

**Projekt do konsultacji  
sierpień 2023 r.**

*Termin zgłaszania uwag: 1 grudnia 2023 r.*

*Międzynarodowy Standard Atestacji Zrównoważonego Rozwoju*

---

**Proponowany Międzynarodowy  
Standard Atestacji Zrównoważonego  
Rozwoju 5000**

**Ogólne wymagania dotyczące usług  
atestacyjnych w zakresie  
zrównoważonego rozwoju**

oraz

**Proponowane zmiany dostosowawcze  
i wynikające z nowelizacji do innych  
standardów IAASB**

***Niniejszy projekt standardu powinien być  
czytany wraz z odrębnym uzasadnieniem.***

***Tłumaczenie nieautoryzowane przez PIBR***

**IAASB**

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board

## O IAASB

Niniejszy dokument został przygotowany i zatwierdzony przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych. Nie stanowi on autorytatywnego oświadczenia IAASB ani nie zmienia, nie rozszerza ani nie uchyla Międzynarodowych Standardów Badania lub innych Międzynarodowych Standardów IAASB.

Celem IAASB jest służyć interesowi publicznemu poprzez ustanawianie wysokiej jakości standardów badania, usług atestacyjnych i innych powiązanych standardów oraz poprzez ułatwianie konwergencji międzynarodowych i krajowych standardów badania i usług atestacyjnych, podnosząc w ten sposób jakość i spójność praktyki na całym świecie oraz wzmacniając zaufanie publiczne do zawodu biegłego rewidenta i usług atestacyjnych na całym świecie.

IAASB opracowuje standardy badania i atestacji oraz wytyczne do stosowania przez wszystkich zawodowych księgowych w ramach wspólnego procesu ustanawiania standardów z udziałem Rady Nadzoru Interesu Publicznego (PIOB), która nadzoruje działalność IAASB, oraz Konsultacyjnej Grupy Doradczej IAASB, która zapewnia wkład interesu publicznego w opracowywanie standardów i wytycznych. Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są wspierane przez Międzynarodową Fundację Etyki i Audytu (IFEA).

Informacje o prawach autorskich, znakach towarowych i zezwoleniach można znaleźć na stronie 210.

ISA.



## PROŚBA O UWAGI

Niniejszy projekt do konsultacji (Exposure Draft) standardu International Standard on Sustainability Assurance Engagements™ (ISSA) 5000, *General Requirements for Sustainability Assurance Engagements* (Exposure Draft 5000 – ED-5000) (Międzynarodowy Standard Atestacji Zrównoważonego Rozwoju 5000, *Ogólne wymagania dotyczące usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju*), został opracowany i zatwierdzony przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych® (IAASB®). ED-5000 należy czytać wraz z towarzyszącym mu Memorandum Wyjaśniającym (EM). Niniejszy projekt oraz towarzyszące mu EM można pobrać ze [strony internetowej IAASB](#), patrz [strona internetowa ED-5000](#). Zatwierdzony tekst ED-5000 został opublikowany w języku angielskim.

Propozycje zawarte w projekcie mogą zostać zmodyfikowane na podstawie otrzymanych komentarzy przed ich wydaniem w ostatecznej formie. **Komentarze są wymagane do 1 grudnia 2023 roku.** **Należy pamiętać**, że wnioski o przedłużenie terminu nie mogą zostać uwzględnione ze względu na przyspieszony harmonogram finalizacji proponowanego standardu.

*Korzystanie z szablonu odpowiedzi*

Zachęcamy wszystkich respondentów do przesyłania swoich uwag drogą elektroniczną za pomocą formularza [odpowiedzi](#).

Dostarczony [szablon](#) został opracowany w celu ułatwienia odpowiedzi na pytania zawarte w **sekcji 2 EM**. Dodatkowe informacje na temat korzystania z szablonu odpowiedzi znajdują się na stronie 3 EM.

TREŚĆ PROJEKTU DOKUMENTU DO KONSULTACJI	
Proponowany dokument ISSA 5000, <i>Ogólne wymagania dotyczące usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju</i>	Strony 4-202
Proponowane zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do innych standardów IAASB	Strony 203-209

# PROPONOWANY MIĘDZYNARODOWY STANDARD ATESTACJI ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU (ISSA) 5000

## OGÓLNE WYMOGI DOTYCZĄCE USŁUG ATESTACYJNYCH W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU

(Obowiązuje w odniesieniu do usług atestacyjnych odnoszących się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju zgłoszonych za okresy rozpoczynające się 15 [Miesiąc] [Rok] lub później lub na określony dzień 15 [Miesiąc] [Rok] lub później).

### SPIS TREŚCI

	Ustęp
<b>Wprowadzenie</b> .....	1-6
Zakres niniejszego dokumentu ISSA .....	7-13
Data wejścia w życie .....	14
<b>Cele</b> .....	<b>15-16</b>
<b>Definicje</b> .....	<b>17</b>
<b>Wymagania</b>	
Świadczenie usług atestacyjnych zgodnie z niniejszym dokumentem ISSA .....	18-24
Akceptacja i kontynuacja usług atestacyjnych .....	25-28
Zarządzanie jakością na poziomie firmy .....	29
Zarządzanie jakością na poziomie zlecenia .....	30-58
Oszustwa i niezgodność z prawem lub regulacjami .....	59-61
Komunikacja z kierownictwem, osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie i innymi podmiotami .....	62
Dokumentacja .....	63-68
Warunki wstępne świadczenia usługi atestacyjnej .....	69-77
Warunki świadczenia usługi atestacyjnej .....	78-81
Dowody .....	82-87
Planowanie .....	88-93
Procedury ryzyka .....	94L-113
Reagowanie na ryzyko istotnych nieprawidłowości .....	114L-136
Gromadzenie i rozpatrywanie zidentyfikowanych nieprawidłowości .....	137-144
Ocena opisu mających zastosowanie kryteriów .....	145
Późniejsze zdarzenia .....	146-147
Pisemne oświadczenia kierownictwa i osób odpowiedzialnych za zarządzanie .....	148-153
Inne informacje .....	154-159
Formułowanie wniosków z atestacji .....	160-167
Przygotowanie raportu atestacyjnego .....	168-192

## Wniosek i inne materiały wyjaśniające

Wprowadzenie .....	A1-A9
Zakres niniejszego dokumentu ISSA .....	ISSAA10-A12
Definicje .....	A13-A32
Świadczenie usług atestacyjnych zgodnie z ISSA .....	ISSAA33-A43
Akceptacja i kontynuacja usługi atestacyjnej .....	A44-A52
Zarządzanie jakością na poziomie firmy .....	A53-A58
Zarządzanie jakością na poziomie zlecenia .....	A59-A130
Oszustwa i niezgodność z przepisami prawa i regulacjami .....	A131-A136
Komunikacja z kierownictwem, osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie i innymi podmiotami .....	A137-A140
Dokumentacja .....	A141-A153
Warunki wstępne świadczenia usługi atestacyjnej .....	A154-A202
Warunki świadczenia usługi atestacyjnej .....	A203-A208
Dowody .....	A209-A258
Planowanie .....	A259-A285
Procedury ryzyka .....	A286-A357L
Reagowanie na ryzyko istotnego zniekształcenia .....	A358-A397
Akumulacja i uwzględnienie zidentyfikowanych nieprawidłowości .....	A398-A423
Ocena opisu mających zastosowanie kryteriów .....	A424-A426
Późniejsze zdarzenia .....	A427-A430
Pisemne oświadczenia kierownictwa i osób odpowiedzialnych za zarządzanie	A431-A432
Inne informacje .....	A433-A443
Formułowanie wniosków z atestacji .....	A444-A462
Przygotowanie raportu atestacyjnego.....	A463-A521

Załącznik 1: Kwestie zrównoważonego rozwoju i informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju

Załącznik 2: Ilustracje raportów atestacyjnych odnoszących się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju

## Wprowadzenie

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych w zakresie zrównoważonego Rozwoju (ISSA) dotyczy usług atestacyjnych w zakresie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.
2. Niniejszy ISSA ma zastosowanie do wszystkich usług atestacyjnych odnoszących się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, z wyjątkiem sytuacji, gdy wykonawca przedstawia oddzielny wniosek dotyczący oświadczenia o emisjach gazów cieplarnianych (GHG), w którym to przypadku zastosowanie ma MSUA 3410.<sup>1</sup>
3. Dla celów niniejszego ISSA, informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju to informacje dotyczące kwestii zrównoważonego rozwoju. Ujawniane przez jednostkę informacje dotyczące takich kwestii mogą odnosić się do kilku różnych tematów (np. klimat, praktyki pracownicze, bioróżnorodność) i aspektów tematów (np. ryzyka i szanse, zarządzanie, metryki i kluczowe wskaźniki efektywności). Prawo, regulacje lub ramy sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju mogą opisywać kwestie zrównoważonego rozwoju, tematy lub aspekty tematów na różne sposoby, a także mogą stanowić wytyczne dla jednostki przy określaniu informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które mają być raportowane. (Zob.: Par. A1, A15-A16, A32, Załącznik 1)
4. Zakres usług atestacyjnych może obejmować wszystkie informacje na temat zrównoważonego rozwoju, które mają być raportowane przez jednostkę lub tylko część tych informacji. Na przykład, w niektórych jurysdykcjach, prawo lub regulacje mogą wymagać, aby tylko ujawnienia związane z klimatem w informacjach o zrównoważonym rozwoju jednostki podlegały weryfikacji. W przypadku, gdy usługi atestacyjne nie obejmują całości informacji o zrównoważonym rozwoju, termin "informacje o zrównoważonym rozwoju" należy rozumieć jako informacje wchodzące w zakres usług atestacyjnych. Informacje o zrównoważonym rozwoju, które nie są przedmiotem usług atestacyjnych, a które są zawarte w dokumencie lub dokumentach zawierających informacje o zrównoważonym rozwoju będące przedmiotem usług atestacyjnych oraz w raporcie poświadczającym, stanowią "inne informacje" zgodnie z definicją zawartą w paragrafie 17(ee). (Zob. Par. A2)
5. Niniejszy ISSA opiera się na założeniu, że: (Zob. Par. A3)
  - (a) Członkowie zespołu wykonującego zlecenie oraz kontroler jakości zlecenia (w przypadku zleceń, w których został wyznaczony) podlegają postanowieniom *Międzynarodowego Kodeksu Etyki Zawodowych Księgowych Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (w tym Międzynarodowych Standardów Niezależności)* (Kodeks IESBA) odnoszącym się do zleceń atestacyjnych lub innym wymogom zawodowym lub wymogom zawartym w Kodeksie IESBA.
  - (b) Praktyk wykonujący zlecenie jest członkiem firmy, która podlega MSZJ 1,<sup>2</sup> lub innym wymogom zawodowym lub wymogom prawnym lub regulacyjnym dotyczącym odpowiedzialności firmy za jej system zarządzania jakością, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSZJ 1. (Zob. Par. A6-A9, Par. A53-A58)
6. Zarządzanie jakością w firmach wykonujących usługi atestacyjne oraz przestrzeganie zasad etycznych, w tym wymogów niezależności, są powszechnie uznawane za leżące w interesie publicznym i stanowią integralną część wysokiej jakości usług atestacyjnych. Gdy wykonawca przeprowadza działania w ramach usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju zgodnie z niniejszym i innymi ISSA, ważne jest, aby uznać, że niniejszy ISSA zawiera wymogi, które odzwierciedlają założenia opisane w paragrafie 5. (Zob. Par. A6-A9)

<sup>1</sup> Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (MSUA) 3410, *Usługi atestacyjne dotyczące dotyczących sprawozdań na temat gazów cieplarnianych*

<sup>2</sup> Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1, *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych*

## Zakres niniejszego ISSA

7. Niniejszy ISSA dotyczy zarówno usług atestacyjnych o racjonalnej pewności, jak i usług atestacyjnych o ograniczonej pewności. O ile nie stwierdzono inaczej, każdy wymóg niniejszego ISSA ma zastosowanie zarówno do zadań wymagających wystarczającej, jak i ograniczonej pewności. Ponieważ poziom pewności uzyskany w ramach zlecenia o ograniczonej pewności jest niższy niż w przypadku zlecenia o racjonalnej pewności, procedury wykonywane przez praktyka w ramach zlecenia o ograniczonej pewności będą różnić się charakterem i czasem wykonania od procedur wykonywanych w ramach zlecenia o racjonalnej pewności i będą miały mniejszy zakres niż w przypadku zlecenia o racjonalnej pewności. (Zob. Par. A10)
8. Niniejszy ISSA ma zastosowanie do usług atestacyjnych w odniesieniu do wszystkich rodzajów informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, niezależnie od sposobu, w jaki informacje te są prezentowane. W paragrafie 2 opisano zastosowanie niniejszego ISSA, gdy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju zawierają deklarację dotyczącą gazów cieplarnianych (GHG). (Zob. Par. A11-A12)
9. *Międzynarodowe Ramy Usług Atestacyjnych* wskazują, że usługa atestacyjna może być usługą atestacyjną lub bezpośrednią. Niniejszy ISSA dotyczy wyłącznie usług atestacyjnych. W związku z tym odniesienia w niniejszym ISSA do "usługi atestacyjnej" lub "zlecenia" oznaczają usługę atestacyjną.

### *Związek z MSUA 3000 (wersja poprawiona)<sup>3</sup>*

10. Niniejszy ISSA jest nadrzędnym standardem, który zawiera wymogi i materiały aplikacyjne dla wszystkich elementów usługi atestacyjnej w zakresie zrównoważonego rozwoju. W związku z tym od praktyka nie wymaga się stosowania MSUA 3000 (Zmieniony) podczas wykonywania zlecenia.

### *Związek ze zbadanymi sprawozdaniami finansowymi*

11. Niektóre informacje dotyczące kwestii zrównoważonego rozwoju mogą być wymagane do włączenia do sprawozdań finansowych jednostki zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Gdy takie informacje są zawarte w sprawozdaniach finansowych jednostki podlegających badaniu, zastosowanie mają Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej.
12. Informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mogą być również prezentowane wraz ze zbadanymi sprawozdaniami finansowymi jednostki, na przykład jako część raportu rocznego jednostki lub w oddzielnym dokumencie lub dokumentach towarzyszących raportowi rocznemu. W takich okolicznościach zbadane sprawozdania finansowe są uznawane za inne informacje dla celów niniejszego ISSA.

### *Skalowalność*

13. Niniejszy ISSA jest przeznaczony do przeprowadzania usług atestacyjnych w ramach informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju we wszystkich jednostkach, niezależnie od ich wielkości i złożoności. Jednakże wymogi niniejszego ISSA mają być stosowane w kontekście charakteru i okoliczności zlecenia.

**Data wejścia w życie**

14. Niniejszy ISSA jest skuteczny w odniesieniu do usług atestacyjnych dotyczących raportowanych informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju:
- (a) Dla okresów rozpoczynających się 15 [miesiąca] [roku] lub później; lub
  - (b) Na określony dzień w dniu lub po dniu [miesiąc] 15, [rok].

---

<sup>3</sup> Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000 (Zmieniony), *Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych*

PROJEKT ISSA 5000



## Cele

15. Świadcząc usługi atestacyjne w zakresie zrównoważonego rozwoju, cele praktyka są następujące:
- (a) Uzyskanie racjonalnej pewności lub ograniczonej pewności, stosownie do przypadku, co do tego, czy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są wolne od istotnych nieprawidłowości;
  - (b) Wyrażenie wniosku na temat informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju w formie pisemnego raportu, który zawiera, odpowiednio, wniosek o racjonalnej pewności lub wniosek o ograniczonej pewności oraz opisuje podstawę wniosku; oraz
  - (c) Dalsze przekazywanie informacji zgodnie z wymogami niniejszego ISSA i wszelkich innych odpowiednich ISSA.
16. We wszystkich przypadkach, w których nie można uzyskać racjonalnej pewności lub ograniczonej pewności, w zależności od przypadku, a wniosek z zastrzeżeniem zawarty w raporcie poświadczającym jest niewystarczający w danych okolicznościach do celów raportowania do zamierzonych użytkowników, niniejszy ISSA wymaga, aby wykonawca zrzekł się wniosku lub wycofał się ze zlecenia, jeżeli wycofanie się jest możliwe na mocy obowiązującego prawa lub regulacji.

## Definicje

17. Dla celów ISSA następujące terminy mają znaczenie przypisane poniżej:
- (a) Procedury analityczne - ocena informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju poprzez analizę wiarygodnych relacji pomiędzy danymi ilościowymi i jakościowymi. Procedury analityczne obejmują również niezbędne badanie zidentyfikowanych fluktuacji lub relacji, które są niespójne z innymi istotnymi informacjami lub które różnią się od oczekiwanych wartości o znaczącą kwotę.
  - (b) Odpowiednia strona (strony) - Kierownictwo lub osoby odpowiedzialne za zarządzanie, w zależności od przypadku, lub strona angażująca, jeśli jest inna.
  - (c) Twierdzenia - Oświadczenia jednostki, wyraźne lub nie, które są zawarte w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju, wykorzystywane przez praktyka do rozważenia różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić. (Zob. Par. A13)
  - (d) Usługi atestacyjne – działania, których celem jest uzyskanie przez praktyka wystarczających dowodów w celu wyrażenia wniosków mających na celu zwiększenie stopnia zaufania zamierzonych użytkowników do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Każda usługa atestacyjna jest
    - (i) Usługa atestacyjna o racjonalnej pewności - zlecenie atestacyjne, w którym praktyk ogranicza ryzyko zlecenia do akceptowalnie niskiego poziomu w okolicznościach zlecenia, co stanowi podstawę do sformułowania wniosku przez praktyka. Konkluzja praktyka jest wyrażona w formie, która przekazuje opinię praktyka na temat wyniku pomiaru lub oceny, w tym prezentacji i ujawnienia, kwestii zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do mających zastosowanie kryteriów.
    - (ii) usługa atestacyjna o ograniczonej pewności - usługa atestacyjna, w której wykonawca redukuje ryzyko do poziomu akceptowalnego w danych okolicznościach, ale gdy ryzyko to jest większe niż w przypadku usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności, co stanowi podstawę do wyrażenia wniosku w formie, która informuje, czy na podstawie przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów wykonawca zwrócił uwagę na kwestię(-e), która(-e) powoduje(-ją), że wykonawca uważa, że

informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są istotnie zniekształcone. Charakter, czas i zakres procedur wykonywanych w ramach usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności jest ograniczony w porównaniu z tym, który jest niezbędny do uzyskania racjonalnej pewności, ale jest zaplanowany tak, aby uzyskać poziom pewności, który w profesjonalnym osądzie praktyka jest znaczący. Aby poziom pewności uzyskany przez praktyka był znaczący, powinien on zwiększyć zaufanie zamierzonych użytkowników do informacji o zrównoważonym rozwoju w stopniu wyraźnie większym niż nieistotny.

- (e) Umiejętności i techniki atestacyjne - umiejętności i techniki planowania, gromadzenia dowodów, oceny dowodów, komunikacji i raportowania wykazane przez osobę wykonującą zlecenie atestacyjne, które różnią się od wiedzy specjalistycznej w kwestiach zrównoważonego rozwoju lub ich oceny lub pomiaru.
- (f) Zlecenie atestacyjne - zlecenie atestacyjne, w którym strona inna niż wykonawca mierzy lub ocenia kwestie zrównoważonego rozwoju pod kątem obowiązujących kryteriów.
- (g) Informacje porównawcze - informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju przedstawione dla jednego lub więcej poprzednich okresów.
- (h) Kryteria - punkty odniesienia wykorzystywane do pomiaru lub oceny kwestii zrównoważonego rozwoju. "Obowiązujące kryteria" są kryteriami stosowanymi w odniesieniu do konkretnego zlecenia i obejmują kryteria ramowe, kryteria opracowane przez jednostkę lub oba te rodzaje kryteriów. Kryteria ramowe to kryteria uczciwej prezentacji lub kryteria zgodności. (Zob. Par. A14, A167)

Termin "kryteria rzetelnej prezentacji" jest używany w odniesieniu do ram sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, które wymagają zgodności z wymogami tych ram: (Zob. A454-A455)

- (i) Uznaje w sposób wyraźny lub dorozumiany, że w celu osiągnięcia rzetelnej prezentacji informacji na temat zrównoważonego rozwoju może być konieczne, aby kierownictwo dostarczyło informacje wykraczające poza te, które są wyraźnie wymagane przez ramy; lub
- (ii) Przyznaje wyraźnie, że może być konieczne, aby kierownictwo odstąpiło od wymogu Ramowych Zasad Rachunkowości w celu osiągnięcia rzetelnej prezentacji informacji na temat zrównoważonego rozwoju. Oczekuje się, że takie odstępstwa będą konieczne tylko w niezwykle rzadkich okolicznościach.

Termin "kryteria zgodności" jest używany w odniesieniu do ram sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, które wymagają zgodności z wymogami ram, ale nie zawierają potwierżeń w (h)(i) lub (h)(ii) powyżej.

