenia ich łącznego wpływu, szczególnie w przypadku informacji jakościowych.
182. Jeśli BRASZR zidentyfikuje zniekształcenia, ocenia, czy są one, pojedynczo lub łącznie, istotne. W przypadku zniekształceń ilościowych BRASZR wykorzystuje istotność, którą określił. KBRASZR wykorzystuje zawodowy osąd, aby rozważyć, czy zniekształcenie jest istotne.
183. Elementy, które BRASZR może rozważyć przy ocenie, czy zniekształcenia są istotne, są następujące:
- czy zniekształcenie odnosi się do elementu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, który został zidentyfikowany przez BRASZR jako znaczący,
 - czy zniekształcenie dotyczy niezgodności z przepisami prawa i regulacji, zwłaszcza jeśli konsekwencja niezgodności ma lub może mieć istotny wpływ,
 - czy zniekształcenie dotyczy elementu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, który może mieć wpływ na znaczącą część głównych interesariuszy jednostki,
 - czy zniekształcenie dotyczy wskaźnika związanego z ważną istotną kwestią, o której wiadomo, że jest wykorzystywana przez użytkowników sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,
 - czy zniekształcenie dotyczy mierników, dla których ustalono cel lub próg, przy czym wielkość odchylenia stanowi różnicę między osiągnięciem lub nieosiągnięciem celu,
 - czy w efekcie zniekształcenia przedstawione informacje/dane wskazują na niewłaściwą tendencję, kierunek bądź zakres (w tym ich zmianę bądź brak zmiany),
 - czy zniekształcenie dotyczy prezentacji informacji, która umożliwia ich różnorodną interpretację, a tym samym może wprowadzić w błąd, gdyż użytkownicy mogą dojść do różnych wniosków w zależności od interpretacji informacji,
 - czy zniekształcenie było spowodowane umyślnym działaniem sporządzającego sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju w celu wprowadzenia użytkowników sprawozdawczości w błąd,

- i) czy sporządzający sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju niechętnie koryguje zniekształcenia z powodów innych niż to, że zniekształcenie byłoby oczywiście błahe.

Przyjmowanie całościowej odpowiedzialności za zarządzanie i zapewnienie jakości

184. Przed podpisaniem sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, KBRASZR:

- a) odpowiada za ustalenie, czy zostały spełnione odpowiednie wymogi etyczne, w tym wymogi niezależności,
- b) ustala, poprzez przegląd dokumentacji zlecenia i dyskusję z zespołem wykonującym zlecenie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody na poparcie wyciągniętych wniosków i wydanie sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,
- c) przegląda sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju i projekt sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w celu ustalenia, czy sprawozdanie, które ma zostać wydane, będzie odpowiednie w danych okolicznościach,
- d) ustala, czy:
 - (i) jego zaangażowanie było wystarczające i odpowiednie przez cały czas realizacji zlecenia, tak aby miał podstawę do stwierdzenia, że dokonane znaczące osądy i wyciągnięte wnioski są odpowiednie, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności realizacji zlecenia oraz
 - (ii) charakter i okoliczności zlecenia, wszelkie jego zmiany oraz związane z nim polityki lub procedury firmy audytorskiej zostały wzięte pod uwagę przy spełnianiu wymogów niniejszego standardu,
- e) jeśli zlecenie podlega kontroli jakości wykonania zlecenia, ustala, czy kontrola jakości wykonania zlecenia została zakończona.

185. Znaczące względy przy ustalaniu, czy zaangażowanie KBRASZR było wystarczające i odpowiednie przez cały okres realizacji zlecenia, aby zapewnić podstawę do stwierdzenia, że dokonane znaczące osądy i wyciągnięte wnioski są odpowiednie, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia, obejmują na przykład:

- a) w jaki sposób przeprowadzono konsultacje w spawach trudnych, spornych lub innych kwestiach i wdrożono uzgodnione wnioski,
- b) sposób, w jaki różnice zdań zostały uwzględnione i rozwiązane oraz
- c) w jaki sposób dokumentacja zlecenia potwierdza zaangażowanie KBRASZR w trakcie całego zlecenia.