- (i) Ujawnienie (ujawnienia) - konkretne informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju związane z aspektem danego tematu. (Zob. Par. A15-A16)
- (j) Okoliczności zlecenia - szeroki kontekst definiujący dane zlecenie atestacyjne, który obejmuje: warunki zlecenia; zakres zlecenia oraz to, czy jest to zlecenie o racjonalnej pewności czy o ograniczonej pewności; charakterystykę kwestii zrównoważonego rozwoju; mające zastosowanie kryteria; potrzeby informacyjne zamierzonych użytkowników; istotne cechy jednostki i jej granic sprawozdawczych; charakterystykę kierownictwa jednostki i osób odpowiedzialnych za zarządzanie; oraz inne kwestie, które mogą mieć znaczący wpływ na zlecenie.
- (k) Kierownik prac atestacyjnych - partner lub inna osoba wyznaczona przez firmę, która jest odpowiedzialna za zlecenie i jego wykonanie oraz za raport atestacyjny wydany w imieniu

- firmy i która, w razie potrzeby, posiada odpowiednie upoważnienie od organu zawodowego, prawnego lub regulacyjnego. "Kierownik prac atestacyjnych" powinien być rozumiany jako odnoszący się do jego odpowiedników w sektorze publicznym. (Zob. Par. A17-A18)
- (l) Ryzyko związane z zaangażowaniem - ryzyko, że praktyk wyrazi niewłaściwy wniosek, gdy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są istotnie zniekształcone. (Zob. Paragraf A19-A21R)
  - (m) Strona zaangażowana - kierownictwo, osoby odpowiedzialne za zarządzanie lub inna strona, która angażuje praktyka do wykonania zlecenia atestacyjnego.
  - (n) Przegląd jakości zaangażowania - obiektywna ocena znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie i wyciągniętych z nich wniosków, przeprowadzona przez kontrolera jakości zaangażowania i zakończona w dniu lub przed dniem sporządzenia raportu atestacyjnego.
  - (o) Kontroler jakości zlecenia - partner, inna osoba w firmie lub osoba zewnętrzna wyznaczona przez firmę do przeprowadzenia kontroli jakości zlecenia.
  - (p) Zespół wykonujący zlecenie - kierownik prac atestacyjnych i pozostały personel wykonujący zlecenie oraz wszelkie inne osoby, które wykonują procedury związane ze zleceniem, z wyłączeniem zewnętrznego eksperta praktyka. (Zob. Par. A22)
  - (q) Podmiot - podmiot prawny, podmiot gospodarczy lub możliwa do zidentyfikowania część podmiotu prawnego lub gospodarczego, lub połączenie podmiotów prawnych lub innych podmiotów lub części tych podmiotów, do których odnoszą się informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju. (Zob. Par. A23)
  - (r) Dowody - informacje, w odniesieniu do których zastosowano procedury, które wykonawca wykorzystuje do wyciągnięcia wniosków stanowiących podstawę do sformułowania przez niego wniosku i raportu atestacyjnego. Wystarczalność dowodów jest miarą ilości dowodów. Adekwatność dowodów jest miarą jakości dowodów.
  - (s) Firma - osoba fizyczna prowadząca jednoosobową działalność gospodarczą, spółka osobowa, spółka kapitałowa lub inny podmiot składający się z osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą. "Firma" powinna być rozumiana jako odnosząca się do jej odpowiedników w sektorze publicznym. (Zob. Par. A24)
  - (t) Oszustwo - celowe działanie jednej lub więcej osób spośród kierownictwa, osób odpowiedzialnych za zarządzanie, pracowników lub stron trzecich, polegające na wykorzystaniu oszustwa w celu uzyskania niesprawdliwej lub nielegalnej korzyści.
  - (u) Dalsze procedury - procedury, w tym testy kontroli i procedury merytoryczne, przeprowadzane w odpowiedzi na ujawnienia, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych nieprawidłowości (ograniczona pewność) i ocenione ryzyko wystąpienia istotnych nieprawidłowości (racjonalna pewność).
  - (v) Historyczne informacje finansowe - informacje wyrażone w terminach finansowych dotyczące konkretnej jednostki, pochodzące przede wszystkim z systemu rachunkowości tej jednostki, o zdarzeniach gospodarczych mających miejsce w okresach przeszłych lub o warunkach gospodarczych lub okolicznościach w punktach czasowych w przeszłości.
  - (w) Zamierzeni użytkownicy - osoby fizyczne, organizacje lub ich grupy, od których audytor oczekuje, że będą korzystać z raportu atestacyjnego. W niektórych przypadkach mogą istnieć zamierzeni użytkownicy inni niż ci, do których skierowany jest raport atestacyjny. (Zob. Par. A25-A27)

- (x) Funkcja audytu wewnętrznego - funkcja jednostki, która wykonuje czynności zapewniające i doradcze mające na celu ocenę i poprawę skuteczności procesów zarządzania jednostką, zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej.
- (y) Kierownictwo - osoba lub osoby odpowiedzialne za prowadzenie działalności operacyjnej jednostki. W przypadku niektórych podmiotów w niektórych jurysdykcjach kierownictwo obejmuje niektóre lub wszystkie osoby odpowiedzialne za zarządzanie, na przykład członków wykonawczych rady nadzorczej lub właściciela-zarządcę.
- (z) Ekspert kierownictwa - osoba lub organizacja posiadająca wiedzę specjalistyczną w dziedzinie innej niż zapewnienie wiarygodności, której praca w tej dziedzinie jest wykorzystywana przez jednostkę do pomocy jednostce w przygotowaniu informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.
- (aa) Zniekształcenie - różnica między ujawnieniem (ujawnieniami) a odpowiednim pomiarem lub oceną kwestii zrównoważonego rozwoju zgodnie z obowiązującymi kryteriami. Zniekształcenia mogą wynikać z błędu lub oszustwa, mogą być jakościowe lub ilościowe i obejmować pominięte informacje lub informacje, które zaciemniają prezentację ujawnień. (Zob. Par. A28)
- (bb) Zniekształcenie innych informacji - Zniekształcenie innych informacji ma miejsce, gdy inne informacje są nieprawidłowo podane lub w inny sposób wprowadzają w błąd (w tym dlatego, że pomijają lub zaciemniają informacje niezbędne do właściwego zrozumienia sprawy ujawnionej w innych informacjach).
- (cc) Sieć - większa struktura:
  - (i) Ma to na celu współpracę i
  - (ii) Wyraźnie ma na celu podział zysków lub kosztów lub ma wspólną własność, kontrolę lub zarządzanie, wspólną politykę lub procedury zarządzania jakością, wspólną strategię biznesową, korzystanie ze wspólnej marki lub znaczną część zasobów zawodowych.
- (dd) Firma sieciowa - firma lub podmiot należący do sieci firmy.
- (ee) Inne informacje - informacje niebędące przedmiotem usług atestacyjnych zawartych w dokumencie lub dokumentach zawierających informacje o zrównoważonym rozwoju będące przedmiotem usług atestacyjnych oraz raport atestacyjny na ich temat.
- (ff) Partner - każda osoba fizyczna uprawniona do zaciągania zobowiązań wobec firmy w związku z realizacją umowy o świadczenie usług profesjonalnych. (Zob. Par. A29)
- (gg) Istotność wyników - kwota lub kwoty ustalone przez praktyka na poziomie niższym niż kwota lub kwoty określone jako istotne dla ujawnienia ilościowego w celu zmniejszenia do odpowiednio niskiego poziomu prawdopodobieństwa, że suma nieskorygowanych i niewykrytych zniekształceń w tym ujawnieniu jest istotna.
- (hh) Personel - partnerzy i pracownicy firmy.
  - (ii) Praktyk - osoba(y) prowadząca(e) zlecenie (zazwyczaj kierownik prac atestacyjnych lub inni członkowie zespołu wykonującego zlecenie lub, w stosownych przypadkach, firma). W przypadku, gdy niniejszy ISSA wyraźnie stanowi, że wymóg lub odpowiedzialność mają być spełnione przez kierownika prac atestacyjnych, stosowany jest termin "kierownik prac atestacyjnych", a nie "praktyk".
- (jj) Ekspert praktyka - osoba lub organizacja posiadająca wiedzę specjalistyczną w dziedzinie innej niż usługi atestacyjne, której praca w tej dziedzinie jest wykorzystywana przez praktyka w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów. Ekspert praktyka

- może być wewnętrznym ekspertem praktyka (który jest partnerem lub pracownikiem, w tym pracownikiem tymczasowym, firmy praktyka lub firmy sieciowej) lub zewnętrznym ekspertem praktyka.
- (kk) Zawodowy osąd - zastosowanie odpowiedniego szkolenia, wiedzy i doświadczenia, w kontekście określonym przez standardy wiarygodności i standardy etyczne, przy podejmowaniu świadomych decyzji dotyczących kierunków działania, które są odpowiednie w okolicznościach danego zlecenia.
  - (ll) Zawodowy sceptycyzm - postawa, która obejmuje kwestionowanie, bycie wyczulonym na warunki, które mogą wskazywać na możliwe zniekształcenie spowodowane błędem lub oszustwem oraz krytyczną ocenę dowodów.
  - (mm) Standardy zawodowe - Międzynarodowe Standardy Atestacji Zrównoważonego Rozwoju (ISSA) i odpowiednie wymogi etyczne.
  - (nn) Odpowiednie wymogi etyczne - zasady etyki zawodowej i wymogi etyczne, które mają zastosowanie do osób wykonujących działalność poświadczającą w zakresie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. W przypadku zawodowych księgowych, odpowiednie wymogi etyczne zazwyczaj obejmują postanowienia Kodeksu IESBA związane z usługami atestacyjnymi, wraz z krajowymi wymogami, które są bardziej restrykcyjne. W przypadku innych praktyków, którzy nie są zawodowymi księgowymi, odpowiednie wymogi etyczne obejmują wymogi etyczne zawarte w odpowiednich przepisach prawa, regulacjach lub wymogach zawodowych związanych z usługami atestacyjnymi.
  - (oo) Granice raportowania - działania, operacje, relacje lub zasoby, które należy uwzględnić w informacjach jednostki dotyczącymi zrównoważonego rozwoju zgodnie z obowiązującymi kryteriami. (Zob. Par. A30-A31)
  - (pp) Ryzyko istotnego zniekształcenia - ryzyko, że informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są istotnie zniekształcone przed zleceniem.
  - (qq) Procedury ryzyka - procedury zaprojektowane i przeprowadzone w celu
    - (i) W przypadku zlecenia o ograniczonej pewności, identyfikacja ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń, spowodowanych oszustwem lub błędem; oraz
    - (ii) W ramach usługi o racjonalnej pewności identyfikujemy i oceniamy ryzyko istotnego zniekształcenia, spowodowanego oszustwem lub błędem, ujawnień na poziomie stwierdzenia.
  - (rr) Personel - Specjaliści inni niż partnerzy, w tym eksperci zatrudnieni przez firmę.
  - (ss) Procedury merytoryczne - procedury mające na celu wykrycie istotnych nieprawidłowości. Procedury merytoryczne obejmują testy szczegółów i procedury analityczne.
  - (tt) Kompetencje w zakresie zrównoważonego rozwoju - kompetencje w kwestiach zrównoważonego rozwoju, które są przedmiotem usług atestacyjnych zgodności ze zrównoważonym rozwojem oraz w zakresie ich pomiaru lub oceny.
  - (uu) Informacje o zrównoważonym rozwoju - informacje dotyczące kwestii zrównoważonego rozwoju. Informacje o zrównoważonym rozwoju wynikają z pomiaru lub oceny kwestii zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do odpowiednich kryteriów. Dla celów ISSA, informacje o zrównoważonym rozwoju są odpowiednikiem "informacji o przedmiocie" w innych standardach IAASB. (Zob. Par. A32)

- (x) Kwestie zrównoważonego rozwoju - kwestie środowiskowe, społeczne, gospodarcze i kulturowe, w tym
    - (i) Wpływ działalności, produktów i usług jednostki na środowisko, społeczeństwo, gospodarkę lub kulturę, lub wpływ na jednostkę, oraz
    - (ii) Polityki, wyniki, plany, cele i zarządzanie jednostki odnoszące się do takich kwestii.
- Dla celów ISSA, kwestie zrównoważonego rozwoju mierzone lub oceniane zgodnie z obowiązującymi kryteriami są odpowiednikiem "przedmiotu bazowego" w innych standardach atestacyjnych IAASB.
- (ww) System kontroli wewnętrznej - system zaprojektowany, wdrożony i utrzymywany przez osoby odpowiedzialne za zarządzanie, kierownictwo i innych pracowników jednostki w celu zapewnienia racjonalnego poziomu kontroli wewnętrznej w odniesieniu do zrównoważonej działalności gospodarczej i wiarygodności sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, skuteczności i wydajności operacji oraz zgodności z obowiązującymi przepisami prawa i regulacjami dotyczącymi kwestii zrównoważonego rozwoju. Termin "kontrola" odnosi się do polityk lub procedur, które jednostka ustanawia, aby osiągnąć cele kontrolne kierownictwa lub osób odpowiedzialnych za zarządzanie, odnoszące się do dowolnych aspektów jednego lub więcej elementów systemu kontroli wewnętrznej.
  - (xx) Osoby odpowiedzialne za zarządzanie - osoby lub organizacje (na przykład powiernicy korporacyjni) odpowiedzialne za nadzorowanie strategicznego kierunku podmiotu i obowiązków związanych z odpowiedzialnością podmiotu. Obejmuje to nadzór nad procesem raportowania zrównoważonego rozwoju. W przypadku niektórych podmiotów w niektórych jurysdykcjach, osoby odpowiedzialne za zarządzanie mogą obejmować personel zarządzający, na przykład członków wykonawczych rady nadzorczej podmiotu sektora prywatnego lub publicznego, lub właściciela-zarządcę.
  - (yy) Nieskorygowane zniekształcenia - zniekształcenia, które zostały zgromadzone przez praktyka w trakcie usługi atestacyjnej i które nie zostały skorygowane.

## Wymagania

### Świadczenie usług atestacyjnych zgodnie z ISSA

*Zgodność ze standardami, które są istotne dla zlecenia*

- 18. Praktyk powinien przestrzegać niniejszego ISSA oraz wszelkich innych ISSA istotnych dla zlecenia.
- 19. Praktyk nie może reprezentować zgodności z niniejszym lub jakimkolwiek innym ISSA, chyba że spełnił wymogi niniejszego ISSA i wszelkich innych ISSA istotnych dla zlecenia. (Zob. Par. A33-A34)

*Tekst ISSA*

- 20. Praktyk powinien rozumieć cały tekst ISSA, w tym jego zastosowanie i inne materiały objaśniające, aby rozumieć jego cele i właściwie stosować jego wymogi. (Zob. Par. A35-A40)

*Zgodność z odpowiednimi wymogami (Zob. Pkt A41-A42)*

- 21. Praktyk powinien spełnić każdy wymóg niniejszego MSB oraz innych odpowiednich MSB, chyba że w okolicznościach zlecenia atestacyjnego wymóg nie jest istotny, ponieważ jest warunkowy, a warunek nie istnieje. Wymogi, które mają zastosowanie wyłącznie do usług atestacyjnych o ograniczonej pewności lub o racjonalnej pewności, mają literę "L" (ograniczona pewność) lub "R" (racjonalna pewność), odpowiednio, po numerze paragrafu. W przypadku, gdy wymóg ma

zastosowanie zarówno do zleceń o ograniczonej pewności, jak i do zleceń o racjonalnej pewności, ale w sposób zróżnicowany, takie wymogi zostały przedstawione w formacie kolumnowym z oznaczeniami "L" (ograniczona pewność) i "R" (racjonalna pewność).

22. W wyjątkowych okolicznościach praktyk może uznać za konieczne odstępianie od odpowiedniego wymogu ISSA. W takich okolicznościach praktyk wykonuje alternatywne procedury, aby osiągnąć cel tego wymogu. Oczekuje się, że konieczność odstąpienia przez praktyka od odpowiedniego wymogu wystąpi tylko wtedy, gdy wymóg dotyczy przeprowadzenia określonej procedury, a w szczególnych okolicznościach zlecenia atestacyjnego procedura ta byłaby nieskuteczna w osiągnięciu celu wymogu.

Dokumentacja odstępstwa od odpowiedniego wymogu

23. Jeśli w wyjątkowych okolicznościach praktyk uzna za konieczne odstępianie od odpowiedniego wymogu w niniejszym ISSA lub innych ISSA, praktyk udokumentuje, w jaki sposób wykonane alternatywne procedury osiągają cel tego wymogu oraz powody odstąpienia. (Zob. Par. A43)

*Nieosiągnięcie celu*

24. Jeżeli cel określony w niniejszym ISSA lub w innych ISSA istotnych dla zlecenia nie może zostać osiągnięty, wykonawca powinien ocenić, czy wymaga to od niego zmodyfikowania wniosków lub wycofania się ze zlecenia atestacyjnego (jeżeli wycofanie się jest możliwe na mocy obowiązującego prawa lub regulacji). Nieosiągnięcie celu określonego w tym lub innym ISSA stanowi istotną kwestię wymagającą udokumentowania zgodnie z paragrafem 63.

#### **Akceptacja i kontynuacja świadczenia usług atestacyjnych**

25. Praktyk akceptuje lub kontynuuje zlecenie tylko wtedy, gdy
- (a) Praktyk nie ma powodu, aby sądzić, że odpowiednie wymogi etyczne, w tym niezależność, nie zostaną spełnione; (Zob. Par. A44-A49)
  - (b) Praktyk ustalił, że osoby, które mają wykonać zlecenie, posiadają odpowiednie kompetencje i możliwości, w tym wystarczającą ilość czasu, aby wykonać zlecenie; oraz
  - (c) Podstawa, na której zlecenie ma zostać wykonane, została uzgodniona przez:
    - (i) Ustalenie, czy spełnione są warunki wstępne do przeprowadzenia usługi atestacyjnej (Zob. także Par. 69-70); oraz
    - (ii) Potwierdzenie, że istnieje wspólne zrozumienie pomiędzy praktykiem a stroną angażującą w zakresie warunków zaangażowania, w tym obowiązków praktyka w zakresie sprawozdawczości.
26. Jeśli strona zlecająca nakłada ograniczenie na zakres pracy praktyka w warunkach proponowanego zlecenia w taki sposób, że praktyk uważa, iż ograniczenie to spowoduje, że praktyk nie będzie w stanie wyciągnąć wniosków na temat informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, praktyk nie przyjmie takiego zlecenia jako zlecenia atestacyjnego, chyba że jest to wymagane przez prawo lub regulacje.
27. Kierownik prac atestacyjnych ustala, czy polityka lub procedury firmy dotyczące akceptacji i kontynuacji relacji z klientem oraz zleceń atestacyjnych były przestrzegane oraz czy wnioski wyciągnięte w tym zakresie są właściwe przy akceptacji zlecenia zgodnie z paragrafem 25. (Zob. Par. A50-A52)
28. W przypadku uzyskania przez kierownika prac atestacyjnych informacji, które mogłyby spowodować, że firma odmówiłaby przyjęcia zlecenia, gdyby informacje te były znane firmie przed przyjęciem lub kontynuowaniem relacji z klientem lub konkretnego zlecenia, kierownik prac

atestacyjnych powinien niezwłocznie przekazać te informacje firmie, tak aby firma i kierownik prac atestacyjnych mogli podjąć niezbędne działania.

### **Zarządzanie jakością na poziomie firmy**

29. Kierownik prac atestacyjnych powinien być członkiem firmy, która stosuje MSZJ lub inne wymogi zawodowe lub wymogi prawne lub regulacyjne, które są co najmniej tak wymagające jak MSZJ. (Zob. Par. A53-A58)

### **Zarządzanie jakością na poziomie zlecenia**

#### *Ogólna odpowiedzialność za zarządzanie i osiągnięcie jakości*

30. Kierownik prac atestacyjnych ponosi całkowitą odpowiedzialność za zarządzanie zleceniem i osiągnięcie jego jakości oraz za wystarczające i odpowiednie zaangażowanie w trakcie całego zlecenia, tak aby kierownik prac atestacyjnych miał podstawę do stwierdzenia, czy dokonane znaczące osądy i wyciągnięte wnioski są odpowiednie, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia. (Zob. Par. A59-A63)
31. Jeśli kierownik prac atestacyjnych przydziela projektowanie lub wykonywanie procedur, zadań lub działań związanych z wymogiem niniejszego ISSA innym członkom zespołu wykonującego zlecenie, aby pomóc kierownikowi prac atestacyjnych w spełnieniu wymogów niniejszego ISSA, kierownik prac atestacyjnych nadal ponosi ogólną odpowiedzialność za zarządzanie i osiągnięcie jakości w ramach zlecenia poprzez kierowanie i nadzór nad tymi członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz przegląd ich pracy. (Zob. Par. A60, A64)

#### *Charakterystyka kierownika prac atestacyjnych*

32. Kierownik prac atestacyjnych powinien posiadać: (Zob. Para. A65-A67)
- (a) Kompetencje i możliwości w zakresie umiejętności i technik asekuracyjnych rozwinięte poprzez szeroko zakrojone szkolenia i praktyczne zastosowanie;
  - (b) Zrozumienie odpowiednich wymogów etycznych, w tym wymogów związanych z niezależnością, które mają zastosowanie z uwagi na charakter i okoliczności zlecenia atestacyjnego; oraz
  - (c) Kompetencje w zakresie zrównoważonego rozwoju wystarczające do przyjęcia odpowiedzialności za wnioski wyciągnięte z realizacji zlecenia.

#### *Odpowiednie wymogi etyczne, w tym dotyczące niezależności*

33. Praktyk powinien przestrzegać odpowiednich wymogów etycznych, w tym wymogów dotyczących niezależności, które mają zastosowanie z uwagi na charakter i okoliczności zlecenia atestacyjnego. (Zob. Par. A44-A49)
34. Kierownik prac atestacyjnych ponosi odpowiedzialność za to, że inni członkowie zespołu wykonującego zlecenie zostali poinformowani o odpowiednich wymogach etycznych, które mają zastosowanie ze względu na charakter i okoliczności zlecenia, oraz o powiązanych politykach lub procedurach firmy, w tym tych, które dotyczą: (Zob. Paragraf A68-A69)
- (a) Identyfikacja, ocena i przeciwdziałanie zagrożeniom dla zgodności z odpowiednimi wymogami etycznymi, w tym dotyczącymi niezależności;
  - (b) Okoliczności, które mogą spowodować naruszenie odpowiednich wymogów etycznych, w tym związanych z niezależnością, oraz obowiązki członków zespołu wykonującego zlecenie, gdy dowiedzą się o naruszeniach; oraz



- (c) Obowiązki członków zespołu wykonującego zlecenie, gdy dowiedzą się o przypadku niezgodności z prawem i regulacjami przez jednostkę.
35. Jeśli kierownik prac atestacyjnych zwróci uwagę na kwestie, które wskazują, że istnieje zagrożenie dla zgodności z odpowiednimi wymogami etycznymi, kierownik prac atestacyjnych ocenia zagrożenie poprzez przestrzeganie zasad lub procedur firmy, wykorzystując odpowiednie informacje z firmy, zespołu wykonującego zlecenie lub innych źródeł i podejmuje odpowiednie działania. (Zob. Par. A69-A70)
36. Przez cały czas trwania zlecenia, kierownik prac atestacyjnych powinien być wyczulony, poprzez obserwację i zadawanie pytań w razie potrzeby, na dowody naruszeń odpowiednich wymogów etycznych przez członków zespołu wykonującego zlecenie. Jeśli kierownik prac atestacyjnych zwróci uwagę na kwestie wynikające z systemu zarządzania jakością firmy lub w inny sposób, które wskazują, że członkowie zespołu wykonującego zlecenie naruszyli odpowiednie wymogi etyczne, kierownik prac atestacyjnych, w porozumieniu z innymi osobami w firmie, określi odpowiednie działania. (Zob. Par. A70)

#### *Umiejętności i techniki atestacyjne, profesjonalny sceptycyzm i profesjonalny osąd*

37. Praktyk stosuje umiejętności i techniki atestacyjne w ramach iteracyjnego, systematycznego procesu zaangażowania.
38. Praktyk powinien zaplanować i wykonać zlecenie z profesjonalnym sceptycyzmem, uznając, że mogą istnieć okoliczności, które powodują, że informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są istotnie zniekształcone. (Zob. Par. A71-A76)
39. Praktyk powinien kierować się profesjonalnym osądem przy planowaniu i wykonywaniu usługi atestacyjnej, w tym przy określaniu charakteru, harmonogramu i zakresu procedur. (Zob. Par. A77-A79)

#### *Zasoby dotyczące zlecenia*

40. Kierownik prac atestacyjnych ustala, czy wystarczające i odpowiednie zasoby do wykonania zlecenia zostały przydzielone lub udostępnione zespołowi wykonującemu zlecenie w odpowiednim czasie, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia, zasady lub procedury firmy oraz wszelkie zmiany, które mogą pojawić się w trakcie zlecenia. (Zob. Par. A80-A81)
41. Kierownik prac atestacyjnych ustala, czy członkowie zespołu wykonującego zlecenie oraz zewnętrzni eksperci wykonawcy posiadają odpowiednie kompetencje w zakresie zrównoważonego rozwoju, kompetencje i możliwości w zakresie umiejętności i technik atestacyjnych oraz wystarczającą ilość czasu na wykonanie zlecenia. (Zob. Par. A82-A86)
42. Jeśli praktyk zamierza skorzystać z pracy zewnętrznego eksperta praktyka lub firmy innej niż firma praktyka, kierownik zlecenia ustala, czy praktyk będzie w stanie być wystarczająco i odpowiednio zaangażowany w taką pracę. (Zob. Par. A87-A91)
43. Jeżeli w wyniku spełnienia wymogów określonych w paragrafach 40-42 kierownik prac atestacyjnych stwierdzi, że przydzielone lub udostępnione zasoby są niewystarczające lub nieodpowiednie w okolicznościach zaangażowania, kierownik prac atestacyjnych podejmuje odpowiednie działania, w tym komunikuje się z odpowiednimi osobami w firmie o potrzebie przydzielenia lub udostępnienia dodatkowych lub alternatywnych zasobów na potrzeby zlecenia. (Zob. Par. A92-A94)
44. Kierownik prac atestacyjnych ponosi odpowiedzialność za właściwe wykorzystanie zasobów przydzielonych lub udostępnionych zespołowi zaangażowanemu, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia. (Zob. Paragraf A95)

### *Kierowanie, nadzór i przegląd*

45. Kierownik prac atestacyjnych ponosi odpowiedzialność za kierowanie i nadzór nad członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz przegląd ich pracy. (Zob. Par. A96-A101)
46. Kierownik prac atestacyjnych powinien ustalić, że charakter, czas i zakres kierowania, nadzoru i przeglądu jest: (Zob. Par. A102-A103)
  - (a) Zaplanowane i wykonane zgodnie z zasadami lub procedurami firmy, standardami zawodowymi i obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi; oraz
  - (b) Odpowiada charakterowi i okolicznościom zlecenia oraz zasobom przydzielonym lub udostępnionym zespołowi zlecającemu przez firmę.
47. Kierownik prac atestacyjnych dokonuje przeglądu dokumentacji zlecenia w odpowiednich momentach w trakcie zaangażowania, w tym dokumentacji odnoszącej się do: (Zob. Par. A104-A106, A144)
  - (a) Istotnych kwestii;
  - (b) Istotnych osądów, w tym tych odnoszących się do trudnych lub spornych kwestii zidentyfikowanych podczas realizacji zlecenia, oraz wyciągnięte wnioski; oraz
  - (c) Innych kwestii, które w profesjonalnej ocenie kierownika prac atestacyjnych są istotne dla jego obowiązków.
48. Kierownik prac atestacyjnych dokonuje przeglądu, przed ich wydaniem, formalnych pisemnych komunikatów skierowanych do kierownictwa, osób odpowiedzialnych za zarządzanie lub organów regulacyjnych. (Zob. Par. A107)

### *Korzystanie z pracy zewnętrznego eksperta praktyka*

49. Jeśli praktykant planuje wykorzystać pracę zewnętrznego eksperta praktyka, praktykant powinien: (Zob. Par. A108-A110)
  - (a) Ocenic, czy ekspert posiada niezbędne kompetencje, możliwości i obiektywizm dla celów praktyka. (Zob. Par. A111-A112)
  - (b) Oceniając obiektywizm, należy zapytać o interesy i relacje, które mogą stanowić zagrożenie dla obiektywizmu eksperta; (Zob. Par. A113)
  - (c) Uzyskać wystarczające zrozumienie dziedziny wiedzy specjalistycznej eksperta, aby określić charakter, zakres i cele pracy tego eksperta dla celów praktyka; oraz (Zob. Par. A114)
  - (d) Uzgodnienie z ekspertem charakteru, zakresu i celów jego pracy. (Zob. Par. A114-A115)
  - (e) Ocenic adekwatność pracy eksperta do celów praktyka. (Zob. Par. A116)
50. Jeśli praktykujący stwierdzi, że praca zewnętrznego eksperta praktyka nie jest adekwatna do celów praktyka, praktyk powinien:
  - (a) uzgodnić z tym ekspertem charakter i zakres dalszych prac do wykonania; lub
  - (b) Przeprowadzić dodatkowe procedury odpowiednie do okoliczności.

### *Korzystanie z pracy innego praktyka*

51. Jeśli praktyk zamierza wykorzystać pracę innego praktyka, powinien on: (Zob. Par. A117-A118)
  - (a) Ocenic, czy praktykant jest niezależny i posiada niezbędne kompetencje i możliwości do celów praktyki; (Zob. Par. A119-A120)
  - (b) Oceniając niezależność danego praktyka, zapytać go o zagrożenia dla zgodności z odpowiednimi wymogami etycznymi, w tym związanymi z niezależnością;

- (c) Ocenić, czy charakter, zakres i cele pracy praktyka są odpowiednie do celów praktyka; oraz (Zob. Par. A121)
  - (d) Ustalić, czy praca innego praktyka jest odpowiednia dla celów praktyka.
52. Dokonując ustalenia zgodnie z paragrafem 51(d), praktyk, w zakresie niezbędnym w danych okolicznościach, komunikuje się z drugim praktykiem na temat ustaleń wynikających z pracy drugiego praktyka. (Zob. Par. A122)
53. Jeśli praktyk komunikował się z innym praktykiem zgodnie z paragrafem 52, praktyk ocenia, czy taka komunikacja jest odpowiednia dla celów biegłego rewidenta. Jeśli nie, praktyk powinien rozważyć konsekwencje dla zlecenia. (Zob. Par. A123)
54. Praktyk powinien określić, czy i w jakim zakresie konieczne jest przejrzanie dodatkowej dokumentacji pracy wykonanej przez innego praktyka. (Zob. Par. A124)

#### Korzystanie z pracy funkcji audytu wewnętrznego

55. Jeżeli praktyk planuje wykorzystać pracę funkcji audytu wewnętrznego, biegły rewident praktyk powinien: (Zob. Par. A126-A128)
- (a) Ocenić zakres, w jakim status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz odpowiednie polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych;
  - (b) Ocenić poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego, w tym w kwestiach zrównoważonego rozwoju i obowiązujących kryteriów;
  - (c) Ocenić, czy funkcja audytu wewnętrznego stosuje systematyczne i zdyscyplinowane podejście, w tym system kontroli jakości;
  - (d) Określić, czy i w jakim zakresie korzystać z określonych prac funkcji audytu wewnętrznego; oraz
  - (e) Ustalić, czy praca ta jest odpowiednia dla celów praktyka.

#### Konsultacje

56. Kierownik prac atestacyjnych ponosi odpowiedzialność za zespół podejmujący konsultacje w sprawie:
- (a) Trudne lub sporne sprawy oraz sprawy, w przypadku których polityka lub procedury firmy wymagają konsultacji; oraz
  - (b) Inne kwestie, które w profesjonalnej ocenie kierownika prac atestacyjnych wymagają konsultacji.

#### Przegląd jakości zlecenia

W przypadku zleceń, dla których wymagana jest weryfikacja jakości zlecenia zgodnie z MSZJ<sup>14</sup> lub politykami lub procedurami firmy, kierownik prac atestacyjnych powinien omówić istotne kwestie związane z jakością zlecenia, w tym te zidentyfikowane podczas przeglądu jakości zlecenia, z kontrolerem jakości zlecenia.

---

<sup>4</sup> MSZJ 1, Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych atestacyjne

### *Monitorowanie i środki zaradcze*

57. Kierownik prac atestacyjnych powinien: (Zob. Par. A129-A130)
- (a) Uwzględnienie informacji z procesu monitorowania i działań naprawczych firmy, przekazanych przez firmę, w tym, w stosownych przypadkach, informacji z procesu monitorowania i działań naprawczych sieci i firm należących do sieci; oraz
  - (b) Ustalenie, czy informacje mogą mieć wpływ na zlecenie, a jeśli tak, podjęcie odpowiednich działań.

### **Oszustwa i niezgodność z prawem lub regulacjami**

58. Praktyk powinien zachować zawodowy sceptycyzm przez cały czas trwania zlecenia, uznając możliwość wystąpienia istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, niezależnie od wcześniejszego doświadczenia praktyka w zakresie uczciwości i rzetelności kierownictwa jednostki i osób, którym powierzono sprawowanie zarządu. (Zob. Par. A131)
59. Praktyk powinien być wyczulony na możliwość, że procedury wykonywane podczas zlecenia mogą zwrócić jego uwagę na przypadki niezgodności lub podejrzenia niezgodności z prawem lub regulacjami. (Zob. Par. A132-136)
60. W przypadku braku zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności, biegły rewident nie jest zobowiązany do przeprowadzenia procedur dotyczących zgodności jednostki z przepisami prawa i regulacjami, innych niż określone w paragrafach 60 i 101.

### **Komunikacja z kierownictwem, osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie i innymi podmiotami**

61. Praktyk powinien ustalić, czy zgodnie z warunkami zlecenia i innymi okolicznościami zlecenia, zwrócono uwagę praktyka na jakiegokolwiek istotne kwestie, które należy przekazać kierownictwu, osobom odpowiedzialnym za zarządzanie lub innym osobom. (Zob. Par. A137-A140)

### **Dokumentacja**

#### *Nadrzędne wymagania dotyczące dokumentacji*

#### Forma, treść i zakres dokumentacji zlecenia

62. Osoba wykonująca zlecenie atestacyjne powinna przygotować na czas dokumentację atestacyjną, która zawiera zapis podstawy raportu atestacyjnego, który jest wystarczający i odpowiedni, aby umożliwić osobie atestacyjnej posiadającej doświadczenie w atestacji zrównoważonego rozwoju, nie mającej wcześniejszego związku z atestacją, zrozumienie: (Zob. Par. A141-A143)
- (a) Charakter, harmonogram i zakres procedur przeprowadzonych w celu zapewnienia zgodności z niniejszym ISSA, innymi odpowiednimi ISSA oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi;
  - (b) Wyniki przeprowadzonych procedur i uzyskane dowody; oraz
  - (c) Istotne kwestie, które pojawiły się w trakcie usługi atestacyjnej, wnioski wyciągnięte na ich podstawie oraz znaczące profesjonalne osądy dokonane przy wyciąganiu tych wniosków. (Zob. Par. A144-A146)
63. Dokumentując charakter, czas i zakres wykonanych procedur, praktyk powinien odnotować: (Zob. Par. A147-A148)
- (a) Cechy identyfikujące konkretne badane elementy lub kwestie;
  - (b) Kto wykonał pracę atestacyjną i datę zakończenia takiej pracy; oraz

- (c) Kto dokonał przeglądu wykonanej pracy atestacyjnej oraz datę i zakres takiego przeglądu.
64. Dokumentacja zaangażowania powinna również obejmować dyskusje na temat istotnych kwestii z kierownictwem, osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie i innymi osobami, w tym charakter omawianych istotnych kwestii oraz kiedy i z kim dyskusje miały miejsce. (Zob. Par. A149)

#### Montaż końcowego pliku zaangażowania

65. Praktyk gromadzi dokumentację zlecenia w aktach zlecenia i kończy proces administracyjny gromadzenia końcowych akt zlecenia w odpowiednim czasie po dacie raportu atestacyjnego. Po skompletowaniu ostatecznej dokumentacji badania, biegły rewident nie usuwa ani nie odrzuca dokumentacji badania jakiegokolwiek rodzaju przed upływem okresu jej przechowywania. (Zob. Par. A150-A152)
66. W okolicznościach innych niż przewidziane w paragrafie 192, gdy praktykujący uzna za konieczne zmodyfikowanie istniejącej dokumentacji zlecenia lub dodanie nowej dokumentacji zlecenia po zakończeniu gromadzenia ostatecznej dokumentacji zlecenia, niezależnie od charakteru modyfikacji lub uzupełnień, praktykujący dokumentuje:
- (a) Konkretny powody ich wprowadzenia; oraz
  - (b) Kiedy i przez kogo zostały sporządzone i zweryfikowane.

#### Dokumentacja związana z zarządzaniem jakością

67. Praktyk powinien uwzględnić w dokumentacji zlecenia: (Zob. Par. A153)
- (a) Kwestie zidentyfikowane w odniesieniu do zgodności z odpowiednimi wymogami etycznymi oraz sposób ich rozwiązania;
  - (b) Wnioski dotyczące zgodności z wymogami niezależności, które mają zastosowanie do zlecenia, oraz wszelkie istotne dyskusje z firmą, które potwierdzają te wnioski;
  - (c) Wyciągnięte wnioski dotyczące akceptacji i kontynuacji relacji z klientem oraz usług atestacyjnych, w tym w odniesieniu do warunków wstępnych dla usług atestacyjnych; oraz
  - (d) Charakter i zakres wnioski wynikające z konsultacji podjętych w trakcie realizacji zlecenia.

#### Warunki wstępne świadczenia usług atestacyjnych

##### *Ustalenie, czy warunki wstępne są spełnione*

68. Aby zapewnić odpowiednią podstawę do określenia, czy warunki wstępne dla zlecenia atestacyjnego są spełnione (Zob. również Par. 25), praktyk powinien uzyskać wstępną wiedzę na temat okoliczności zlecenia, w tym: (Zob. Par. A154-A155)
- (a) Oczekiwane informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju; oraz (Zob. Par. A156-A157)
  - (b) Czy zakres proponowanej usługi atestacyjnej obejmuje całość lub część informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, o których mowa w punkcie (a). (Zob. Par. A158-A159)
69. Na podstawie wstępnej wiedzy o okolicznościach zlecenia uzyskanej zgodnie z paragrafem 69 i dyskusji z właściwymi stronami, praktyk ocenia, czy
- (a) Role i obowiązki kierownictwa, osób, którym powierzono obowiązki zarządcze oraz strony angażującej, jeśli są różne, są odpowiednie w danych okolicznościach. Czyniąc to, praktyk ocenia również, czy kierownictwo lub osoby, którym powierzono obowiązki zarządcze, w stosownych przypadkach, mają uzasadnione podstawy do sporządzenia informacji na temat zrównoważonego rozwoju; oraz (Zob. Par. A160-A163)

- (b) Zaangażowanie wykazuje wszystkie cechy wymienione w paragrafach 71-74.

#### Odpowiednie kwestie zrównoważonego rozwoju

70. Praktyk ocenia, czy kwestie zrównoważonego rozwoju wchodzące w zakres zlecenia są odpowiednie. Czyniąc to, praktyk powinien rozważyć, czy te kwestie zrównoważonego rozwoju są możliwe do zidentyfikowania i spójnego pomiaru lub oceny w odniesieniu do mających zastosowanie kryteriów, tak aby wynikające z nich informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mogły zostać poddane procedurom mającym na celu uzyskanie wystarczających odpowiednich dowodów. (Zob. Par. A164-A165)

#### Przydatność i dostępność kryteriów

71. Praktyk oceni, czy kryteria, których zastosowania oczekuje przy sporządzaniu informacji o zrównoważonym rozwoju, są odpowiednie do okoliczności zlecenia i będą dostępne dla zamierzonych użytkowników. Czyniąc to, praktyk powinien:
- (a) Ocenic, czy istnieją kryteria dla wszystkich informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które mają być przedmiotem świadczonych usług atestacyjnych; (Zob. Par. A166)
  - (b) Określenie źródeł kryteriów, w tym tego, czy są to kryteria ramowe, kryteria opracowane przez jednostkę, czy też połączenie obu tych kryteriów; (Zob. Par. A167-A171)
  - (c) Oceń, czy kryteria wykazują następujące cechy: (Zob. Par. A172-A178)
    - (i) Znaczenie; (Zob. Par. A179-A180)
    - (ii) Kompletność; (Zob...: punkt A181)
    - (iii) Niezawodność; (Zob. Par. A182)
    - (iv) Neutralność; (Zob...: ust. A183-A184) i
    - (v) Zrozumiałość; oraz (Zob...: punkt A185)
  - (d) Ocenic, czy i w jaki sposób kryteria zostaną udostępnione docelowym użytkownikom. (Zob. Par. A186)

#### Dowody na poparcie wniosków praktyka i forma wniosków

72. Praktyk prowadzący ustala, czy
- (a) Praktyk oczekuje, że będzie w stanie uzyskać dowody potrzebne do poparcia wniosków praktyka; oraz (Zob. Para. A187-A190L)
  - (b) Wnioski praktyka, w formie odpowiedniej dla zlecenia o racjonalnej pewności lub zlecenia o ograniczonej pewności, powinny być zawarte w pisemnym raporcie.

#### Racjonalny cel

73. Praktyk powinien ustalić, czy zlecenie wykazuje racjonalny cel. Czyniąc to, praktyk ustala, czy: (Zob...: Par. A191-A192)
- (a) W przypadku zlecenia o ograniczonej pewności, praktyk oczekuje, że będzie w stanie uzyskać znaczący poziom pewności; (Zob. Par. A193L-A195L)
  - (b) Zaręczyny jako całość będą użyteczne i nie będą wprowadzać w błąd zamierzonych użytkowników; oraz
  - (c) Zakres świadczenia usług atestacyjnych jest odpowiedni, w tym w przypadku, gdy zakres świadczenia usług atestacyjnych wyklucza część informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które mają zostać przedstawione w raporcie. (Zob...: Par. A196-A201)

*Podjęcie decyzji o przyjęciu lub kontynuacji zaangażowania w proces weryfikacji*

74. Jeśli warunki wstępne dla zlecenia atestacyjnego nie są spełnione, praktyk powinien omówić tę kwestię ze stroną zlecającą. Jeśli nie można wprowadzić zmian w celu spełnienia warunków wstępnych, specjalista nie przyjmuje zlecenia jako zlecenia atestacyjnego, chyba że jest to wymagane przez prawo lub regulacje. Jednakże zlecenie przyjęte w takich okolicznościach nie jest zgodne z niniejszym ISSA. W związku z tym, w raporcie weryfikującym wykonawca nie powinien umieszczać żadnych odniesień do tego, że zlecenie zostało wykonane zgodnie z niniejszym MSDS lub innymi MSDS.

*Warunki wstępne, które nie zostały spełnione po akceptacji*

75. Jeśli po przyjęciu zlecenia zostanie stwierdzone, że jeden lub więcej warunków wstępnych zlecenia atestacyjnego nie jest spełniony, praktyk omawia tę kwestię z właściwą stroną (właściwymi stronami) i ustala, czy kwestia ta może zostać rozwiązana w sposób satysfakcjonujący dla praktyka. Jeśli sprawa nie może być rozwiązana w sposób satysfakcjonujący dla praktyka, praktyk powinien:
- (a) Odstąpić od umowy, jeśli jest to możliwe zgodnie z obowiązującym prawem lub regulacjami; lub
  - (b) Jeśli wycofanie się nie jest możliwe zgodnie z obowiązującym prawem lub regulacją, należy kontynuować zlecenie i wyrazić wniosek z zastrzeżeniem lub wniosek negatywny, lub zrzec się wniosku, stosownie do okoliczności. (Zob. Par. A202)

*Raport atestacyjny wymagany przez prawo lub rozporządzenie*

76. Jeśli przepisy prawa lub regulacje określają układ lub brzmienie raportu atestacyjnego, które różnią się od wymogów ISSA, praktyk powinien dokonać oceny:
- (a) Czy zamierzeni użytkownicy mogą błędnie zrozumieć wnioski praktyka; oraz
  - (b) Jeśli tak, to czy dodatkowe wyjaśnienia w raporcie atestacyjnym mogą złagodzić ewentualne nieporozumienia.

Jeżeli wykonawca stwierdzi, że dodatkowe wyjaśnienie w raporcie atestacyjnym nie może złagodzić możliwego nieporozumienia, wykonawca nie przyjmuje zlecenia atestacyjnego, chyba że jest to wymagane przez prawo lub regulacje. Zlecenie weryfikujące wykonane zgodnie z takim prawem lub regulacją nie jest zgodne z niniejszym ISSA. W związku z tym specjalista nie powinien umieszczać w raporcie weryfikującym żadnej wzmianki o tym, że zlecenie weryfikujące zostało wykonane zgodnie z niniejszym ISSA.

**Warunki usługi atestacyjnej**

*Uzgodnienie warunków usługi atestacyjnej*

77. Praktyk uzgadnia warunki świadczenia usługi atestacyjnej ze stroną zlecającą. Uzgodnione warunki powinny być określone wystarczająco szczegółowo w liście intencyjnym lub innej odpowiedniej formie pisemnej umowy, pisemnego potwierdzenia lub w przepisach prawa lub regulacji i powinny obejmować: (Zob. Para. A203-A206)
- (a) Kwestie związane z celem i zakresem usługi atestacyjnej, w tym
    - (i) Cel usług atestacyjnych;
    - (ii) Informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju objęte zakresem usług atestacyjnych oraz informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju, które nie są objęte zakresem usług atestacyjnych;
    - (iii) Granice raportowania objęte zakresem usług atestacyjnych;

- (iv) Czy zlecenie jest usługą o ograniczonej pewności, zleceniem o racjonalnej pewności lub połączeniem obu;
  - (v) Obowiązujące kryteria; oraz
  - (vi) że usługa atestacyjna zostanie przeprowadzona zgodnie z ISSA 5000  
*Ogólne wymogi dotyczące usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju.*
- (b) Obowiązki praktyka;
- (c) Obowiązki kierownictwa lub osób odpowiedzialnych za zarządzanie, w zależności od przypadku, w zakresie:
- (i) Przygotowanie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju zgodnie z obowiązującymi kryteriami, w tym, w stosownych przypadkach, ich rzetelna prezentacja;
  - (ii) W stosownych przypadkach identyfikacja, wybór lub opracowanie odpowiednich kryteriów;
  - (iii) Odwoływanie się lub opisywanie w swoich informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju stosowanych kryteriów oraz, jeśli nie wynika to jasno z okoliczności zaangażowania, kto je opracował;
  - (iv) Zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymywanie systemu kontroli wewnętrznej, który jednostka uznaje za niezbędny w celu umożliwienia sporządzania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju zgodnie z obowiązującymi kryteriami, które są wolne od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem;
  - (v) Zapewnienie praktykowi:
    - a. Dostęp do wszystkich informacji, których zarząd jest świadomy, a które są istotne dla przygotowania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju;
    - b. Dodatkowe informacje, których może zażądać jednostka weryfikująca do celów realizacji usługi weryfikującej; oraz
    - c. Nieograniczony dostęp do osób w jednostce, od których praktyk uzna za konieczne uzyskanie dowodów;
  - (d) Odniesienie do oczekiwanej formy i treści raportu lub raportów, które mają zostać wydane przez praktyka, oraz oświadczenie, że w pewnych okolicznościach mogą wystąpić modyfikacje tego raportu; oraz
  - (e) Potwierdzenie, że kierownictwo wyraża zgodę na przedstawienie pisemnych oświadczeń na zakończenie świadczenia usług atestacyjnych.
78. W przypadku powtarzających się zleceń atestacyjnych, praktyk ocenia, czy okoliczności wymagają zmiany warunków świadczenia usług atestacyjnych lub czy istnieje potrzeba przypomnienia odpowiednim stronom o istniejących warunkach.