Dokumentacja

186. BRASZR uwzględni w dokumentacji zlecenia:

- a) podstawę ustalenia przez KBRASZR, że uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody, w tym:
 - (i) jeżeli BRASZR korzystał z pracy innego BRASZR ocenę, że praca innego BRASZR jest adekwatna do celów BRASZR,

- (ii) jeżeli BRASZR korzystał z pracy eksperta BRASZR ocenę, że praca eksperta BRASZR jest adekwatna do celów BRASZR,
 - (iii) jeżeli BRASZR korzystał z pracy funkcji audytu wewnętrznego ocenę, że praca ta jest adekwatna do celów BRASZR,
 - (iv) czy BRASZR zidentyfikował informacje, które były niespójne z jego ostatecznym wnioskiem dotyczącym znaczącej sprawy oraz w jaki sposób BRASZR odniósł się do tej niespójności,
- b) podstawę ustalenia przez KBRASZR, że jego zaangażowanie było wystarczające i odpowiednie przez cały okres realizacji zlecenia.
187. Wymóg udokumentowania w jaki sposób BRASZR odniósł się do niespójności informacji, nie oznacza, że BRASZR musi zachować dokumentację zlecenia, która jest nieprawidłowa lub zastąpiona.
188. Dokumentacja zlecenia potwierdzająca zaangażowanie BRASZR oraz jego ustalenia może być sporządzona na różne sposoby w zależności od charakteru i okoliczności zlecenia.

Sporządzanie sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (KSUA 3000 (Z) par. 67-71)

Format i treść

189. W wyniku przeprowadzenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z niniejszym standardem KBRASZR sporządza sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.
190. Sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju sporządza się w postaci elektronicznej oraz opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym. Sprawozdanie to zawiera następujące elementy:
- a) tytuł, który jasno wskazuje, że jest ono sprawozdaniem niezależnego biegłego rewidenta z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dającej ograniczoną pewność,
 - b) adresatów sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,
 - c) identyfikację:
 - (i) jednostki sporządzającej sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju (sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej),
 - (ii) poziomu zapewnienia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, tj. stwierdzenie, że usługa daje ograniczoną pewność,
 - (iii) sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej) objętej atestacją, w tym identyfikację stron lub części sprawozdania z działalności (sprawozdania z działalności grupy kapitałowej), w którym została ona zamieszczona,
 - (iv) dnia, na który sporządzono sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju (sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej) oraz okresów objętych tą sprawozdawczością podlegającą atestacji,
 - (v) mających zastosowanie kryteriów: ustawy o rachunkowości, ESRS, rozporządzenia o taksonomii, innych wymogów prawnych dotyczących informacji do ujawnienia

w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej),

- d) tam, gdzie jest to odpowiednie, opis wszelkich znaczących nieodłącznych ograniczeń związanych z pomiarem lub oceną zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem mających zastosowanie kryteriów,
- e) jeżeli jakkolwiek informacja w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej) nie jest objęta opinią, jasną identyfikację informacji będącej przedmiotem usługi atestacyjnej, jak również informacji wyłączonej, łącznie ze stwierdzeniem, że nie wykonano żadnych procedur atestacyjnych w odniesieniu do wyłączonej informacji i w związku z tym, sformułowana opinia nie odnosi się do takiej informacji,
- f) opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sporządzenie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej),
- g) opis odpowiedzialności BRASZR za wyrażenie opinii o sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej),
- h) stwierdzenie, że zlecenie zostało wykonane zgodnie z niniejszym standardem oraz odpowiednio KSUA 3000 (Z),
- i) podsumowanie prac wykonanych przez BRASZR będących podstawą opinii KBRASZR, które zawiera podsumowanie wykonanej pracy jako podstawy dla opinii, w tym rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres wykonanych procedur, aby użytkownicy mogli zrozumieć ograniczoną pewność, którą uzyskał BRASZR,
- j) sekcję z nagłówkiem „Opinia”, która zawiera wniosek, czy na podstawie wykonanych procedur atestacyjnych i uzyskanych dowodów zwróciły uwagę KBRASZR jakiegokolwiek sprawy, które powodują przekonanie KBRASZR, że:
 - (i) sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju (sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej) nie jest zgodna, we wszystkich istotnych aspektach, z obowiązującymi przepisami prawa, w tym ze standardami sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w rozumieniu art. 63p pkt 2 ustawy o rachunkowości albo standardami sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dla małych i średnich jednostek, o których mowa w art. 63p pkt 3 tej ustawy,
 - (ii) proces oceny istotności przeprowadzony przez jednostkę, w celu identyfikacji informacji ujętych w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej) nie jest zgodny, we wszystkich istotnych aspektach, ze standardami, o których mowa ww. lit. (i) niniejszego punktu,
 - (iii) sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju (sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej) nie jest zgodna, we wszystkich istotnych aspektach, z wymogami sprawozdawczymi zawartymi w art. 8 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie

ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje, zmieniającego rozporządzenie (UE) 2019/2088²⁴,

- k) jeżeli KBRASZR formułuje zmodyfikowaną opinię:
- (i) sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zawiera sekcję zawierającą opis spraw(-y) dających (dającej) podstawę do modyfikacji,
 - (ii) sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zawiera sekcję zawierającą zmodyfikowaną opinię,
 - (iii) dla sekcji „Opinia” używa nagłówka, odpowiednio, „Opinia z zastrzeżeniem”, „Opinia negatywna” lub „Odmowa wyrażenia opinii”,
- l) stwierdzenie, że BRASZR przestrzega wymogów niezależności i innych wymogów etycznych Kodeksu IESBA oraz wymogów wynikających z ustawy o biegłych rewidentach lub rozporządzenia 537/2014, jeśli dotyczy, oraz wypełnił inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami i Kodeksem IESBA,
- m) stwierdzenie, że firma audytorska stosuje Krajowy Standard Kontroli Jakości²⁵ oraz ustawę o biegłych rewidentach,
- n) stwierdzenie, że KBRASZR uważa, że uzyskane dowody są wystarczające i odpowiednie, aby stanowiły podstawę dla opinii z usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność,
- o) sekcję objaśniającą ze zwróceniem uwagi, jeśli ma zastosowanie,
- p) imię i nazwisko KBRASZR oraz jego numer w rejestrze biegłych rewidentów,
- q) podpis KBRASZR,
- r) datę sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,
- s) nazwę i siedzibę firmy audytorskiej, która przeprowadziła atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej).
191. Sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest datowane nie wcześniej niż została zebrana dokumentacja stanowiąca podstawę opinii, w tym otrzymano pisemne oświadczenia oraz została przeprowadzona kontrola jakości wykonania zlecenia, o ile jest wymagana.

Opinie niezmodyfikowane i zmodyfikowane (KSUA 3000 (Z) par. 72-77)

Rodzaje opinii

192. Opinia KBRASZR odzwierciedla wyniki zlecenia atestacyjnego. Jeżeli:

- a) nie zidentyfikowano żadnych istotnych zniekształceń: KBRASZR wyraża "niezmodyfikowaną" opinię dającą ograniczoną pewność, gdy na podstawie wykonanej pracy i uzyskanych dowodów nie dowiedział się o żadnej sprawie, która powoduje, że uważa on, że sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju nie została sporządzona, we

²⁴ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje, zmieniające rozporządzenie (UE) 2019/2088 (Dz. Urz. UE L 198 z 22.6.2020, str. 13, z późn. zm.).

²⁵ w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością (PL) 1 – „Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych” w brzmieniu nadanym uchwałą Nr 38/I/2022 Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego z dnia 15 listopada 2022 r.

- wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,
- b) zidentyfikowano istotne zniekształcenia: jeżeli, zgodnie z osądem KBRASZR, sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju zawiera jedno lub więcej istotnych zniekształceń i jeżeli zakres zniekształcenia nie jest rozległy, KBRASZR wyraża opinię z zastrzeżeniem, a w przypadku rozległego zakresu zniekształcenia opinię negatywną. KBRASZR opisuje istotne zniekształcenia zidentyfikowane w podstawie swojej opinii w sprawozdaniu z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,
 - c) zidentyfikowano ograniczenia: gdy KBRASZR napotka ograniczenie zakresu (i nie jest w stanie określić, czy istotne zniekształcenie mogłoby zostać wykryte, gdyby to ograniczenie nie wystąpiło), i jeśli potencjalny zakres zniekształcenia nie jest rozległy KBRASZR wyraża opinię z zastrzeżeniem, a jeśli potencjalny zakres zniekształcenia jest rozległy odmowę wyrażenia opinii. KBRASZR wyjaśnia takie ograniczenia w podstawie swojej opinii w sprawozdaniu z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.
193. Sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju może dodatkowo zawierać, jeśli zostanie to uznane za stosowne przez KBRASZR, sekcję objaśniającą ze zwróceniem uwagi. Sekcja objaśniająca ze zwróceniem uwagi może być zamieszczona, gdy KBRASZR chce zwrócić uwagę użytkowników sprawozdania na sprawę opisaną w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (np. wyjaśnienia przedstawione przez kierownika jednostki, ograniczenia napotkane przez kierownika jednostki lub inne), która jest kluczowa dla zrozumienia przez nich informacji. Sekcja zawiera informację, że opinia KBRASZR nie jest zmodyfikowana na skutek tej sprawy.
194. Jeżeli usługa atestacyjna za poprzedni okres została przeprowadzona przez poprzedniego KBRASZR, KBRASZR w sprawozdaniu z atestacji w odrębnym akapicie, w sekcji Inne sprawy:
- a) wskazuje ten fakt,
 - b) podaje rodzaj wniosków przedstawionych przez poprzedniego KBRASZR,
 - c) jeżeli wniosek został zmodyfikowany, podaje powody takiej modyfikacji oraz
 - d) wskazuje datę tego sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Pozostałe obowiązki w zakresie komunikacji (KSUA 3000 (Z) par. 78)