#### *Zmiana warunków świadczenia usługi atestacyjnej*

79. Praktyk nie może zgodzić się na zmianę warunków świadczenia zlecenia atestacyjnego, w tym ze zlecenia atestacyjnego o racjonalnej pewności na zlecenie atestacyjne o ograniczonej pewności (tj. na niższy poziom pewności), jeżeli nie ma ku temu racjonalnego uzasadnienia. Jeśli wykonawca nie jest w stanie zgodzić się na wniosek o zmianę warunków zlecenia atestacyjnego nie jest upoważniony przez właściwą stronę (strony) do kontynuowania świadczenia zlecenia



atestacyjnego atestacyjne na pierwotnych warunkach, wykonawca powinien: (Zob.: Par. A207-A208)

- (a) Wycofać się ze zlecenia atestacyjnego, jeśli jest to możliwe na mocy obowiązującego prawa lub regulacji; oraz
- (b) Ustalić, czy istnieje jakikolwiek obowiązek, umowny lub inny, zgłaszania okoliczności innym stronom, takim jak osoby odpowiedzialne za zarządzanie, właściciele lub organy regulacyjne.

80. W przypadku zmiany warunków świadczenia usługi atestacyjnej:

- (a) Praktyk i odpowiednia strona(y) uzgadniają i zapisują nowe warunki świadczenia atestacyjnej usługi atestacyjnej w liście zlecającym lub innej odpowiedniej formie pisemnego porozumienia; oraz
- (b) Praktyk nie powinien pomijać dowodów uzyskanych przed zmianą.

### **Dowody**

*Projektowanie i przeprowadzanie procedur w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów*

81. W celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów, praktyk powinien zaprojektować i wykonać procedury: (Zob. Par. A209-A210)

- (a) W sposób, który nie jest stronniczy w kierunku uzyskania dowodów, które mogą być potwierdzające, lub w kierunku wykluczenia dowodów, które mogą być sprzeczne; oraz (Zob. Para. A211-A212)
- (b) których charakter, czas i zakres są odpowiednie w danych okolicznościach, aby zapewnić dowody pozwalające osiągnąć zamierzony cel tych procedur. (Zob. Par. A213-A228)

*Informacje przeznaczone do wykorzystania jako dowód*

82. Projektując i przeprowadzając procedury, biegły rewident ocenia przydatność i wiarygodność informacji, które mają być wykorzystane jako dowody, w tym informacji uzyskanych ze źródeł zewnętrznych w stosunku do jednostki. (Zob.: Par. A229-A246)

83. Korzystając z informacji wytworzonych przez jednostkę, biegły rewident ocenia, czy informacje te są wystarczająco wiarygodne dla celów biegłego rewidenta, w tym, jeśli jest to konieczne w danych okolicznościach: (Zob. A247-A248)

- (a) Uzyskanie dowodów na dokładność i kompletność informacji; oraz
- (b) Ocena, czy informacje są wystarczająco precyzyjne i szczegółowe dla celów praktyka.

*Praca wykonana przez eksperta ds. zarządzania*

84. Jeżeli informacje, które mają być wykorzystane jako dowody, zostały przygotowane przez eksperta kierownictwa, w ramach oceny dokonywanej przez praktyka zgodnie z paragrafem 83, praktyk, w niezbędnym zakresie, uwzględniając znaczenie pracy tego eksperta dla celów praktyka: (Zob.: Par. A249)

- (a) Ocenę kompetencji, możliwości i obiektywizm tego eksperta; (Zob. Par. A250-A251)
- (b) Uzyskanie zrozumienia pracy wykonanej przez tego eksperta; oraz (Zob. Par. A252)
- (c) Zrozumienie, w jaki sposób informacje przygotowane przez tego eksperta zostały wykorzystane przez kierownictwo do przygotowania informacji na temat zrównoważonego rozwoju. (Zob. Par. A253-A254)

*Wątpliwości dotyczące znaczenia i wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowód*

85. Jeśli warunki zidentyfikowane podczas świadczenia usługi atestacyjnej powodują, że praktyk uważa, że dokument może nie być autentyczny lub że warunki w dokumencie zostały zmodyfikowane, ale nie zostały ujawnione praktykowi, praktyk powinien zbadać dalej i określić wpływ na resztę uzyskanych dowodów. (Zob. Par. A255-A257)
86. Jeśli praktyk ma wątpliwości co do przydatności lub wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowód, praktyk powinien:
  - (a) Ustalić, czy w celu rozwiania wątpliwości konieczne są modyfikacje lub uzupełnienia procedur; oraz
  - (b) Jeśli wątpliwości nie mogą zostać rozwiane, należy rozważyć ich ewentualny wpływ na inne aspekty zlecenia, w tym czy takie wątpliwości wskazują na ryzyko, że ujawnienia mogą być istotnie zniekształcone w wyniku oszustwa.

## **Planowanie**

### *Planowanie działań*

87. Kierownik prac atestacyjnych powinien zaplanować proces świadczenia usług w taki sposób, aby zostały one wykonane w sposób efektywny, w tym ustalić zakres, czas i kierunek świadczenia zlecenia. Czyniąc to, kierownik prac atestacyjnych bierze pod uwagę informacje uzyskane w procesie akceptacji i kontynuacji. (Patrz: Par. A259-A265)
88. Praktyk określa charakter, harmonogram i zakres planowanych procedur, które muszą zostać przeprowadzone, aby osiągnąć cele niniejszego ISSA. (Zob. Par. A266-A269)
89. Kierownik prac atestacyjnych i inni kluczowi członkowie zespołu świadczącego usługę powinni być zaangażowani w proces planowania świadczenia zlecenia, w tym uczestniczyć w dyskusji między członkami zespołu świadczącego usługę.

### *Istotność*

90. W celu zaplanowania i świadczenia usług atestacyjnych oraz oceny, czy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są wolne od istotnych zniekształceń, doradca powinien (Zob. Par. A270-A277, A282)
  - (a) Rozważyć istotności ujawnień jakościowych; oraz (Zob. Par. A278)
  - (b) Określić istotności ujawnień ilościowych. (Zob. Par. A279-A281)
91. W przypadku ujawnień ilościowych, praktykujący określa istotność wyników stosownie do okoliczności. (Zob. Par. A283-A285)

### *Dokumentacja*

92. Praktyk powinien uwzględnić w dokumentacji zlecenia:
  - (a) Czynniki istotne dla rozważenia przez praktyka istotności ujawnień jakościowych oraz określenia istotności ujawnień ilościowych, zgodnie z paragrafem 91; oraz
  - (b) W stosownych przypadkach, podstawę ustalenia przez praktyka istotności wyników zgodnie z paragrafem 92.

## Procedury ryzyka

### Projektowanie i wykonywanie procedur ryzyka

Ograniczona pewność	Racjonalna pewność
<p>94L. Praktyk powinien zaprojektować i przeprowadzić procedury ryzyka wystarczające do zidentyfikowania ujawnień, w przypadku których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem, a tym samym zapewnić podstawę do zaprojektowania dalszych procedur koncentrujących się na tych ujawnieniach. (Zob.: Par. A286-A291)</p>	<p>94R. Praktyk powinien zaprojektować i przeprowadzić procedury ryzyka wystarczające do: (Zob. Para. A286-A289, A291, A353R)</p> <p>(a) Zidentyfikowania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia, spowodowanego oszustwem lub błędem, na poziomie twierdzenia w odniesieniu do ujawnień; oraz</p> <p>(b) Projektowania i wykonywania dalszych procedur.</p>

95. Podczas projektowania i przeprowadzania procedur ryzyka zgodnie z paragrafami 94L i 94R, praktyk bierze pod uwagę informacje pochodzące z procedur stosowanych przez praktyka dotyczących akceptacji i kontynuacji relacji z klientem lub atestacyjne usługi atestacyjnej w zakresie zrównoważonego rozwoju. (Zob. Par. A292)
96. Kierownik prac atestacyjnych i inni kluczowi członkowie zespołu wykonującego zlecenie świadczącego usługę oraz kluczowi eksperci zewnętrzni praktyka omawiają podatność ujawnień na istotne zniekształcenie, czy to z powodu oszustwa czy błędu, oraz zastosowanie odpowiednich kryteriów do faktów i okoliczności jednostki. Kierownik prac zlecenia określa, które kwestie mają zostać przekazane członkom zespołu wykonującego zlecenie oraz ekspertom zewnętrznym, którzy nie brali udziału w dyskusji. (Zob.: Par. A293-A294)

### Zrozumienie kwestii zrównoważonego rozwoju i informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju

97. Praktyk powinien uzyskać zrozumienie kwestii zrównoważonego rozwoju i informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, w tym charakterystyki zdarzeń lub warunków, które mogłyby spowodować istotne zniekształcenie ujawnień. (Zob. Par. A295-A298)

### Zrozumienie obowiązujących kryteriów

98. Praktyk ocenia, czy zasady lub procedury jednostki służące identyfikacji lub opracowaniu, ocenie przydatności i stosowaniu mających zastosowanie kryteriów są: (Zob. Par. A299-A301)
- Odpowiedni do okoliczności, w jakich znajduje się jednostka;
  - Zgodność z obowiązującymi kryteriami ramowymi, jeśli dotyczy; oraz
  - Zgodne z kryteriami stosowanymi w danej branży i w poprzednich okresach.

### Zrozumienie podmiotu i jego środowiska

99. Praktyk powinien uzyskać zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w tym:
- Charakter działalności podmiotu, struktura prawna i organizacyjna podmiotu, własność i zarządzanie oraz model biznesowy; (Zob. Para. A302-A304)
  - Granice raportowania i działania w ramach granic raportowania; oraz (Zob. Par. A305)

- (c) Cele, założenia lub cele strategiczne związane z informacjami i miarami zrównoważonego rozwoju wykorzystywanymi do oceny wyników jednostki lub ustalania wynagrodzenia kierownictwa. (Zob. Par. A306)

*Zrozumienie ram prawnych i regulacyjnych*

100. Praktyk powinien uzyskać zrozumienie: (Zob.: Par. A307-A309)

- (a) Ram prawnych i regulacyjnych mające zastosowanie do jednostki oraz branży lub sektora, w którym jednostka prowadzi działalność, w kontekście informacji o zrównoważonym rozwoju jednostki; oraz
- (b) W jaki sposób podmiot przestrzega tych ram.

*Zapytania i dyskusje z odpowiednimi stronami*

101. Praktyk powinien zasięgnąć informacji od odpowiednich stron i, w stosownych przypadkach, innych osób w jednostce na temat tego, czy: (Zob. Par. A310-A311)

- (a) Posiadają wiedzę na temat wszelkich faktycznych, podejrzewanych lub domniemyanych oszustw lub niezgodności z przepisami prawa i regulacjami mającymi wpływ na informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju; oraz
- (b) Jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, a jeśli tak, należy przeprowadzić dalsze badania w celu uzyskania zrozumienia działań i głównych ustaleń, jeśli takie istnieją, funkcji audytu wewnętrznego w odniesieniu do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.

*Zrozumienie elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki*

<b>Ograniczona pewność</b>	<b>Racjonalna pewność</b>
<p>102L. Praktyk powinien uzyskać zrozumienie następujących elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki istotnych dla kwestii zrównoważonego rozwoju i przygotowania informacji o zrównoważonym rozwoju: (Zob. Par. A312-A317)</p> <p>(a) Środowisko kontroli; (Zob. Paragraf A318L, A320-A321)</p> <p>(b) Wyniki procesu oceny ryzyka przez jednostkę; oraz (Zob. Par. A322, A326).</p> <p>(c) System informacyjny i komunikacja. (Zob. Para. A329- A332)</p>	<p>102R. Praktyk powinien uzyskać zrozumienie następujących elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki istotnych dla kwestii zrównoważonego rozwoju i sporządzania informacji na temat zrównoważonego rozwoju: (Par. A312-A314, A316-A317)</p> <p>(a) Środowisko kontroli; (Zob. Para. A319R-A321)</p> <p>(b) Proces oceny ryzyka przez jednostkę; (Zob. Par. A322-A326)</p> <p>(c) Proces jednostki mający na celu monitorowanie systemu kontroli wewnętrznej; (Zob. Par. A327R-A332R)</p> <p>(d) System informacyjny i komunikacja; oraz (Zob. Para. A333-A336)</p> <p>(e) Działania kontrolne. (Zob. Par. A337- A339R)</p>

#### Środowisko kontroli

103R. W oparciu o zrozumienie przez biegłego rewidenta środowiska kontroli zgodnie z paragrafem 102R, biegły rewident ocenia, czy: (Zob...: Par. A319R-A321)

- (a) Kierownictwo, pod nadzorem osób odpowiedzialnych za zarządzanie, stworzyło i utrzymuje kulturę uczciwości i etycznego zachowania;
- (b) Środowisko kontroli stanowi odpowiednią podstawę dla innych elementów systemu kontroli wewnętrznej, biorąc pod uwagę charakter i złożoność jednostki; oraz
- (c) Niedoskonałości kontroli zidentyfikowane w środowisku kontroli osłabiają inne elementy systemu kontroli wewnętrznej.

#### Proces oceny ryzyka podmiotu

104R. Zrozumienie przez praktyka procesu oceny ryzyka jednostki zgodnie z paragrafem 102R powinno obejmować: (Zob...: Par. A322-A326)

- (a) Zrozumienie procesu jednostki dla:
  - (i) Identyfikacji ryzyk istotnych dla celów raportowania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju;
  - (ii) Oceny znaczenia tych ryzyk, w tym prawdopodobieństwa ich wystąpienia; oraz
  - (iii) Przeciwdziałania tym zagrożeniom; oraz
- (b) W oparciu o zrozumienie punktu (a), ocena, czy proces oceny ryzyka przez jednostkę jest odpowiedni do jej sytuacji.

#### Proces monitorowania systemu kontroli wewnętrznej przez jednostkę

105R. W oparciu o zrozumienie przez praktyka procesu monitorowania systemu kontroli wewnętrznej przez jednostkę zgodnie z paragrafem 102R, praktyk ocenia, czy proces jednostki jest odpowiedni do okoliczności jednostki. (Zob...: Par. A327R-A332R)

#### System informacyjny i komunikacja

106. Opierając się na zrozumieniu przez praktyka systemu informacyjnego i komunikacji zgodnie z paragrafami 102L lub 102R, praktyk ocenia, czy system informacyjny jednostki odpowiednio wspiera przygotowanie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami. (Zob. Par. A333-A336)

Działania kontrolne

<b>Ograniczona pewność</b>	<b>Racjonalna pewność</b>
<p>107L. Jeśli praktyk planuje uzyskać dowody poprzez testowanie skuteczności działania kontroli, praktyk powinien uzyskać zrozumienie: (Zob...: Par. A337)</p> <p>(a) Kontroli, które praktyk planuje przetestować; oraz</p> <p>(b) Ogólnych kontroli informatycznych jednostki, które odnoszą się do ryzyka wynikającego z korzystania z technologii informatycznych związanych z kontrolami określonymi w punkcie (a).</p>	<p>107R. Zrozumienie przez praktyka działań kontrolnych zgodnie z paragrafem 102R powinno obejmować identyfikację: (Zob...: Par. A337-A339R)</p> <p>(a) Kontroli, dla których praktyk planuje uzyskać dowody poprzez testowanie ich skuteczności operacyjnej;</p> <p>(b) Ogólnych kontroli informatycznych jednostki, które dotyczą ryzyka wynikającego z korzystania z technologii informatycznych związanych z kontrolami określonymi w lit. a); oraz</p> <p>(c) Inne kontroli, które zdaniem praktyka są niezbędne do zidentyfikowania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia w odniesieniu do ujawnień oraz zaprojektowania dalszych procedur reagujących na te ocenione ryzyka.</p>

Projektowanie i wdrażanie kontroli

<b>Ograniczona pewność</b>	<b>Racjonalna pewność</b>
<p>108L. Praktyk uzyskuje zrozumienie każdej kontroli zidentyfikowanej zgodnie z paragrafem 107L poprzez: (Zob...: Par. A340-A342, A344-A345)</p> <p>(a) Ocenę, czy kontrola jest zaprojektowana skutecznie do osiągnięcia celu kontroli lub skutecznie zaprojektowana do wspierania działania innych kontroli; oraz</p> <p>(b) Ustalenie, czy kontrola została wdrożona poprzez przeprowadzenie procedur uzupełniających zapytanie personelu jednostki.</p>	<p>108R. Praktyk powinien uzyskać zrozumienie każdej kontroli zidentyfikowanej zgodnie z paragrafem 107R poprzez: (Zob...: Par. A340-A345)</p> <p>(a) Ocenę, czy kontrola została zaprojektowana w sposób skuteczny w celu uwzględnienia ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia lub czy została zaprojektowana w sposób skuteczny w celu wsparcia działania innych kontroli; oraz</p> <p>(b) Ustalenie, czy kontrola została wdrożona poprzez przeprowadzenie procedur uzupełniających zapytanie personelu jednostki.</p>

*Identyfikacja niedociągnięć kontroli*

Ograniczona pewność	Racjonalna pewność
109L. W oparciu o zrozumienie przez praktyka komponentów systemu kontroli wewnętrznej jednostki, praktyk rozważa, czy zidentyfikowano jedną lub więcej niedoskonałości kontroli. (Zob. Par. A346-A348)	109R. Na podstawie przeprowadzonej przez praktyka oceny każdego z komponentów systemu kontroli wewnętrznej jednostki, praktyk ustala, czy zidentyfikowano jedną lub więcej niedoskonałości kontroli. (Zob. Par. A346-A348)

*Identyfikacja ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń (ograniczona pewność) lub identyfikacja i ocena ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń (uzasadniona pewność).*

Ograniczona pewność	Racjonalna pewność
110L. Praktyk identyfikuje ujawnienia, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń. (Zob. Par. A352L, A354L-A355)	110R. Praktyk identyfikuje i ocenia ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia w odniesieniu do ujawnień. (Zob. Par. A349R-A351R, A353R, A355)

*Ocena dowodów uzyskanych w ramach procedur ryzyka*

Ograniczona pewność	Racjonalna pewność
111L. Praktyk ustala, czy dowody uzyskane z procedur ryzyka stanowią odpowiednią podstawę do identyfikacji ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń. Jeśli nie, wykonawca przeprowadza dodatkowe procedury ryzyka do czasu uzyskania dowodów zapewniających taką podstawę. (Zob. Par. A357L)	111R. Praktyk ustala, czy dowody uzyskane z procedur ryzyka stanowią odpowiednią podstawę do identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia. Jeśli nie, praktyk przeprowadza dodatkowe procedury ryzyka do czasu uzyskania dowodów zapewniających taką podstawę. (Zob. Par. A356R)
112L. Jeśli praktyk uzyska nowe informacje, które są niespójne z dowodami, na których pierwotnie oparł identyfikację ujawnień, w przypadku których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń, praktyk w razie potrzeby weryfikuje identyfikację ujawnień, w przypadku których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń.	112R. Jeśli praktyk uzyska nowe informacje, które są niespójne z dowodami, na których pierwotnie oparł identyfikację i ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia, praktyk weryfikuje, jeśli to konieczne, identyfikację lub ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia.

*Dokumentacja*

113. Praktyk powinien uwzględnić w dokumentacji zlecenia:

- (a) Dyskusja zespołu świadczącego usługę zgodnie z paragrafem 96 oraz podjęte istotne decyzje;
- (b) Kluczowe elementy zrozumienia, zapytania i dyskusji praktyka zgodnie z paragrafami 97-107;
- (c) Ocena projektu zidentyfikowanych kontroli oraz ustalenie, czy takie kontrole zostały wdrożone, zgodnie z paragrafem 108L, jeśli ma zastosowanie, oraz paragrafem 108R; oraz
- (d) Ujawnienia zidentyfikowane przez praktyka, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń (ograniczona pewność) lub zidentyfikowane i ocenione ryzyko wystąpienia istotnych zniekształceń ujawnień (racjonalna pewność), zgodnie z paragrafami 110L i 110R.

### Reagowanie na ryzyko istotnych nieprawidłowości

#### Projektowanie i wykonywanie dalszych procedur

Ograniczona pewność	Racjonalna pewność
114L. Praktyk powinien zaprojektować i przeprowadzić dalsze procedury, których charakter, czas i zakres koncentrują się na ujawnieniach, w przypadku których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem. (Zob. Par. A358-A362L)	114R. Praktyk powinien zaprojektować i przeprowadzić dalsze procedury, których charakter, czas i zakres odpowiadają oszacowanemu ryzyku istotnego zniekształcenia, spowodowanego oszustwem lub błędem, na poziomie stwierdzenia. (Zob. Par. A358-A361)
115L. Projektując i przeprowadzając dalsze procedury, praktyk powinien rozważyć powody identyfikacji ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń. (Zob. Par. A362L, A363L, A365-A366)	115R. Projektując i wykonując dalsze procedury, praktyk powinien: (Zob. Par. A364R, A365-A366) <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Rozważyć powody oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia;</li> <li>(b) Rozważyć, czy praktyk zamierza uzyskać dowody dotyczące skuteczności działania kontroli przy określaniu charakteru, czasu i zakresu innych procedur; oraz</li> <li>(c) Uzyskać tym bardziej przekonujące dowody, im wyższa ocena ryzyka przez praktyka.</li> </ul>



Ogólne odpowiedzi

Ograniczona pewność	Racjonalna pewność
<p>116L. Praktyk powinien opracować i wdrożyć ogólne reakcje, jeśli zidentyfikuje: (Zob. Par. A367-A368)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Niedociągnięcia w środowisku kontroli, które osłabiają inne elementy systemu kontroli wewnętrznej;</li> <li>(b) Oszustwo lub podejrzenie oszustwa lub niezgodność lub podejrzenie niezgodności z prawem lub regulacjami; lub</li> <li>(c) Istotne zniekształcenia, które mogą występować powszechnie w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju.</li> </ul>	<p>116R. Praktyk powinien zaprojektować i wdrożyć ogólne reakcje w celu przeciwdziałania ryzyku istotnego zniekształcenia, jeżeli: (Zob. Par. A367- A368)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Przeprowadzona przez praktyka ocena środowiska kontroli wskazuje, że: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Kierownictwo, pod nadzorem osób odpowiedzialnych za zarządzanie, nie stworzyło i nie utrzymało kultury uczciwości i etycznego zachowania;</li> <li>(ii) Środowisko kontroli nie zapewnia odpowiednich podstaw dla innych elementów systemu kontroli wewnętrznej, biorąc pod uwagę charakter i złożoność jednostki; lub</li> <li>(iii) Niedoskonałości kontroli zidentyfikowane w środowisku kontroli osłabiają inne elementy systemu kontroli wewnętrznej</li> </ul> </li> <li>(b) Praktyk zidentyfikuje oszustwo lub podejrzenie oszustwa lub niezgodność lub podejrzenie niezgodności z prawem lub regulacjami; lub</li> <li>(c) Praktyk identyfikuje ryzyko istotnego zniekształcenia we wszystkich informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju.</li> </ul>

117. Praktyk powinien odpowiednio reagować na oszustwa lub niezgodności z prawem lub regulacjami, faktyczne lub podejrzewane, zidentyfikowane podczas zlecenia, poprzez uzyskanie: (Zob. Par. A369- A370)

- (a) Zrozumienia charakteru czynu i okoliczności, w jakich do niego doszło; oraz
- (b) Dalszych informacji w celu oceny możliwego wpływu na informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju.

118. Praktyk powinien ocenić konsekwencje zidentyfikowanego lub podejrzewanego oszustwa lub niezgodności z prawem i regulacjami dla usługi atestacyjnej, w tym dla procedur ryzyka

stosowanych przez praktyka oraz wiarygodności pisemnych oświadczeń, a także podjąć odpowiednie działania. (Zob. Par. A371)

#### *Testy kontroli*

119. Jeśli praktyk zamierza uzyskać dowody dotyczące skuteczności działania kontroli zidentyfikowanych zgodnie z paragrafami 107L lub 107R, praktyk projektuje i przeprowadza testy kontroli poprzez: (Zob. Par. A372-A373)
- (a) Przeprowadzanie badań i innych procedur w celu uzyskania dowodów dotyczących skuteczności operacyjnej kontroli, w tym:
    - (i) W jaki sposób kontrole były stosowane w odpowiednich momentach w okresie, do którego odnoszą się informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju;
    - (ii) Spójność, z jaką zostały zastosowane; oraz
    - (iii) Przez kogo lub w jaki sposób zostały one zastosowane.
  - (b) Ustalenie, czy kontrole, które mają być testowane, zależą od innych kontroli, a jeśli tak, to czy konieczne jest uzyskanie dowodów potwierdzających skuteczne działanie tych kontroli pośrednich.
120. Praktyk testuje kontrole za odpowiedni okres, za który zamierza uzyskać dowody dotyczące skuteczności działania tych kontroli, z zastrzeżeniem paragrafu 121.
121. Jeśli praktyk uzyskuje dowody na temat skuteczności operacyjnej kontroli w okresie śródrocznym i zamierza rozszerzyć wnioski z tych testów kontroli na pozostały okres, praktykujący uzyskuje dowody na temat skuteczności operacyjnej tych kontroli za okres następujący po okresie śródrocznym.
122. Jeśli praktyk planuje wykorzystać dowody z poprzedniego zlecenia atestacyjnego dotyczącego skuteczności działania mechanizmów kontrolnych, praktyk ustala ciągłą przydatność dowodów poprzez uzyskanie dowodów na to, czy po poprzednim zleceniu wystąpiły znaczące zmiany w tych mechanizmach kontrolnych. Praktyk uzyskuje te dowody poprzez przeprowadzenie badania połączonego z obserwacją lub inspekcją, aby potwierdzić zrozumienie tych konkretnych kontroli, oraz (Zob. Par. A374-A375)
- (a) Jeśli nie wystąpiły zmiany, które wpływają na ciągłą przydatność dowodów z poprzedniego zlecenia, praktyk testuje kontrole co najmniej raz w każdym trzecim zleceniu i testuje niektóre kontrole w każdym zleceniu.
  - (b) Jeśli nastąpiły zmiany, które wpływają na ciągłą przydatność dowodów z poprzedniego zlecenia, należy przetestować kontrole w bieżącym zleceniu.
- 123R. Jeśli praktyk planuje uzyskać dowody dotyczące skuteczności działania kontroli nad ryzykiem istotnego zniekształcenia znajdującym się w górnej części spektrum ryzyka, praktyk powinien przetestować te kontrole w bieżącym okresie.
124. Oceniając skuteczność działania kontroli, praktyk ocenia, czy zniekształcenia wykryte w wyniku przeprowadzenia innych procedur wskazują, że kontrole nie działają skutecznie. Brak zniekształceń wykrytych za pomocą innych procedur nie stanowi jednak dowodu, że testowane kontrole są skuteczne.
125. Jeśli wykryte zostaną odstępstwa od kontroli testowanych przez praktyka, powinien on przeprowadzić szczegółowe badania w celu zrozumienia tych kwestii i ich potencjalnych konsekwencji oraz ustalić, czy:
- (a) Przeprowadzone testy kontroli dostarczają wystarczających dowodów na skuteczność działania tych kontroli;

- (b) Konieczne są dodatkowe testy kontroli; lub
- (c) Potencjalne ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia (racjonalna pewność) lub ujawnienia, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnego zniekształcenia (ograniczona pewność), należy uwzględnić poprzez przeprowadzenie procedur merytorycznych.

*Procedury merytoryczne*

Ograniczona pewność	Racjonalna pewność
126L. Par. 114L wymaga od praktyka zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur, których charakter, czas i zakres koncentrują się na ujawnieniach, w przypadku których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem. (Zob. Par. A377L)	126R. Par. 114R wymaga, aby praktyk zaprojektował i przeprowadził dalsze procedury, których charakter, czas i zakres odpowiadają oszacowanemu ryzyku istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia. Te dalsze procedury obejmują procedury merytoryczne, które odpowiadają na każde ryzyko, dla którego ocena tego ryzyka jest bliska górnej granicy spektrum ryzyka. (Zob. Par. A349R-A351R)
	127R. Niezależnie od ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia, praktyk powinien rozważyć potrzebę zaprojektowania i przeprowadzenia procedur merytorycznych dla ujawnień, które w ocenie praktyka są ważne z punktu widzenia potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników. (Zob. Par. A376R)

128R. Praktyk powinien rozważyć, czy należy przeprowadzić zewnętrzne procedury potwierdzające. (Zob. Par. A378-A379)

129. Jeżeli procedury merytoryczne są przeprowadzane w terminie śródrocznym, a praktyk zamierza rozszerzyć wnioski z tych procedur merytorycznych na pozostały okres, praktyk przeprowadza: (Zob. Par. A380-A381)

- (a) Procedury merytoryczne połączone z testami kontroli za okres następujący po okresie śródrocznym; lub
- (b) Jeśli praktyk stwierdzi, że jest to wystarczające, dalsze procedury merytoryczne, które stanowią uzasadnioną podstawę do rozszerzenia wniosków na okres następujący po okresie śródrocznym.

Procedury analityczne

Ograniczona pewność	Racjonalna pewność
<p>130L. Projektując i wykonując procedury analityczne, praktyk powinien: (Zob. par. A382-A383)</p> <p>(a) Określić przydatność poszczególnych procedur analitycznych, biorąc pod uwagę powody identyfikacji ujawnień, w których mogą wystąpić istotne zniekształcenia; oraz</p> <p>(b) Rozwinąć oczekiwania dotyczące zarejestrowanych ilości lub proporcji. (Zob. Par. A384L)</p>	<p>130R. W przypadku projektowania i przeprowadzania procedur analitycznych, praktyk powinien (Zob. Par. A382-A383):</p> <p>(a) Określić odpowiedniość poszczególnych procedur analitycznych dla danych stwierdzeń, biorąc pod uwagę powody oceny ryzyka istotnego zniekształcenia i dowody z innych procedur, jeśli takie istnieją, dla tych stwierdzeń; oraz</p> <p>(b) Opracować oczekiwania dotyczące zarejestrowanych ilości lub wskaźników, które są wystarczająco precyzyjne, aby zidentyfikować możliwe istotne nieprawidłowości.</p>
<p>131L. Jeśli procedury analityczne zidentyfikują fluktuacje lub relacje, które są niespójne z innymi istotnymi informacjami lub które znacznie różnią się od oczekiwanych wyników, praktyk powinien zapytać kierownictwo o takie różnice. Praktyk bierze pod uwagę odpowiedzi na te zapytania w celu ustalenia, czy w danych okolicznościach konieczne jest przeprowadzenie dodatkowych procedur.</p>	<p>131R. Jeśli procedury analityczne zidentyfikują fluktuacje lub relacje, które są niespójne z innymi istotnymi informacjami lub które znacząco różnią się od oczekiwanych wielkości lub wskaźników, praktyk bada takie różnice poprzez</p> <p>(a) Zapytanie kierownictwa i uzyskanie dodatkowych dowodów istotnych dla odpowiedzi kierownictwa; oraz</p> <p>(b) Wykonywanie innych procedur koniecznych w danych okolicznościach.</p>

*Pobieranie próbek*

132. Jeśli praktyk stosuje pobieranie próbek jako sposób wyboru pozycji do testowania, praktyk powinien: (Zob. Par. A385)

- (a) Rozważyć cel procedury i charakterystykę populacji, z której zostanie pobrana próba;
- (b) Określić wielkość próby wystarczającej do zmniejszenia ryzyka związanego z próbą do akceptowalnie niskiego poziomu; oraz
- (c) Wybrać próbę, wykonać procedurę na wybranych elementach i ocenić wyniki.

*Określenie, czy dodatkowe procedury są konieczne w przypadku zlecenia o ograniczonej pewności*

133L. Jeśli biegły dowiaduje się o sprawie (sprawach), które powodują, że praktyk uważa, że informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mogą być istotnie zniekształcone, praktyk projektuje

i przeprowadza dodatkowe procedury w celu uzyskania dalszych dowodów, dopóki praktyk nie jest w stanie: (Zob. Par. A386L- A389L)

- (a) Stwierdzić, że nie jest prawdopodobne, aby dana kwestia lub kwestie spowodowały istotne zniekształcenie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju; lub
- (b) Stwierdzić, że dana kwestia lub kwestie powodują istotne zniekształcenie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.

*Szacunki i informacje dotyczące przyszłości*

<b>Ograniczona pewność</b>	<b>Racjonalna pewność</b>
<p>134L. W przypadku projektowania i przeprowadzania dalszych procedur dotyczących wartości szacunkowych lub informacji dotyczących przyszłości, praktyk powinien: (Zob. Par. A390-A392)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Ocenic, czy: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Kierownictwo odpowiednio zastosowało wymogi stosownych kryteriów odnoszących się do wartości szacunkowych lub informacji wybiegających w przyszłość; oraz</li> <li>(ii) Metody opracowywania danych szacunkowych lub informacji dotyczących przyszłości są odpowiednie i zostały zastosowane w sposób spójny, oraz</li> <li>(iii) Ewentualne zmiany w zgłoszonych szacunkach lub informacjach dotyczących przyszłości lub zmiany w stosunku do poprzedniego okresu w metodzie zastosowanej do opracowania szacunków lub informacji dotyczących przyszłości są odpowiednie w danych okolicznościach; oraz</li> </ul> </li> <li>(b) Rozważyć, czy w danych okolicznościach konieczne są inne procedury.</li> </ul>	<p>134R. Reagując na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia odnoszące się do ujawnień obejmujących wartości szacunkowe lub informacje dotyczące przyszłości, praktyk podejmuje jedno lub więcej z poniższych działań: (Zob. Par. A390-A392)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Sprawdzenie, w jaki sposób kierownictwo opracowało szacunki lub informacje dotyczące przyszłości oraz powiązane ujawnienia, a także informacje, na których opierają się szacunki lub informacje dotyczące przyszłości. Czyniąc to, praktyk powinien ocenić, czy: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Metoda została odpowiednio wybrana i zastosowana, a wszelkie zmiany w stosunku do poprzednich okresów są właściwe; (Zob. Par. A393R, A396)</li> <li>(ii) Przyjęte założenia, w tym wszelkie zmiany w stosunku do poprzednich okresów, są odpowiednie; (Zob. Par. A394R-A388R, A396)</li> <li>(iii) Dane, w tym wszelkie zmiany w stosunku do poprzednich okresów, są odpowiednie; (Zob. Par. A395R, A396)</li> </ul> </li> <li>(b) Opracowanie szacunku punktowego lub przedziału w celu oceny szacunku kierownictwa lub opracowanie szacunku punktowego lub przedziału w celu oceny przyszłych działań kierownictwa związanych z poszukiwaniem</li> </ul>

	<p>informacji. W tym celu praktyk powinien:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(i) Ocenić, czy zastosowane metody, założenia lub dane są odpowiednie w kontekście kryteriów.</li><li>(ii) Kiedy praktykujący rozwija zakres:<ul style="list-style-type: none"><li>a. Ustalić, że zakres obejmuje tylko kwoty, które są poparte wystarczającymi dowodami i zostały ocenione przez praktyka jako uzasadnione; oraz</li><li>b. Zaprojektować i przeprowadzić dalsze procedury w celu uzyskania wystraszających dowodów dotyczących oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia związanego z ujawnieniami w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju, które opisują niepewność.</li></ul></li><li>(c) Uzyskanie dowodów ze zdarzeń mających miejsce do dnia sporządzenia raportu przez praktyka.</li></ul>
--	--

*Proces gromadzenia informacji o zrównoważonym rozwoju przez podmiot*

<b>Ograniczona pewność</b>	<b>Racjonalna pewność</b>
<p>135L. Procedury praktyka powinny obejmować następujące procedury związane z procesem gromadzenia przez jednostkę informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju: (Zob. Par. A397)</p> <p>(a) Uzgadnianie lub uzgadnianie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju z dokumentacją leżącą u ich podstaw; oraz</p> <p>(b) Uzyskanie, poprzez zapytanie kierownictwa, zrozumienia istotnych korekt dokonanych w trakcie przygotowywania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju i rozważenie, czy w danych okolicznościach konieczne są dodatkowe procedury.</p>	<p>135R. Procedury praktyka obejmują następujące procedury związane z procesem gromadzenia informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju przez jednostkę: (Zob. Par. A397)</p> <p>(a) Uzgadnianie lub uzgadnianie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju z dokumentacją leżącą u ich podstaw; oraz</p> <p>(b) Uzyskanie dowodów dotyczących istotnych dostosowań dokonanych podczas kursu przygotowania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.</p>

*Dokumentacja*

136. Praktyk powinien uwzględnić w dokumentacji zlecenia:

- (a) Ogólne odpowiedzi zgodnie z paragrafami 116L i 116R oraz powody takich odpowiedzi.
- (b) Wyniki dalszych procedur, w tym wnioski, jeśli nie są one jasne.
- (c) Zidentyfikowane lub podejrzewane oszustwa lub niezgodność z przepisami prawa i regulacjami oraz przeprowadzone procedury, dokonane istotne profesjonalne osądy i wyciągnięte na ich podstawie wnioski; oraz
- (d) W stosownych przypadkach, wnioski wyciągnięte na temat tego, czy właściwe jest wykorzystanie dowodów dotyczących skuteczności działania mechanizmów kontrolnych uzyskanych w poprzednich zleceniach.

**Kumulacja i analiza zidentyfikowanych nieprawidłowości**

*Kumulacja zidentyfikowanych nieprawidłowości*

137. Praktyk powinien gromadzić zniekształcenia zidentyfikowane podczas zlecenia, inne niż te, które są wyraźnie trywialne. (Zob. Par. A398-A403)

138. Praktyk powinien: (Zob. Par. A404-A407)

- (a) Rozważyć, czy zidentyfikowane nieprawidłowości, indywidualnie lub łącznie, mogą być spowodowane oszustwem; oraz
- (b) Odpowiednio zareagować w przypadku wystąpienia przesłanek wskazujących na możliwość wystąpienia istotnych nieprawidłowości spowodowanych oszustwem.

### *Rozważenie zidentyfikowanych nieprawidłowości w miarę postępów w realizacji zlecenia*

139. Praktyk powinien ustalić, czy podejście do zlecenia wymaga rewizji, jeżeli: (Zob. Par. A408)

- (a) Charakter zidentyfikowanych zniekształceń i okoliczności ich wystąpienia wskazują, że mogą istnieć inne zniekształcenia, które w połączeniu ze zniekształceniami narosłymi w trakcie realizacji zlecenia mogą być istotne; lub
- (b) Nieprawidłowości nagromadzone w trakcie realizacji zlecenia mogą łącznie spowodować, że informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju będą istotnie zniekształcone.

### *Komunikowanie i korygowanie nieprawidłowości*

140. Praktyk powinien terminowo informować kierownictwo o wszystkich nieprawidłowościach powstałych w trakcie usługi atestacyjnej i żądać od kierownictwa skorygowania tych nieprawidłowości. (Zob. Par. A409)

141. Jeśli, na wniosek praktyka, kierownictwo zbadało informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju i skorygowało wykryte zniekształcenia, praktyk przeprowadza dodatkowe procedury w odniesieniu do pracy wykonanej przez kierownictwo w celu ustalenia, czy nadal występują istotne zniekształcenia.

142. Jeśli kierownictwo odmawia skorygowania niektórych lub wszystkich zniekształceń przekazanych przez praktyka, praktyk uzyskuje zrozumienie powodów, dla których kierownictwo tego nie robi i uwzględnia to zrozumienie przy formułowaniu wniosków praktyka. (Zob. Par. A410)

### *Ocena wpływu nieskorygowanych nieprawidłowości*

143. Przed oceną wpływu nieskorygowanych zniekształceń, praktyk rozważa, czy wyniki przeprowadzonych procedur i uzyskane dowody wskazują, że istotność wymaga rewizji.

144. Praktyk ustala, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne, indywidualnie lub łącznie. Dokonując tego ustalenia, praktyk bierze pod uwagę wielkość i charakter zniekształceń oraz szczególne okoliczności ich wystąpienia. (Zob. Par. A411- A423)

### **Ocena opisu mających zastosowanie kryteriów**

145. Praktyk ocenia, czy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju odpowiednio odnoszą się lub opisują mające zastosowanie kryteria i źródła tych kryteriów. (Zob. Par. A424-A426)

### **Późniejsze czynności**

146. Praktyk powinien: (Zob. Par. A427-A429L)

- (a) Przeprowadzić procedury mające na celu identyfikację zdarzeń mających miejsce do dnia sporządzenia raportu atestacyjnego atestacyjne, które mogą mieć wpływ na informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju i raport atestacyjny, oraz
- (b) Ocenic wystarczalność i adekwatność uzyskanych dowodów na to, czy takie zdarzenia są odpowiednio odzwierciedlone w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju zgodnie z obowiązującymi kryteriami.

147. Praktyk powinien odpowiednio zareagować na fakty, które stały się znane praktykowi po dacie raportu atestacyjnego atestacyjnego, a które, gdyby były znane praktykowi w tym dniu, mogłyby spowodować, że praktykujący zmieniłby treść raportu atestacyjnego. (Zob. Par. A430)

### **Pisemne oświadczenia kierownictwa i osób odpowiedzialnych za zarządzanie**

148. Praktyk powinien zażądać od kierownictwa i, w stosownych przypadkach, od osób odpowiedzialnych za zarządzanie pisemnego oświadczenia: (Zob. Par. A431-A432)



- (a) Że wywiązali się ze swojej odpowiedzialności za przygotowanie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, w tym informacji porównawczych, w stosownych przypadkach, zgodnie z obowiązującymi kryteriami, jak określono w warunkach wykonania zlecenia;
  - (b) Czy zapewnili oni pracownikowi wszystkie istotne informacje i dostęp do nich zgodnie z warunkami wykonania zlecenia oraz czy odzwierciedlili wszystkie istotne kwestie w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju;
  - (c) Czy uważają, że skutki nieskorygowanych nieprawidłowości są nieistotne, indywidualnie i łącznie, dla informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Podsumowanie takich pozycji powinno być zawarte lub załączone do pisemnego oświadczenia;
  - (d) Czy uważają, że istotne założenia przyjęte przy dokonywaniu szacunków i przygotowywaniu informacji dotyczących przyszłości są uzasadnione;
  - (e) Poinformowali praktyka o wszystkich niedociągnięciach kontroli wewnętrznej istotnych dla zlecenia, które nie są wyraźnie trywialne i o których wiedzą;
  - (f) Czy ujawnili praktykowi swoją wiedzę na temat faktycznych, podejrzewanych lub domniemych oszustw lub niezgodności z prawem lub regulacjami, w przypadku, gdy oszustwo lub niezgodność mogłyby mieć istotny wpływ na informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju; oraz
  - (g) Że skorygowali informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju lub ujawnili wszystkie zdarzenia, które miały miejsce po dacie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju i dla których obowiązujące kryteria wymagają korekty lub ujawnienia.
149. Jeśli oprócz wymaganych oświadczeń, praktyk stwierdzi, że konieczne jest uzyskanie jednego lub więcej pisemnych oświadczeń w celu poparcia innych dowodów istotnych dla informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, praktyk powinien o nie poprosić.
150. Jeśli pisemne oświadczenia odnoszą się do kwestii, które są istotne dla informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, praktyk powinien
- (a) Ocenić ich racjonalność i spójność z innymi uzyskanymi dowodami, w tym innymi oświadczeniami (ustnymi lub pisemnymi); oraz
  - (b) Rozważyć, czy można oczekiwać, że osoby składające oświadczenia są dobrze poinformowane w tych kwestiach.
151. Data pisemnych oświadczeń powinna być jak najbliższa dacie raportu atestacyjnego, ale nie późniejsza.
152. Jeżeli co najmniej jedno z wymaganych pisemnych oświadczeń nie zostanie dostarczone lub praktyk dojdzie do wniosku, że istnieją wystarczające wątpliwości co do kompetencji, uczciwości, wartości etycznych lub staranności osób dostarczających pisemne oświadczenia lub że pisemne oświadczenia nie są w inny sposób wiarygodne, praktyk powinien:
- (a) Omówić sprawę z kierownictwem i, w stosownych przypadkach, z osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie;
  - (b) Ponownie ocenić uczciwość osób, od których zażądano lub otrzymano oświadczenia, i ocenić wpływ, jaki może to mieć na wiarygodność oświadczeń (ustnych lub pisemnych) i dowodów w ogóle; oraz
  - (c) Podjąć odpowiednich działań, w tym określenie możliwego wpływu na wnioski zawarte w raporcie atestacyjnym.

153. Praktyk zrzeka się sformułowania wniosku odnośnie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju lub wycofuje się z wykonania zlecenia (jeśli wycofanie się jest możliwe zgodnie z obowiązującym prawem lub regulacjami), jeśli:
- (a) Praktyk stwierdza, że istnieją wystarczające wątpliwości co do uczciwości osoby (osób) składającej pisemne oświadczenia wymagane w paragrafie 148(a) i (b), że pisemne oświadczenia w tym zakresie nie są wiarygodne; lub
  - (b) Jednostka nie przedstawiła pisemnych oświadczeń wymaganych w paragrafach 148(a) i (b).

### **Inne informacje**

#### *Uzyskiwanie innych informacji*

154. Praktyk powinien: (Zob. Par. A433-A436)
- (a) Zidentyfikować inne informacje poprzez określenie, w drodze dyskusji z kierownictwem, dokumentu lub dokumentów, które mają zostać wydane, a które będą zawierać informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju i raport atestacyjny na ich temat, a także planowany przez jednostkę sposób i termin wydania takiego dokumentu (dokumentów); oraz
  - (b) Dokonać uzgodnień z kierownictwem w celu uzyskania w odpowiednim czasie przed datą raportu atestacyjnego ostatecznej wersji takiego dokumentu (dokumentów).