195. BRASZR rozważa, czy zgodnie z warunkami zlecenia oraz innymi okolicznościami zlecenia, jakakolwiek sprawa zwróciła uwagę BRASZR, o której powinien zostać poinformowany kierownik jednostki lub osoby sprawujące nadzór lub inne osoby.
196. Istotne sprawy, które mogą być odpowiednie do przekazania kierownikowi jednostki, osobom sprawującym nadzór lub innym osobom, obejmują:
- zidentyfikowane lub podejrzewane oszustwo lub niezgodność z prawem lub regulacjami w zakresie objętym sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju,
 - zidentyfikowane słabości w kontroli wewnętrznej w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,
 - stroniczość kierownika jednostki w przygotowaniu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w szczególności w zakresie ustalania szacunków lub informacji dotyczących przyszłości,

- istotne sprawy omawiane lub będące przedmiotem korespondencji z kierownikiem jednostki,
 - istotne zniekształcenia w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub inne kwestie, w przypadku, których kierownik jednostki odmówił skorygowania,
 - znaczące trudności napotkane podczas realizacji usługi atestacyjnej.
197. Istotne sprawy omawiane lub będące przedmiotem korespondencji z kierownikiem jednostki mogą obejmować takie kwestie jak:
- znaczące zdarzenia lub transakcje, które miały miejsce w ciągu roku,
 - obawy dotyczące wykorzystania przez kierownika jednostki pracy eksperta lub informacji uzyskanych ze źródeł zewnętrznych,
 - istotne sprawy, co do których nie było zgody z kierownikiem jednostki.
198. Istotne trudności napotkane podczas wykonywania zlecenia mogą obejmować takie kwestie, jak:
- znaczące opóźnienia ze strony kierownika jednostki, niedostępność personelu jednostki lub niechęć kierownika jednostki do przekazania dokumentów lub informacji niezbędnych do wykonania procedur przez BRASZR, nieracjonalnie krótki czas na wykonanie usługi atestacyjnej,
 - rozległy, nieoczekiwany nakład pracy konieczny w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów atestacji,
 - niedostępność oczekiwanych informacji lub dokumentów,
 - inne ograniczenia nałożone na BRASZR przez kierownika jednostki,
 - niemożność lub znaczące utrudnienia w uzyskaniu informacji lub dokumentacji dotyczącej pracy wykonywanej przez biegłego rewidenta badającego sprawozdanie finansowe jednostki, jeśli jest to niezbędne do przeprowadzenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.
199. W niektórych okolicznościach takie trudności mogą stanowić ograniczenie zakresu, które w konsekwencji prowadzi do modyfikacji opinii z usługi atestacyjnej.

Dokumentacja (KSUA 3000 (Z) par. 79-83)

200. BRASZR terminowo sporządza dokumentację zlecenia, która dostarcza podstaw do sporządzenia sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, i która jest wystarczająca i odpowiednia, aby umożliwić doświadczonemu biegłemu rewidentowi, niemającemu wcześniejszego związku ze zleceniem, zrozumienie:
- a) rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur wykonanych w celu zapewnienia przestrzegania niniejszego standardu oraz mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych,
 - b) wyników wykonanych procedur oraz uzyskanych dowodów oraz
 - c) znaczących spraw, jakie pojawiły się w trakcie zlecenia, wyciągniętych wniosków ich dotyczących oraz istotnych zawodowych osądów dokonanych podczas dochodzenia do tych wniosków.