#### *Czytanie i uwzględnianie innych informacji*

155. Praktyk powinien zapoznać się z innymi informacjami uzyskanymi przed datą sporządzenia raportu atestacyjnego: (Zob. Par. A437-A438)
- (a) Należy rozważyć, czy istnieje istotna niespójność między innymi informacjami a informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju;
  - (b) Rozważenie, czy istnieje istotna niespójność między innymi informacjami a wiedzą uzyskaną przez osobę wykonującą usługę atestacyjną w kontekście uzyskanych dowodów i wniosków wyciągniętych w ramach zlecenia; oraz
  - (c) Należy zachować czujność w przypadku wskazań, że inne informacje niezwiązane z informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju lub wiedzą praktyka uzyskaną w trakcie zlecenia wydają się być istotnie zniekształcone.

#### *Reagowanie w przypadku stwierdzenia istotnej niespójności lub istotnego zniekształcenia innych informacji*

156. Jeśli praktyk zidentyfikuje, że istnieje istotna niespójność lub dowie się, że inne informacje wydają się być istotnie zniekształcone, praktyk omówi tę kwestię z kierownictwem i, jeśli to konieczne, przeprowadzi inne procedury w celu stwierdzenia, czy:
- (a) Istnieje istotne zniekształcenie innych informacji;
  - (b) Istnieje istotne zniekształcenie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju; lub
  - (c) Zrozumienie jednostki i jej otoczenia przez praktyka wymaga aktualizacji.

#### *Reakcja w przypadku stwierdzenia przez praktyka istotnego zniekształcenia innych informacji*

157. Jeśli praktyk stwierdzi, że istnieje istotne zniekształcenie innych informacji, praktyk powinien zwrócić się do kierownictwa o skorygowanie innych informacji. Jeśli kierownictwo: (Zob. Par. A439-A440)

- (a) Wyrazi zgodę na dokonanie korekty, praktyk powinien potwierdzić, że korekta została dokonana; lub
- (b) Odmawia dokonania korekty, praktyk powinien poinformować o tym osoby odpowiedzialne za zarządzanie i zażądać dokonania korekty.

158. Jeśli praktyk dojdzie do wniosku, że w innych informacjach występuje istotne zniekształcenie i nie zostało ono skorygowane po skontaktowaniu się z osobami, którym powierzono obowiązki zarządcze, praktyk podejmie odpowiednie działania, w tym: (.. Zob. Par. A439-A440)

- (a) Rozważenie implikacji dla raportu atestacyjnego i poinformowanie osób odpowiedzialnych za zarządzanie o tym, w jaki sposób praktyk planuje odnieść się do istotnego zniekształcenia w raporcie atestacyjnym; lub (Zob. Par. A441)
- (b) Jeśli wycofanie się jest możliwe na mocy obowiązującego prawa lub regulacji, wycofanie się z wykonania zlecenia. (Zob. Par. A442)

*Reagowanie w przypadku wystąpienia istotnego zniekształcenia informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju lub konieczności aktualizacji wiedzy praktyka na temat jednostki i jej otoczenia*

159. Jeśli w wyniku przeprowadzenia procedur określonych w paragrafie 155 praktyk stwierdzi, że istnieje istotne zniekształcenie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju lub zrozumienie jednostki i jej otoczenia przez praktyka wymaga aktualizacji, praktyk odpowiednio zareaguje. (Zob. Par. A443)

#### **Formułowanie wniosków z atestacji**

##### *Ocena uzyskanych dowodów*

160. Praktyk ocenia wystarczalność i adekwatność uzyskanych dowodów, w tym dowodów pochodzących z pracy wykonanej przez zewnętrznego eksperta praktyka, innego praktyka lub komórkę audytu wewnętrznego oraz, jeśli jest to konieczne w danych okolicznościach, podejmuje próbę uzyskania dalszych dowodów. Dokonując tej oceny, praktyk powinien: (Zob. Par. A444-A447)

- (a) Ocenić, czy uzyskane dowody spełniają zamierzony cel procedur; oraz
- (b) Rozważyć 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.

161. Praktyk powinien ocenić, czy osądy i decyzje podejmowane przez kierownictwo w ramach dokonywanych szacunków i założeń wykorzystywanych przy przygotowywaniu informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, w tym w odniesieniu do informacji dotyczących przyszłości, nawet jeśli są indywidualnie uzasadnione, wskazują na możliwą stronniczość kierownictwa. W przypadku zidentyfikowania wskaźników możliwej stronniczości kierownictwa, wykonawca powinien ocenić implikacje dla usługi atestacyjnej. Jeżeli istnieje zamiar wprowadzenia w błąd, stronniczość kierownictwa ma charakter oszustwa.

162. Jeśli praktyk uzyska dowody, które są niespójne z innymi dowodami powinien: ( Zob. Par. A448-A452)

- (a) Określić, jakie modyfikacje lub uzupełnienia procedur są niezbędne do zrozumienia i wyeliminowania niespójności; oraz
- (b) Rozważyć ewentualny wpływ na inne aspekty świadczenia usług atestacyjnych.

### *Podsumowanie*

163. Praktyk formułuje wniosek dotyczący tego, czy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są wolne od istotnych zniekształceń. Formułując ten wniosek, praktyk bierze pod uwagę ocenę praktyka w paragrafie 160 dotyczącą wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów oraz ustalenie w paragrafie 144, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne, pojedynczo lub łącznie. (Zob. Par. A453)
164. Jeżeli zasady rzetelnej prezentacji są zawarte w mających zastosowanie kryteriach, ocena wymagana na mocy paragrafu 163 powinna również uwzględniać: (Zob. Par. A454-A455)
- (a) Ogólną prezentację, strukturę i treść informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju; oraz
  - (b) Jeśli jest to właściwe w kontekście kryteriów, sformułowanie wniosku praktyka lub innych okoliczności zlecenia, czy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju przedstawiają kwestie zrównoważonego rozwoju w sposób zapewniający rzetelną prezentację.

### *Ograniczenie zakresu*

165. Jeśli praktyk nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów, istnieje ograniczenie zakresu, a praktyk powinien: (Zob. Par. A456-A457)
- (a) Wyrazić kwalifikowany wniosek;
  - (b) Odrzucić wniosek; lub
  - (c) Wycofać się z umowy, jeśli jest to możliwe zgodnie z obowiązującym prawem lub regulacjami, stosownie do okoliczności.

### *Przyjmowanie ogólnej odpowiedzialności za zarządzanie i osiągnięcie jakości*

166. Przed opatrzeniem raportu atestacyjnego datą, kierownik prac atestacyjnych kierownik prac atestacyjnych powinien: (Zob. Par. A458-A460)
- (a) Ponieść odpowiedzialność za ustalenie, czy zostały spełnione odpowiednie wymogi etyczne, w tym niezależność.
  - (b) Ustalić, poprzez przegląd dokumentacji zlecenia i dyskusję z zespołem wykonującym zlecenie, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody na poparcie wyciągniętych wniosków i wydanie raportu atestacyjnego.
  - (c) Przejrzeć informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju i raportu atestacyjnego w celu ustalenia, czy raport, który ma zostać wydany, będzie odpowiedni w danych okolicznościach.
  - (d) Ustalić czy:
    - (i) Zaangażowanie kierownika prac atestacyjnych kierownika prac atestacyjnych było wystarczające i odpowiednie przez cały czas realizacji zlecenia, tak aby kierownik prac atestacyjnych 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 zostały wzięte pod uwagę przy spełnianiu wymogów niniejszego ISSA.
  - (e) Jeśli zlecenie podlega przeglądowi jakości zlecenia, należy ustalić, czy przegląd jakości zlecenia został zakończony.

## *Dokumentacja*

167. Praktyk powinien uwzględnić w dokumentacji zlecenia:

- (a) Podstawę ustalenia przez kierownika prac atestacyjnych zgodnie z paragrafem 166(b), że uzyskano wystarczające odpowiednie dowody, w tym:
  - (i) Ustalenie zgodnie z paragrafami 49(e), 51(d) i 55(e), że praca zewnętrznego eksperta praktyka, innego praktyka lub funkcji audytu wewnętrznego jest adekwatna do celów praktyka;
  - (ii) Jeśli praktyk zidentyfikował informacje, które były niespójne z jego ostatecznym wnioskiem dotyczącym istotnej kwestii oraz w jaki sposób praktyk odniósł się do tej niespójności (zob. Par. 162); oraz (Zob. Par. A461)
- (b) Podstawę ustalenia przez kierownika prac atestacyjnych zgodnie z paragrafem 166(d), że zaangażowanie kierownika prac atestacyjnych było wystarczające i odpowiednie przez cały okres realizacji zlecenia. (Zob. Par. A462)

## **Przygotowanie raportu atestacyjnego**

168. Raport atestacyjny powinien być sporządzony na piśmie i powinien zawierać jasne sformułowanie opinii o racjonalnej pewności lub ograniczonej pewności odnośnie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. (Zob. Par. A463-A464)

169. Wnioski praktyka powinny być wyraźnie oddzielone od informacji lub wyjaśnień, które nie mają na celu wpłynięcia na wnioski praktyka, w tym od wszelkich innych informacji lub wyjaśnień:

- (a) Podkreślenie istotnych akapitów;
- (b) Inne ustępy dotyczące spraw;
- (c) Ustalenia związane z poszczególnymi aspektami zlecenia;
- (d) Zalecenia; lub
- (e) Dodatkowe informacje zawarte w raporcie atestacyjnym.

Użyte sformułowanie powinno jasno wskazywać, że podkreślenie kwestii, innych kwestii, ustaleń, zaleceń lub dodatkowych informacji nie ma na celu umniejszenia wniosków praktyka. (Zob. Par. A463-A464)

## *Treść raportu atestacyjnego*

170. Raport atestacyjny powinien zawierać co najmniej następujące podstawowe elementy: (Zob. Par. A465, A488-A490)

- (a) Tytuł, który wyraźnie wskazuje, że raport jest raportem niezależnego praktyka o ograniczonej lub racjonalnej pewności. (Zob. Par. A466)
- (b) Adresat. (Zob. Par. A467)
- (c) Wniosek praktyka w pierwszej sekcji raportu atestacyjnego, który: (Zob. Par. A468-A477)
  - (i) Zawiera nagłówek odzwierciedlający rodzaj przedstawionych wniosków:
    - a. W przypadku niezmodyfikowanych wniosków, "Opinia o racjonalnej pewności", "Wniosek o ograniczonej pewności" lub odpowiedni nagłówek dla raportu atestacyjnego zarówno w przypadku racjonalnej pewności, jak i ograniczonej pewności; lub
    - b. W przypadku zmodyfikowanych wniosków, nagłówek w punkcie a. powyżej powinien być poprzedzony odpowiednio słowami "Z zastrzeżeniami",

"Niekorzystne" lub "Zrzeczenie się", a w przypadku raportu atestacyjnego zarówno o wystarczającej, jak i ograniczonej pewności, wyraźne wskazanie, które opinie lub wnioski zostały zmodyfikowane;

- (ii) Identyfikuje podmiot, którego informacje dotyczące zrównoważonym rozwoju były przedmiotem świadczenia usług atestacyjnych;
- (iii) Identyfikuje lub opisuje poziom pewności, racjonalny lub ograniczony lub różne poziomy pewności dla różnych części informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, uzyskany przez praktyka; (. Zob. Par. A468)
- (iv) Identyfikuje i opisuje informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju, w tym, w stosownych przypadkach, kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem oraz sposób raportowania tych informacji; (Zob. Zob. Par. A469)
- (v) Określa datę, okres lub okresy objęte informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju.
- (vi) Wyraża wniosek, który: (Zob. Par.A470L-A472)
  - a. W przypadku zadania o racjonalnej pewności, wyraża się w formie pozytywnej, że informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są przygotowane lub rzetelnie przedstawione, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami; lub
  - b. W przypadku zlecenia o ograniczonej pewności, jest ona wyrażana w formie, która informuje, czy na podstawie przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów, praktykujący zwrócił uwagę na kwestię(-e), która(-e) powoduje(-ją), że praktykujący uważa, że informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju nie zostały przygotowane lub nie zostały rzetelnie zaprezentowane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami.
- (vii) Określa mające zastosowanie kryteria, niezależnie od tego, czy są to kryteria ramowe, kryteria opracowane przez podmiot, czy też oba te rodzaje kryteriów, a w przypadku kryteriów opracowanych przez podmiot wskazuje, gdzie się one znajdują; (nr Zob.: A473-A476)
- (viii) Wniosek zawarty w pkt 170 lit. c) ppkt (vi) powinien być sformułowany w następujący sposób: (Zob. Par. A470L-A472)
  - a. Informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju i obowiązujące kryteria; lub
  - b. Oświadczenie złożone przez właściwe strony; oraz
- (ix) W stosownych przypadkach konkluzja powinna informować zamierzonych użytkowników o kontekście, w którym konkluzja praktyka powinna być odczytywana. (. Par. A477)
- (d) Podstawa wniosku bezpośrednio po sekcji „Wnioski”, z nagłówkiem „Podstawa opinii” dla raportu o racjonalnej pewności, „Podstawa wniosku” dla raportu o ograniczonej pewności lub odpowiedni nagłówek dla raportu o wiarygodności zarówno w przypadku ograniczonej pewności, jak i racjonalnej pewności:
  - (i) Stwierdza, że zlecenie zostało przeprowadzone zgodnie z ISSA 5000, *Ogólnymi wymogami dotyczącymi usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju*; (Zob. Par. A478)
  - (ii) W przypadku usługi o ograniczonej pewności stwierdza się, że

- a. Procedury w ramach usługi o ograniczonej pewności różnią się pod względem charakteru i harmonogramu oraz mają mniejszy zakres niż w przypadku usługi o uzasadnionej pewności; oraz
- (iii) W związku z tym poziom pewności uzyskany w ramach procedury ograniczonej pewności jest znacznie niższy niż poziom pewności, który zostałby uzyskany, gdyby
- (iv) Zawiera oświadczenie, że wykonawca jest niezależny od jednostki zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi związanymi z usługą atestacyjną oraz wypełnił inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Oświadczenie powinno wskazywać jurysdykcję, z której pochodzą odpowiednie wymogi etyczne lub odnieść się do Kodeksu IESBA;  
  
przeprowadzono procedurę racjonalnej pewności. Odnosi się do sekcji raportu atestacyjnego, która opisuje obowiązki wykonawcy zgodnie z niniejszym ISSA (Zob. Par. 170(h));
- (v) Stwierdza, że firma, której praktyk jest członkiem, stosuje MSZJ 1 lub inne wymogi zawodowe lub wymogi wynikające z przepisów prawa lub regulacji. W przypadku stosowania innych wymogów zawodowych, w oświadczeniu należy wskazać te wymogi zawodowe lub wymogi wynikające z przepisów prawa lub regulacji, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSZJ 1.
- (vi) Stwierdza, czy praktykujący uważa, że dowody uzyskane przez praktykującego są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę do wyciągnięcia wniosków przez praktyka; oraz
- (vii) Jeśli praktyk wyraża zmodyfikowane wnioski, przedstawia opis kwestii, które spowodowały modyfikację.
- (e) Tam, gdzie ma to zastosowanie, sekcja z nagłówkiem "Inne informacje", zawierająca kwestie zgodnie z paragrafem 182.
- (f) Sekcja zatytułowana "Odpowiedzialność za informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju", która:
  - (i) Stwierdza, że kierownictwo lub osoby odpowiedzialne za zarządzanie, w zależności od przypadku, są odpowiedzialne za: (Zob. Par. A479-A480)
    - a. Przygotowanie i, w stosownych przypadkach, rzetelną prezentację informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju zgodnie z obowiązującymi kryteriami; oraz; (Zob. Par. A481)
    - b. Zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymywanie takich mechanizmów kontroli wewnętrznej, które jednostka uzna za niezbędne w celu umożliwienia sporządzenia informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju zgodnie z obowiązującymi kryteriami, które są wolne od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem; oraz
  - (ii) Jeżeli osoby odpowiedzialne za nadzór nad procesem przygotowania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju różnią się od osób wykonujących obowiązki opisane w (f)(i), należy wskazać osoby odpowiedzialne za nadzór. (Zob. Par. A480)
- (g) W stosownych przypadkach, sekcja zatytułowana "Nieodłączne ograniczenia w przygotowaniu informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju", która opisuje wszelkie istotne nieodłączne ograniczenia związane z pomiarem lub oceną kwestii zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do obowiązujących kryteriów; (Zob.: Par. A420 i A499)

- (h) Sekcja zatytułowana "Obowiązki praktyka", która stwierdza, że: (Zob. Par. A479)
- (i) Celem specjalisty jest zaplanowanie i przeprowadzenie usług atestacyjnych, aby uzyskać ograniczoną lub racjonalną pewność, w zależności od przypadku, co do tego, czy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są wolne od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem, oraz wydanie raportu a atestacyjnego zawierającego wnioski (w przypadku ograniczonej pewności) lub opinię (w przypadku racjonalnej pewności).
  - (ii) Nieprawidłowości mogą wynikać z oszustwa lub błędu:
    - a. Są uważane za istotne, jeśli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogą wpłynąć na decyzje użytkowników podjęte na podstawie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju; lub
    - b. Jeśli istotność jest zdefiniowana lub opisana inaczej w odpowiednich kryteriach, należy dołączyć taką definicję lub opis.
  - (iii) Praktyk dokonuje profesjonalnego osądu i zachowuje profesjonalny sceptycyzm przez cały czas trwania zlecenia.
  - (iv) Praktyk przeprowadza procedury ryzyka, w tym uzyskuje:
    - a. W przypadku zlecenia o ograniczonej pewności: zrozumienie kontroli wewnętrznej istotnej dla zlecenia w celu zidentyfikowania ujawnień, w których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem, ale nie w celu sformułowania wniosku na temat skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki;<sup>5</sup> lub
    - b. W przypadku zlecenia dającego racjonalną pewność: zrozumienie kontroli wewnętrznej istotnej dla zlecenia, w celu zidentyfikowania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki.<sup>6</sup>
  - (v) Praktyk projektuje i wykonuje procedury:
    - a. W przypadku usług atestacyjnych o ograniczonym zakresie: reagowanie na ujawnienia w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju, w których mogą wystąpić istotne nieprawidłowości, lub
    - b. W przypadku zaangażowania o racjonalnej pewności: reagowanie na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia ujawnień w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju.
  - (vi) Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem jest wyższe niż w przypadku zniekształcenia spowodowanego błędem, ponieważ oszustwo może obejmować zмовę, fałszerstwo, celowe pominięcia, wprowadzenie w błąd lub obejście kontroli wewnętrznej.
- (i) W przypadku zlecenia o ograniczonej pewności, sekcja z nagłówkiem "Podsumowanie wykonanej pracy", która zawiera informacyjne podsumowanie wykonanej pracy stanowiące podstawę do sformułowania wniosku przez praktyka. Sekcja ta opisuje charakter, czas i zakres przeprowadzonych procedur w sposób wystarczający, aby umożliwić użytkownikom zrozumienie ograniczonej pewności uzyskanej przez praktyka. (Zob. Par. A482-A486L)
- (j) Podpis praktyka.
- (k) Lokalizacja w jurysdykcji, w której praktykuje kierownik prac atestacyjnych kierownik prac atestacyjnych.



- (l) Data sporządzenia raportu atestacyjnego. Raport atestacyjny powinien być opatrzony datą nie wcześniejszą niż dzień, w którym: (Zob. Par. A487)
  - (i) Praktyk uzyskał dowody, na których opiera się wniosek praktyka, w tym dowody na to, że osoby z uznanym autorytetem potwierdziły, że wzięły odpowiedzialność za informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju; oraz
  - (ii) Gdy przegląd jakości zlecenia jest wymagany zgodnie z MSZJ 1 lub politykami lub procedurami firmy, przegląd jakości zlecenia jest zakończony.

---

<sup>5</sup> Jeśli usługa poświadczająca o ograniczonej pewności obejmuje sformułowanie wniosku na temat skuteczności kontroli wewnętrznej, należy usunąć słowa "ale nie w celu sformułowania wniosku na temat skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki".

<sup>6</sup> Jeśli usługa poświadczająca o racjonalnej pewności obejmuje opinię na temat skuteczności kontroli wewnętrznej, należy usunąć słowa "ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki".

Imię i nazwisko kierownika prac atestacyjnych w raporcie atestacyjnym

171. W przypadku, gdy raport atestacyjny odnoszący się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju dotyczy podmiotu notowanego na giełdzie, należy podać imię i nazwisko kierownika prac atestacyjnych, chyba że w rzadkich okolicznościach można racjonalnie oczekiwać, że takie ujawnienie doprowadzi do istotnego zagrożenia bezpieczeństwa osobistego. W rzadkich przypadkach, w których wykonawca zamierza nie umieszczać nazwiska kierownika prac atestacyjnych w raporcie atestacyjnym, wykonawca powinien omówić ten zamiar z osobami, którym powierzono sprawowanie zarządu, aby poinformować je o dokonanej przez siebie ocenie prawdopodobieństwa i powagi istotnego zagrożenia bezpieczeństwa osobistego. (Zob: Par. A491-A493)

Odniesienie do eksperta praktyka w raporcie atestacyjnym

172. Jeżeli wykonawca odnosi się do pracy eksperta wykonawcy w raporcie atestacyjnym, sformułowanie tego raportu nie powinno sugerować, że odpowiedzialność wykonawcy za wnioski wyrażone w tym raporcie jest zmniejszona z powodu zaangażowania tego eksperta. (Zob. Par. A84, A87, A494- A495)

*Inne obowiązki sprawozdawcze*

173. Jeżeli w raporcie atestacyjnym odnoszącym się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju praktyk odnosi się do innych obowiązków sprawozdawczych, które stanowią uzupełnienie obowiązków wynikających z niniejszego ISSA, te inne obowiązki sprawozdawcze powinny zostać omówione w oddzielnej sekcji raportu weryfikującego pod nagłówkiem "Raport na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych" lub w inny sposób odpowiedni do treści sekcji. Jeśli te inne obowiązki sprawozdawcze dotyczą tych samych elementów raportu, które zostały przedstawione w ramach obowiązków sprawozdawczych wymaganych przez niniejszy ISSA, inne obowiązki sprawozdawcze mogą być przedstawione w tej samej sekcji, co powiązane elementy raportu wymagane przez niniejszy ISSA ( Zob. Par. A496-A497).

174. Jeśli inne obowiązki sprawozdawcze są przedstawione w tej samej sekcji, co powiązane elementy raportu wymagane przez niniejszy ISSA, raport praktyka powinien wyraźnie odróżniać inne obowiązki sprawozdawcze od sprawozdawczości wymaganej przez niniejszy ISSA. (Zob. Par. A498)

175. Jeśli raport atestacyjny zawiera oddzielną sekcję, która odnosi się do innych obowiązków sprawozdawczych, wymogi paragrafu 170 powinny być zawarte w sekcji o nagłówku „Raport atestacyjny [o ograniczonej, racjonalnej pewności lub ograniczonej i racjonalnej pewności] odnoszący się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju”. "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" powinien następować po " Raporcie atestacyjnym [o ograniczonej, racjonalnej pewności lub ograniczonej i racjonalnej pewności] odnoszącym się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju". (Zob. Par. A498)

176. Jeśli prawo lub regulacje wymagają od praktyka zastosowania określonego układu lub sformułowania raportu atestacyjnego, raport atestacyjny powinien odnosić się do niniejszego ISSA tylko wtedy, gdy raport atestacyjny zawiera co najmniej każdy z elementów określonych w paragrafach 170 i 171.

*Usługi świadczone zgodnie z ISSA 5000 i innymi standardami atestacyjnymi*

177. Praktyk może być zobowiązany do świadczenia usługi atestacyjnej zgodnie ze standardami atestacyjnymi obowiązującymi w określonej jurysdykcji ("inne standardy atestacyjne"), a w trakcie świadczenia usługi atestacyjnej dodatkowo przestrzegał niniejszego ISSA. W takim

przypadku raport atestacyjny może odnosić się do niniejszego ISSA w uzupełnieniu do innych standardów atestacyjnych, ale wykonawca może to zrobić tylko wtedy, gdy:

- (a) Nie ma konfliktu między wymogami innych standardów atestacyjnych a wymogami niniejszego ISSA, który mógłby doprowadzić praktyka do:
  - (i) dojścia do innego wniosku, lub
  - (ii) nieuwzględnienia w treści raportu akapitu "Podkreślenie kwestii" lub "Inne kwestie", który w szczególnych okolicznościach jest wymagany przez niniejszy ISSA; oraz
- (b) Raport atestacyjny zawiera, co najmniej, każdy z elementów określonych w paragrafach 170 i 171, jeżeli wykonawca stosuje układ lub sformułowania określone w innych standardach atestacyjnych. Raport atestacyjny powinien wskazywać inne standardy atestacyjne, w tym jurysdykcję, z której pochodzą inne standardy atestacyjne.

*Niezmodyfikowany wniosek*

<b>Ograniczona pewność</b>	<b>Racjonalna pewność</b>
<p>178L. Praktyk wyraża niezmodyfikowany wniosek o ograniczonej pewności, gdy na podstawie przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów stwierdza, że nie zwróciły jego uwagi żadne kwestie, które powodują, że uważa on, że:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) W przypadku kryteriów zgodności, informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju nie zostały przygotowane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z obowiązującymi kryteriami; lub</li> <li>(b) W przypadku kryteriów rzetelnej prezentacji, informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju nie są rzetelnie przedstawione, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z obowiązującymi kryteriami.</li> </ul>	<p>178R. Praktyk wyraża niezmodyfikowany wniosek o racjonalnej pewności, gdy stwierdza, że:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) W przypadku kryteriów zgodności, informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są przygotowywane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z obowiązującymi kryteriami; lub</li> <li>(b) W przypadku kryteriów rzetelnej prezentacji, informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są rzetelnie przedstawione, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z obowiązującymi kryteriami.</li> </ul>

*Akapit dotyczący podkreślenia istoty sprawy i akapit dotyczący innych kwestii*

179. Jeśli praktyk uzna to za konieczne: (Zob. Par. A499-A502)

- (a) Zwraca uwagę zamierzonych użytkowników na kwestię przedstawioną lub ujawnioną w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju, która w ocenie praktyka jest na tyle istotna, że ma fundamentalne znaczenie dla zrozumienia tych informacji przez zamierzonych użytkowników (paragraf "Podkreślenie istoty sprawy"); lub
- (b) Informuje o kwestiach innych niż te, które zostały przedstawione lub ujawnione w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju, które w ocenie praktyka są istotne dla zrozumienia przez zamierzonych użytkowników zlecenia, obowiązków praktyka lub raportu atestacyjnego (paragraf "Inne kwestie"), oraz

jeśli nie jest to zabronione przez prawo lub regulacje, wykonawca powinien to uczynić w paragrafie raportu atestacyjnego, opatrzonym odpowiednim nagłówkiem, który wyraźnie wskazuje, że wniosek wykonawcy nie został zmodyfikowany w odniesieniu do danej sprawy.

180. Jeśli mające zastosowanie kryteria zostały opracowane w konkretnym celu, praktyk powinien zawrzeć paragraf podkreślający istotę sprawy, który ostrzega czytelników o tym fakcie i że w rezultacie informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mogą nie być odpowiednie do innego celu. (Zob. Par. A503-A504)

#### *Inne informacje*

181. Jeżeli wykonawca uzyskał inne informacje do dnia sporządzenia raportu atestacyjnego, raport atestacyjny powinien zawierać oddzielną sekcję zgodnie z paragrafem 170(e), z wyjątkiem sytuacji, gdy wykonawca odrzuca wniosek, w którym to przypadku sekcja "Inne informacje" nie jest uwzględniana. (Zob. Par. A505)
182. Jeżeli raport atestacyjny musi zawierać sekcję „Inne informacje” zgodnie z paragrafem 181, sekcja ta powinna zawierać:
- (a) Oświadczenie, że kierownictwo lub osoby odpowiedzialne za zarządzanie, w zależności od przypadku, są odpowiedzialne za pozostałe informacje;
  - (b) Identyfikacja innych informacji uzyskanych przez praktyka przed datą raportu atestacyjnego;
  - (c) Stwierdzenie, że wnioski praktyka nie obejmują innych informacji i w związku z tym praktyk nie przedstawia wniosków na ich temat;
  - (d) Opis obowiązków praktyka związanych z czytaniem, rozważaniem i raportowaniem innych informacji zgodnie z wymogami niniejszego ISSA; oraz
  - (e) Albo:
    - (i) Oświadczenie, że praktyk nie ma nic do zgłoszenia w odniesieniu do innych informacji; lub
    - (ii) Jeśli praktyk stwierdził, że istnieje nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji, oświadczenie opisujące nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji.

#### *Zmodyfikowane wnioski*

183. Praktyk powinien wyrazić zmodyfikowany wniosek w następujących okolicznościach:
- (a) Jeżeli, zgodnie z profesjonalnym osądem praktyka, istnieje ograniczenie zakresu, a wpływ tej kwestii może być istotny. W takich przypadkach praktyk powinien wyrazić wniosek z zastrzeżeniem lub odmowę wyrażenia wniosku. (Zob. Par. A506, A512L-A514)
  - (b) Gdy w profesjonalnej ocenie praktyka informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są istotnie zniekształcone. W takich przypadkach praktyk wyrazić wniosek z zastrzeżeniem lub wniosek negatywny. (Zob. Par. A507-A509, A512L-A514)
184. Praktyk wyraża wniosek z zastrzeżeniem, gdy w profesjonalnym osądzie praktyka skutki lub możliwe skutki danej sprawy nie są na tyle istotne i wszechogarniające, aby wymagały negatywnego wniosku lub zrzeczenia się odpowiedzialności. Kwalifikowany wniosek powinien być wyrażony jako "z wyjątkiem" skutków lub możliwych skutków sprawy, do której odnosi się kwalifikacja. (Zob. Par. A506, A510-A511)
185. Jeśli wykonawca wyraża zmodyfikowany wniosek z powodu ograniczenia zakresu, ale jest również świadomy sprawy (spraw), która powoduje, że informacje dotyczące zrównoważonego

rozwoju są istotnie zniekształcone, wykonawca powinien zawrzeć w raporcie atestacyjnym jasny opis zarówno ograniczenia zakresu, jak i sprawy (spraw), która powoduje, że informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są istotnie zniekształcone. (Zob. Par. A506)

186. Jeśli oświadczenie złożone przez kierownictwo lub osoby odpowiedzialne za zarządzanie, w zależności od przypadku, w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju zidentyfikowało i odpowiednio opisało, że informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są istotnie zniekształcone, praktyk albo
- (a) Wyraża wniosek z zastrzeżeniem lub wniosek z negatywną opinią sformułowany w odniesieniu do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju i mających zastosowanie kryteriów; lub
  - (b) Jeśli warunki zlecenia wyraźnie wymagają, aby sformułować wniosek w postaci oświadczenia złożonego przez odpowiednią stronę (strony), należy wyrazić wniosek bez zastrzeżeń, ale w raporcie atestacyjnym zamieścić akapit "Podkreślenie znaczenia" odnoszący się do oświadczenia złożonego przez odpowiednią stronę (strony), który identyfikuje i odpowiednio opisuje, że informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są istotnie zniekształcone.

#### *Informacje porównawcze*

187. Praktyk powinien ustalić, czy obowiązujące kryteria (lub prawo lub regulacje) wymagają, aby informacje porównawcze były zawarte w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju, a jeśli tak, to czy te informacje porównawcze są odpowiednio zaprezentowane.
188. Określając, czy informacje porównawcze są właściwie zaprezentowane, praktyk ocenia, czy: (Zob. Par. A515-A520)
- (a) Informacje porównawcze są spójne z ujawnieniami prezentowanymi w poprzednim okresie, a jeśli nie, wszelkie niespójności są usuwane zgodnie z obowiązującymi kryteriami; oraz
  - (b) Kryteria pomiaru lub oceny informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju odzwierciedlone w danych porównawczych są spójne z kryteriami stosowanymi w bieżącym okresie lub, jeśli nastąpiły zmiany, czy zostały one prawidłowo zastosowane i odpowiednio ujawnione.
189. Jeżeli informacje porównawcze nie zostały uwzględnione we wniosku atestacyjnym i nie były przedmiotem usługi atestacyjnej w poprzednim okresie, praktyk stwierdza ten fakt w paragrafie "Inne kwestie".
190. Jeżeli informacje porównawcze nie zostały uwzględnione we wnioskach praktyka i były przedmiotem usługi atestacyjnej w poprzednim okresie, praktyk stwierdza to w paragrafie "Inne kwestie":
- (a) Jeżeli usługa atestacyjna w poprzednim okresie miała inny poziom pewności lub inny zakres niż w bieżącym okresie, należy wskazać ten fakt i podać, na czym polegały te różnice; lub
  - (b) Jeśli usługa atestacyjna za poprzedni okres została przeprowadzona przez poprzednika:
    - (i) Ten fakt;
    - (ii) Rodzaj wniosków przedstawionych przez poprzedniego praktyka;
    - (iii) Jeśli wniosek został zmodyfikowany, powody takiej modyfikacji; oraz
    - (iv) Data tego raportu.

191. Niezależnie od tego, czy wniosek praktyka odnosi się do informacji porównawczych, jeśli praktyk zdaje sobie sprawę, że może wystąpić istotne zniekształcenie prezentowanych informacji porównawczych, praktyk powinien: (Zob. Par. A520)
- (a) Omówić sprawy z kierownictwem i przeprowadzenie procedur odpowiednich do okoliczności;
  - (b) Rozważyć wpływ na raport atestacyjny; oraz
  - (c) Jeśli przedstawione informacje porównawcze zawierają istotne nieprawidłowości, a informacje porównawcze nie zostały przekształcone:
    - (i) Jeżeli wniosek praktyka odnosi się do informacji porównawczych, praktyk wyraża w raporcie atestacyjnym wniosek z zastrzeżeniem lub wniosek negatywny; lub
    - (ii) Jeżeli wniosek praktyka nie odnosi się do informacji porównawczych, praktyk powinien zawrzeć w raporcie atestacyjnym paragraf Inne kwestie opisujący okoliczności mające wpływ na informacje porównawcze.

#### *Dokumentacja*

Sprawy wynikłe po dacie raportu atestacyjnego

192. Jeżeli, w wyjątkowych okolicznościach, wykonawca przeprowadza nowe lub dodatkowe procedury lub wyciąga nowe wnioski po dacie raportu atestacyjnego, wykonawca powinien udokumentować: (Zob. Par. A521)
- (a) Napotkane okoliczności;
  - (b) Przeprowadzone nowe lub dodatkowe procedury, uzyskane dowody i wyciągnięte wnioski oraz ich wpływ na raport atestacyjny; oraz
  - (c) Kiedy i przez kogo zostały wprowadzone i zweryfikowane wynikające z tego zmiany w dokumentacji dotyczącej wykonanego zlecenia.

\*\*\*

## Wniosek i inne materiały objaśniające

### Wprowadzenie

*Informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju (Zob. Ust. 3-4)*

- A1. Informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mogą być opisane na różne sposoby w przepisach prawa lub regulacjach, ramach sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju lub innych źródłach. Takie informacje często mają na celu zapewnienie wglądu w ryzyka i możliwości związane ze zrównoważonym rozwojem, aby użytkownicy mogli zrozumieć i ocenić wpływ kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem na jednostkę lub rzeczywisty lub potencjalny wpływ jednostki, pozytywny lub negatywny, na ludzi lub środowisko.
- A2. Jak opisano w paragrafie 69, w związku z przyjęciem i kontynuacją świadczenia usług atestacyjnych, wykonawca jest zobowiązany do uzyskania wstępnej wiedzy na temat informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które mają zostać przedstawione w raporcie, oraz tego, czy zakres świadczonych usług atestacyjnych obejmuje całość lub część tych informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.

*Założenia niniejszego ISSA (Zob. Ust. 5-6)*

- A3. Prawo, regulacje lub wymogi zawodowe w danej jurysdykcji mogą określać odpowiednie wymogi etyczne lub wymogi związane z zarządzaniem jakością, które należy stosować podczas przeprowadzania usług atestacyjnych, i mogą dostarczać wskazówek na temat tego, co stanowi "co najmniej tak wymagające", jak Kodeks IESBA w odniesieniu do odpowiednich wymogów etycznych dotyczących usług atestacyjnych oraz MSZJ 1 w odniesieniu do odpowiedzialności firmy za jej system zarządzania jakością.

*Wymogi etyczne (Zob. Par. 5(a))*

- A4. Jak wyjaśniono w paragrafie A44, Kodeks IESBA określa podstawowe zasady etyki, które ustanawiają standardy zachowania oczekiwane od osób świadczących usługi atestacyjne oraz ustanawia Międzynarodowe Standardy Niezależności. Podstawowe zasady to uczciwość, obiektywizm, kompetencje zawodowe i należyta staranność, poufność i profesjonalne zachowanie. Paragraf A45 opisuje ramy koncepcyjne zawarte w Kodeksie IESBA, które osoba wykonująca usługi atestacyjne jest zobowiązana stosować w przypadku zagrożeń dla zgodności z podstawowymi zasadami. Paragrafy A46-A47 opisują kwestie, które mogą powodować potencjalne zagrożenia dla zgodności i które mogą wpływać na niezależność praktyka.
- A5. Paragraf A48 wyjaśnia, że inne wymogi zawodowe lub wymogi nałożone przez prawo lub regulacje, dotyczące zgodności z odpowiednimi wymogami etycznymi, są co najmniej tak samo wymagające jak postanowienia Kodeksu IESBA odnoszące się do usług atestacyjnych, jeżeli odnoszą się do kwestii, o których mowa w odpowiednich sekcjach Kodeksu IESBA i nakładają obowiązki, które osiągają cele wymogów określonych w Kodeksie IESBA odnoszących się do takich usług atestacyjnych.

*Zarządzanie jakością (Zob. Par. 5(b) i 6)*

- A6. Jak wyjaśniono w paragrafie A53, niniejszy ISSA został napisany w kontekście szeregu środków podjętych w celu zapewnienia jakości usług atestacyjnych. Środki te obejmują system zarządzania jakością wdrożony w całej firmie.

- A7. Paragraf A54 wyjaśnia obowiązki firmy w zakresie projektowania, wdrażania i obsługi systemu zarządzania jakością usług atestacyjnych oraz opisuje elementy składowe takiego systemu, który został zaprojektowany zgodnie z wymogami MSZJ 1.
- A8. Jak wyjaśniono w paragrafie A56, inne wymogi zawodowe lub wymogi zawarte w przepisach prawa lub regulacjach, które dotyczą obowiązków firmy w zakresie projektowania, wdrażania i obsługi systemu lub procesy związane z zarządzaniem jakością są co najmniej tak samo wymagające jak regulacje zawarte w MSZJ 1, gdy odnoszą się do wymagań MSZJ 1 i nakładają na firmę obowiązki, które pozwalają osiągnąć cel MSZJ 1.
- A9. Zgodnie z MSZJ 1, celem firmy jest zaprojektowanie, wdrożenie i obsługa systemu zarządzania jakością, który daje firmie racjonalną pewność, że:
- (a) Firma i jej pracownicy wypełniają swoje obowiązki zgodnie ze standardami zawodowymi oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi, a także realizują zlecenia zgodnie z takimi standardami i wymogami; oraz
  - (b) Raporty z zaangażowania wydane przez firmę lub liderów zaangażowania są odpowiednie w danych okolicznościach.

### **Zakres niniejszego ISSA**

#### *Uzasadnione i ograniczone usługi atestacyjne (Zob. Ust. 7)*

- A10. W przypadku, gdy ujawniane informacje odnoszą się do szeregu tematów lub aspektów tematów, można przedstawić odrębne wnioski dotyczące każdego aspektu. Każdy wniosek jest wyrażony w formie odpowiedniej dla usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności lub usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności. Odniesienia w ISSA do wniosków w raporcie atestacyjnym obejmują każdy wniosek, gdy przedstawiono odrębne wnioski.

#### *Rodzaje i prezentacja informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju (Zob. Ust. 8)*

- A11. Informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju prezentowane przez jednostkę mogą być ograniczone do pewnych kwestii, takich jak metryki, cele lub kluczowe wskaźniki efektywności. Alternatywnie, informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mogą obejmować bardziej kompleksowe ujawnienia dotyczące wielu różnych tematów lub aspektów tematów, zgodnie z wymogami ram sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju lub przepisami prawa lub regulacjami, lub które jednostka zdecyduje się przedstawić zgodnie z obowiązującymi kryteriami.
- A12. Informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mogą być prezentowane na różne sposoby, na przykład w oddzielnym raporcie dotyczącym zrównoważonego rozwoju wydanym przez jednostkę, jako część raportu rocznego jednostki (np. oddzielnie określony raport w raporcie rocznym lub przedstawiony jako część raportu zarządu lub komentarza zarządu) lub w raporcie zintegrowanym. W zależności od obowiązujących kryteriów, informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mogą dotyczyć pojedynczego podmiotu lub mogą obejmować informacje dotyczące podmiotów wchodzących w skład grupy lub innych podmiotów w łańcuchu wartości podmiotu raportującego.



## Definicje

### *Twierdzenia* (Zob. Par. 17(c))

A13. Twierdzenia są wykorzystywane przez praktyków do rozważenia różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić podczas identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia oraz reagowania na nie. Przykłady twierdzeń podano w paragrafie A353R.

### *Kryteria* (Zob.: Par. 17(h))

A14. Obowiązujące kryteria, w szczególności kryteria ramowe, mogą zawierać wytyczne dotyczące informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które należy przedstawić. Kryteria mogą również definiować metryki lub inne terminy wspierające ocenę lub pomiar kwestii zrównoważonego rozwoju, a także podstawę pomiaru lub oceny, która ma być stosowana.

### *Ujawnienie(-a)* (Zob. Par. 17(i))

A15. Załącznik 1 wyjaśnia związek między kwestiami zrównoważonego rozwoju, informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju i powiązаныmi ujawnieniami.

A16. Termin "ujawnienie (ujawnienia)" stosowany w niniejszym ISSA nie ma tego samego znaczenia, co "ujawnienia w sprawozdaniu finansowym" zdefiniowane lub opisane w ramach sprawozdawczości finansowej. Termin "ujawnienie (ujawnienia)" jest raczej używany w kontekście raportowania zrównoważonego rozwoju i usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do konkretnych informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju związanych z aspektem tematu.

### *Kierownik prac atestacyjnych* (Zob. Par. 17(k))

A17. Osoba wyznaczona na kierownika prac atestacyjnych może być partnerem lub innym pracownikiem wyższego szczebla w firmie (np. dyrektorem lub kierownikiem). To, czy dana osoba może być kierownikiem prac atestacyjnych zgodnie z niniejszym ISSA, zależy od tego, w jaki sposób firma przypisuje obowiązki oraz czy prawo, regulacje lub wymogi zawodowe obejmują wymogi określające, kto może być dopuszczony do przyjęcia odpowiedzialności za wykonanie zlecenie (np. prawo, regulacje lub wymogi zawodowe mogą obejmować wymogi dotyczące licencjonowania zawodowego liderów zleceń, w tym wymogi dotyczące ich wykształcenia zawodowego i ustawicznego rozwoju zawodowego).

A18. Termin "kierownik prac atestacyjnych" w niniejszym ISSA jest odpowiednikiem terminu "partner odpowiedzialny za zlecenie" w MSZJ 1.7.

### *Ryzyko zlecenia* (Zob. Par. 17(l))

A19. Ryzyko związane z wykonaniem zlecenia nie odnosi się ani nie obejmuje ryzyka biznesowego praktyka, takiego jak straty wynikające ze sporów sądowych, niekorzystnego rozgłosu lub innych zdarzeń wynikających w związku z konkretnymi kwestiami zrównoważonego rozwoju.

A20. Ogólnie rzecz biorąc, ryzyko zlecenia można przedstawić za pomocą następujących elementów:

- (a) Ryzyko, na które praktykujący nie ma bezpośredniego wpływu, na które składają się
  - (i) Podatność informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju na istotne zniekształcenie przed uwzględnieniem wszelkich powiązanych kontroli stosowanych przez jednostkę (ryzyko nieodłączne); oraz
  - (ii) Ryzyko, że istotnemu zniekształceniu informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju nie uda się zapobiec lub wykryć i skorygować w odpowiednim czasie za pomocą kontroli wewnętrznej jednostki (ryzyko zawodności systemów kontroli wewnętrznej); oraz
- (b) Ryzyko, na które praktyk ma bezpośredni wpływ, czyli ryzyko, że procedury wykonane przez praktyka nie wykryją istotnego zniekształcenia (ryzyko wykrycia).

A21R. Zmniejszenie ryzyka zlecenia do zera jest bardzo rzadko osiągalne lub opłacalne. Dlatego też racjonalna pewność jest mniejsza niż absolutna pewność ze względu na czynniki takie jak poniższe:

- Stosowanie testów selektywnych.
- Nieodłączne ograniczenia kontroli wewnętrznej.
- Fakt, że wiele dowodów dostępnych dla praktyków jest raczej przekonujących niż rozstrzygających.
- Wykorzystanie profesjonalnego osądu w gromadzeniu i ocenie dowodów oraz formułowaniu wniosków na ich podstawie.
- W niektórych przypadkach charakterystyka zrównoważonego rozwoju ma znaczenie (np. informacje dotyczące przyszłości).

*Zespół ds. zaangażowania* (Zob. Par. 17(p))

A22. W skład zespołu wykonującego zlecenie wchodzi personel, w tym eksperci wewnętrzni, a także mogą wchodzić osoby z innych firm z sieci lub spoza sieci firmy wykonującej zlecenie, jeżeli osoby te wykonują procedury w ramach zlecenia, a wykonawca jest w stanie nimi kierować, nadzorować je i dokonywać przeglądu ich pracy. Jak wyjaśniono w paragrafie A91, gdy inna firma wykonuje prace atestacyjne, a wykonawca nie jest w stanie kierować, nadzorować i przeglądać tych prac, takie firmy i osoby z tych firm, które wykonały te prace atestacyjne, nie są członkami zespołu wykonującego zlecenie i są określane w niniejszym ISSA jako "inny wykonawca".

*Podmiot* (Zob. Par. 17(q))

A23. Przykładem możliwej do zidentyfikowania części podmiotu prawnego lub gospodarczego jest pojedyncza fabryka lub inna forma obiektu, taka jak składowisko odpadów.

*Firma* (Zob. Par. 17(s))

A24. Charakter prawny organizacji wykonującej usługę atestacyjną może przybierać różne formy i może nie być określany jako firma.

*Zamierzeni użytkownicy* (Zob. Par. 17(w))

A25. Przykłady zamierzonych użytkowników obejmują udziałowców, inwestorów, pożyczkodawców i innych wierzycieli, którzy mogą wykorzystywać informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju do podejmowania decyzji dotyczących alokacji zasobów. Inni docelowi użytkownicy, którzy mogą być zainteresowani wpływem organizacji, obejmują konsumentów, podatników, pracowników, konkurentów, organy ostrożnościowe, banki centralne i organy odpowiedzialne za nadzór nad stabilnością finansową, podmioty udzielające zamówień publicznych, partnerów, dostawców, społeczność, ludność rdzenną, rząd, organy regulacyjne i grupy interesu.

A26. W niektórych przypadkach mogą istnieć zamierzeni użytkownicy inni niż ci, do których skierowany jest raport atestacyjny. Praktyk może nie być w stanie zidentyfikować wszystkich osób, które zapoznają się z raportem weryfikującym, zwłaszcza gdy dostęp do niego ma duża liczba osób. W takich przypadkach, zwłaszcza gdy potencjalni użytkownicy mogą mieć szeroki zakres zainteresowań w kwestiach zrównoważonego rozwoju, zamierzeni użytkownicy mogą być ograniczeni do głównych interesariuszy o znaczących i wspólnych interesach. Zamierzeni użytkownicy mogą zostać zidentyfikowani na różne sposoby, na przykład w drodze porozumienia pomiędzy praktykiem a zarządem lub osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie, bądź też na podstawie przepisów prawa lub regulacji.

<sup>7</sup> MSZJ 1, *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądu sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych*, paragraf 16(c)

*Zespół ds. zaangażowania (Zob. Par. 17(p))*

A22. W skład zespołu wykonującego zlecenie wchodzi personel, w tym eksperci wewnętrzni, a także mogą wchodzić osoby z innych firm z sieci lub spoza sieci firmy wykonującej zlecenie, jeżeli osoby te wykonują procedury w ramach zlecenia, a wykonawca jest w stanie nimi kierować, nadzorować je i dokonywać przeglądu ich pracy. Jak wyjaśniono w paragrafie A91, gdy inna firma wykonuje prace atestacyjne, a wykonawca nie jest w stanie kierować, nadzorować i przeglądać tych prac, takie firmy i osoby z tych firm, które wykonały te prace atestacyjne, nie są członkami zespołu wykonującego zlecenie i są określane w niniejszym ISSA jako "inny wykonawca".

*Podmiot (Zob. Par. 17(q))*

A23. Przykładem możliwej do zidentyfikowania części podmiotu prawnego lub gospodarczego jest pojedyncza fabryka lub inna forma obiektu, taka jak składowisko odpadów.

*Firma (Zob. Par. 17(s))*

A24. Charakter prawny organizacji wykonującej usługę atestacyjną może przybierać różne formy i może nie być określany jako firma.

*Zamierzeni użytkownicy (Zob. Par. 17(w))*

A25. Przykłady zamierzonych użytkowników obejmują udziałowców, inwestorów, pożyczkodawców i innych wierzycieli, którzy mogą wykorzystywać informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju do podejmowania decyzji dotyczących alokacji zasobów. Inni docelowi użytkownicy, którzy mogą być zainteresowani wpływem organizacji, obejmują konsumentów, podatników, pracowników, konkurentów, organy ostrożnościowe, banki centralne i organy odpowiedzialne za nadzór nad stabilnością finansową, podmioty udzielające zamówień publicznych, partnerów, dostawców, społeczność, ludność rdzenną, rząd, organy regulacyjne i grupy interesu.

A26. W niektórych przypadkach mogą istnieć zamierzeni użytkownicy inni niż ci, do których skierowany jest raport atestacyjny. Praktyk może nie być w stanie zidentyfikować wszystkich osób, które zapoznają się z raportem atestacyjnym, zwłaszcza gdy dostęp do niego ma duża liczba osób. W takich przypadkach, zwłaszcza gdy potencjalni użytkownicy mogą mieć szeroki zakres zainteresowań w kwestiach zrównoważonego rozwoju, zamierzeni użytkownicy mogą być ograniczeni do głównych interesariuszy o znaczących i wspólnych interesach. Zamierzeni użytkownicy mogą zostać zidentyfikowani na różne sposoby, na przykład w drodze porozumienia pomiędzy praktykiem a zarządem lub osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie, bądź też na podstawie przepisów prawa lub regulacji.

A27. W niektórych przypadkach określone użytkownicy (na przykład kredytodawcy) mogą zwrócić się do odpowiedniej strony (stron) o wykonanie usług atestacyjnych w odniesieniu do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które zostały przygotowane z zastosowaniem kryteriów opracowanych w określonym celu. W przypadku, gdy usługi atestacyjne wykorzystują kryteria, które zostały opracowane w określonym celu, paragraf 180 wymaga oświadczenia informującego czytelników o tym fakcie. Ponadto, wykonawca może uznać za właściwe wskazanie, że raport atestacyjny jest przeznaczony wyłącznie dla określonych użytkowników. W zależności od okoliczności zlecenia, może to być osiągnięte poprzez ograniczenie dystrybucji lub wykorzystania raportu atestacyjnego (Zob. Par. A504).

*Błąd (Zob. Par. 17(aa))*

A28. Paragraf A401 zawiera przykłady tego, gdzie lub w jaki sposób mogą pojawić się zniekształcenia w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju. Paragraf A406 podaje przykłady zniekształceń wynikających z oszustwa w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju.

*Partner (Zob. Par. 17(ff))*

A29. Jak zauważono w paragrafie A24, jednostka wykonująca usługę atestacyjną nie może być określona jako firma. W związku z tym osoba upoważniona do zaciągania zobowiązań w związku z wykonaniem usługi atestacyjnej nie może nosić tytułu partnera.

*Granica raportowania (Zob. Par. 17(oo))*

A30. Chociaż informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju i sprawozdania finansowe jednostki mogą odnosić się do tej samej jednostki sprawozdawczej, granica sprawozdawcza dla informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju może różnić się od granicy dla celów sporządzania sprawozdań finansowych. Na przykład, granica raportowania może obejmować działania, operacje, relacje lub zasoby w górę i w dół łańcucha wartości jednostki. Łańcuch dostaw jednostki jest częścią łańcucha wartości.

A31. Granica raportowania jest określona przez mające zastosowanie kryteria. W niektórych przypadkach kryteria ramowe mogą określać granicę raportowania. W innych okolicznościach granica raportowania może być określona przez jednostkę, w którym to przypadku granica raportowania będzie częścią kryteriów opracowanych przez jednostkę. Granice raportowania mogą być różne dla różnych tematów i aspektów tematów (np. niektóre kluczowe wskaźniki efektywności mogą mieć inne granice niż inne kluczowe wskaźniki efektywności ze względu na charakter kwestii zrównoważonego rozwoju).

*Informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju (Zob. Par. 17(uu))*

A32. Jak wyjaśniono w paragrafie 3, informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju odnoszą się do informacji na temat kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem i mogą obejmować szereg tematów i aspektów tych tematów. Przykłady tematów i aspektów tematów obejmują następujące kwestie:

Tematy	Aspekty tematów
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Klimat, w tym emisje.</li> <li>• Energia, np. rodzaj energii i zużycie.</li> <li>• Woda i ścieki, takie jak zużycie wody i zrzuty wody.</li> <li>• Różnorodność biologiczna, np. wpływ na różnorodność biologiczną lub chronione i przywracane siedliska.</li> <li>• Praktyki pracownicze, takie jak różnorodność i równość szans, szkolenia i edukacja oraz bezpieczeństwo i higiena pracy.</li> <li>• Prawa człowieka i relacje społeczne, takie jak zaangażowanie społeczności lokalnej, oceny wpływu i programy rozwojowe.</li> <li>• Zdrowie i bezpieczeństwo klientów.</li> <li>• Skutki ekonomiczne, takie jak pomoc rządowa, strategia podatkowa, zachowania antykonkurencyjne, przeciwdziałanie korupcji i obecność na rynku.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zarządzanie.</li> <li>• Strategia i model biznesowy.</li> <li>• Zagrożenia i możliwości.</li> <li>• Zarządzanie ryzykiem lub jego ograniczanie.</li> <li>• Innowacje w celu uwzględnienia zagrożeń i możliwości.</li> <li>• Metryki i kluczowe wskaźniki wydajności.</li> <li>• Cele.</li> <li>• Kontrola wewnętrzna nad monitorowaniem i zarządzaniem ryzykiem.</li> <li>• Analiza scenariuszy.</li> <li>• Analiza wpływu, w tym wielkość wpływu.</li> </ul>

### Świadczenie usług atestacyjnych zgodnie z ISSA

*Zgodność ze standardami, które są istotne dla zlecenia ( Zob. Par. 19)*

- A33. W niektórych przypadkach inny ISSA jest również istotny dla zlecenia. Inny ISSA jest istotny dla zlecenia, gdy ISSA jest w mocy, przedmiot ISSA jest istotny dla zlecenia i istnieją okoliczności, których dotyczy ISSA.
- A34. ISSA8 i ISSARE9 zostały opracowane odpowiednio dla badań i przeglądów historycznych informacji finansowych i nie mają zastosowania do innych usług atestacyjnych. Mogą one jednak dostarczać wskazówek w odniesieniu do procesu poświadczania dla praktyków podejmujących działania atestacyjne w zakresie zrównoważonego rozwoju zgodnie z niniejszym ISSA.

*Tekst ISSA (Zob. Ust. 20)*

- A35. ISSA zawierają cele praktyków w zakresie stosowania się do ISSA oraz wymogi mające na celu umożliwienie praktykom osiągnięcie tych celów. Ponadto zawierają one powiązane wytyczne w formie wniosków i innych materiałów objaśniających, materiałów wprowadzających, które zapewniają kontekst istotny dla właściwego zrozumienia ISSA oraz definicji.
- A36. Cele w ISSA zapewniają kontekst, w którym określone są wymagania ISSA i mają na celu pomoc w:
- (a) Zrozumieniu tego, co ma zostać osiągnięte; oraz
  - (b) Podjęciu decyzji, czy należy zrobić więcej, aby osiągnąć cele.

Oczekuje się, że właściwe zastosowanie przez praktyka wymogów MSB będzie stanowiło wystarczającą podstawę do osiągnięcia przez praktyka założonych celów. Jednakże, ponieważ

okoliczności zlecenia atestacyjnego są bardzo zróżnicowane, a wszystkie takie okoliczności nie mogą być przewidziane w ISSA, wykonawca jest odpowiedzialny za określenie procedur niezbędnych do spełnienia wymogów odpowiednich ISSA i osiągnięcia celów w nich określonych. W okolicznościach zlecenia mogą wystąpić szczególne kwestie, które wymagają od wykonawcy zlecenia przeprowadzenia dodatkowych procedur oprócz tych, które są wymagane przez odpowiednie ISSA, aby osiągnąć cele określone w tych ISSA.

- A37. Wymagania ISSA są wyrażone jako "powinny".
- A38. W razie potrzeby wnioski i inne materiały wyjaśniające zawierają dalsze wyjaśnienie wymogów i wskazówki dotyczące ich realizacji. W szczególności mogą to być:
- Dokładniejsze wyjaśnienie, co dany wymóg oznacza lub ma obejmować.
  - Dołączenie przykładów, które mogą być odpowiednie w danych okolicznościach.

Chociaż takie wytyczne same w sobie nie nakładają wymogu, są one istotne dla właściwego stosowania wymogów. Wnioski i inne materiały objaśniające mogą również dostarczać podstawowych informacji na temat kwestii poruszanych w ISSA. W stosownych przypadkach uwzględniono dodatkowe kwestie specyficzne dla jednostek sektora publicznego lub mniejszych lub mniej złożonych jednostek w ramach wniosku i innych materiałów wyjaśniających.

Nie ograniczają one jednak ani nie zmniejszają odpowiedzialności praktyka za stosowanie i przestrzeganie wymogów ISSA.

- A39. Definicje są zawarte w ISSA, aby pomóc w spójnym stosowaniu i interpretacji ISSA i nie mają na celu zastąpienia definicji, które mogą zostać ustanowione do innych celów, czy to na mocy przepisów ustawowych, wykonawczych czy innych.
- A40. Załączniki stanowią część wniosku i innych materiałów wyjaśniających. Cel i przeznaczenie załącznika są wyjaśnione w treści powiązanego ISSA lub w tytule i wstępie samego załącznika.

#### *Zgodność z odpowiednimi wymogami (Zob. Ust. 21-22)*

- A41. Chociaż niektóre procedury są wymagane tylko w przypadku zadań wymagających racjonalnej pewności, mogą one być odpowiednie w przypadku niektórych zadań wymagających ograniczonej pewności.
- A42. Wymogi niniejszego ISSA oraz wszelkich innych ISSA mają na celu umożliwienie wykonawcy usług atestacyjnych osiągnięcia celów określonych w ISSA, a tym samym ogólnych celów wykonawcy usług atestacyjnych. W związku z tym, poza wyjątkowymi okolicznościami, od wykonawcy wymaga się spełnienia każdego wymogu, który jest istotny w okolicznościach zlecenia atestacyjnego.

#### *Dokumentacja odstępstwa od odpowiedniego wymogu (Zob. Ust. 23)*

- A43. Wymogi dotyczące dokumentacji zlecenia mają zastosowanie wyłącznie do wymogów, które są istotne w danych okolicznościach. Wymóg nie jest istotny tylko w przypadkach, gdy wymóg jest warunkowy, a warunek nie istnieje (na przykład wymóg modyfikacji wniosku praktyka, gdy istnieje niemożność uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów, a takiej niemożności nie ma).

---

<sup>8</sup> ISA, *Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej*

<sup>9</sup> ISRE, *Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu*

## Akceptacja i kontynuacja usług atestacyjnych

*Odpowiednie wymogi etyczne, w tym dotyczące niezależności (Zob. Par. 25(a), 33-36)*

A44. Kodeks IESBA określa podstawowe zasady etyki, które ustanawiają standardy zachowania oczekiwane od osób świadczących usługi atestacyjne oraz ustanawia Międzynarodowe Standardy Niezależności. Podstawowe zasady to uczciwość, obiektywizm, kompetencje zawodowe i należyta staranność, poufność i profesjonalne zachowanie. Kodeks IESBA określa również wymagane podejście profesjonalnego księgowego do przestrzegania podstawowych zasad oraz, w stosownych przypadkach, Międzynarodowych Standardów Niezależności. Prawo lub regulacje w danej jurysdykcji mogą również zawierać przepisy dotyczące wymogów etycznych, w tym niezależności, takie jak przepisy dotyczące prywatności wpływające na poufność informacji.

A45. Kodeks IESBA zawiera ramy koncepcyjne, które praktycy poświadczający są zobowiązani stosować w odniesieniu do zagrożeń dla zgodności z podstawowymi zasadami, w tym:

- (a) Identyfikacja zagrożeń dla zgodności z podstawowymi zasadami. Zagrożenia należą do jednej lub więcej z poniższych kategorii:
  - (i) Interes własny;
  - (ii) Samokontrola;
  - (iii) Rzecznictwo;
  - (iv) Znajomość; oraz;
  - (v) Zastraszanie;

(b) Ocena, czy zidentyfikowane zagrożenia są na akceptowalnym poziomie; oraz

(c) Jeśli zidentyfikowane zagrożenia dla zgodności z podstawowymi zasadami nie są na akceptowalnym poziomie, należy im zaradzić poprzez wyeliminowanie okoliczności, które stwarzają zagrożenia, zastosowanie zabezpieczeń w celu zmniejszenia zagrożeń do akceptowalnego poziomu lub wycofanie się z umowy, gdy jest to możliwe na mocy obowiązującego prawa lub regulacji.

A46. Kodeks IESBA określa wymogi i materiały aplikacyjne dotyczące różnych tematów, które mogą powodować potencjalne zagrożenia dla zgodności, w tym:

- Konflikt interesów.
- Profesjonalne nominacje.
- Drugie opinie.
- Opłaty i inne rodzaje wynagrodzenia.
- Zachęty, w tym prezenty i gościnność.
- Przechowywanie aktywów klienta.
- Reagowanie na niezgodność z przepisami prawa i regulacjami.

A47. Kodeks IESBA definiuje niezależność jako obejmującą zarówno niezależność umysłu, jak i niezależność wyglądu. Niezależność zabezpiecza zdolność do formułowania wniosków poświadczających bez podlegania wpływom, które mogłyby zagrozić tym wnioskowi. Niezależność zwiększa zdolność do uczciwego działania, obiektywizmu i zachowania postawy profesjonalnego sceptycyzmu. Międzynarodowe Standardy Niezależności w Kodeksie IESBA

odnoszą się do różnych kwestii, które mogą wpływać na niezależność praktyka lub mieć na nią wpływ, w tym:

- Opłaty.
- Prezenty i gościnność.
- Rzeczywiste lub grożące spory sądowe.
- Interesy finansowe.
- Pożyczki i gwarancje.
- Relacje biznesowe.
- Relacje rodzinne i osobiste.
- Niedawna usługa z klientem zapewniającym bezpieczeństwo.
- Pełnienie funkcji dyrektora lub członka kadry kierowniczej klienta usług poświadczających.
- Zatrudnienie u klienta zapewniającego bezpieczeństwo.
- Długie powiązanie personelu z klientem ubezpieczeniowym.
- Świadczenie usług innych niż atestacyjne na rzecz klienta atestacyjnego.
- Raporty zawierające ograniczenie użytkowania i dystrybucji.

A48. Inne wymogi zawodowe lub wymogi nałożone przez prawo lub regulacje, odnoszące się do zgodności z odpowiednimi wymogami etycznymi, są co najmniej tak samo wymagające jak postanowienia Kodeksu IESBA odnoszące się do usług atestacyjnych, gdy odnoszą się do kwestii, o których mowa w odpowiednich sekcjach Kodeksu IESBA i nakładają obowiązki, które osiągają cele wymogów określonych w Kodeksie IESBA związanych z takimi zleceniami. Par. A45-A47 opisują kwestie poruszone w Kodeksie IESBA, które mogą pomóc praktykom w ustaleniu, czy inne wymogi zawodowe lub wymogi nałożone przez prawo lub regulacje odnoszą się do kwestii zawartych w Kodeksie IESBA, a zatem są co najmniej tak samo wymagające jak postanowienia Kodeksu IESBA.

Uwagi dotyczące podmiotów sektora publicznego (Zob. pkt 25, 33)

A49. Środki ustawowe mogą zapewnić ochronę niezależności osób wykonujących zawody zaufania publicznego. Jednakże, osoby wykonujące zawód w sektorze publicznym lub firmy wykonujące zlecenia atestacyjne w sektorze publicznym mogą, w zależności od warunków zlecenia w danej jurysdykcji, potrzebować dostosować swoje podejście w celu promowania zgodności z paragrafem 33. Może to obejmować, w przypadku, gdy mandat sektora publicznego nie zezwala na wycofanie się ze zlecenia, ujawnienie w publicznym raporcie okoliczności, które wystąpiły, które, gdyby były w sektorze prywatnym, doprowadziłyby praktyka do wycofania się.

*Obowiązki Kierownika prac atestacyjnych w zakresie akceptacji i kontynuacji (Zob. Par.27)*

A50. Zgodnie z MSZJ 1, w przypadku decyzji dotyczących akceptacji i kontynuacji, firma jest zobowiązana do dokonywania osądów na temat zdolności firmy do wykonania zlecenia zgodnie z wymogami zawodowymi oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi. Kierownik prac atestacyjnych może wykorzystać informacje rozważane przez firmę w tym zakresie w celu ustalenia, czy wyciągnięte wnioski dotyczące akceptacji i kontynuacji relacji z klientami i zleceń są odpowiednie. Jeśli kierownik prac atestacyjnych ma wątpliwości co do adekwatności wyciągniętych wniosków, może omówić podstawę tych wniosków z osobami zaangażowanymi w proces akceptacji i kontynuacji.



- A51. Jeśli kierownik prac atestacyjnych jest bezpośrednio zaangażowany poprzez cały proces akceptacji i kontynuacji przez firmę, będzie on świadomy informacji uzyskanych lub wykorzystanych przez firmę w celu wyciągnięcia odpowiednich wniosków. Takie bezpośrednie zaangażowanie może również stanowić podstawę do stwierdzenia przez kierownika prac atestacyjnych kierownika prac atestacyjnych, że polityki lub procedury firmy były przestrzegane, a wyciągnięte wnioski są właściwe.
- A52. Jeśli firma jest zobowiązana przez prawo lub regulacje do przyjęcia lub kontynuowania zlecenia atestacyjnego, kierownik prac atestacyjnych może wziąć pod uwagę informacje uzyskane przez firmę na temat charakteru i okoliczności zlecenia.

#### **Zarządzanie jakością na poziomie firmy (Zob. Par. 29)**

A53. Niniejszy ISSA został napisany w kontekście szeregu środków podjętych w celu wspierania jakości usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju. Środki te obejmują:

- Wymogi kompetencyjne, takie jak wykształcenie i doświadczenie oraz ciągły rozwój zawodowy, a także wymogi dotyczące uczenia się przez całe życie.
- System zarządzania jakością wdrożony w całej firmie, tj. MSZJ 1 lub inne wymagania zawodowe lub wymagania prawne, które są co najmniej tak samo wymagające.
- W stosownych przypadkach, przeprowadzanie przeglądów jakości zlecenia zgodnie z MSZJ 2.
- Kompleksowy kodeks etyczny, w tym szczegółowe wymogi dotyczące niezależności, oparty na podstawowych zasadach uczciwości, obiektywizmu, kompetencji zawodowych i należytej staranności, poufności i profesjonalnego zachowania.

A54. MSZJ 1 dotyczy obowiązków firmy w zakresie projektowania, wdrażania i obsługi systemu zarządzania jakością usług atestacyjnych. Określa obowiązki firmy w zakresie ustalania celów jakości, identyfikacji i oceny ryzyka dla osiągnięcia celów jakości oraz projektowania i wdrażania reakcji na takie ryzyko, w tym określonych reakcji. Określone reakcje w MSZJ 1 obejmują odpowiedzialność firmy za ustanowienie polityk lub procedur dotyczących zleceń, które muszą podlegać przeglądom jakości zleceń. MSZJ 210 dotyczy wyznaczania i kwalifikowania kontrolera jakości zleceń oraz przeprowadzania i dokumentowania kontroli jakości zleceń.

A55. System zarządzania jakością obejmuje osiem następujących elementów:

- (a) Proces oceny ryzyka w firmie;
- (b) Zarządzanie i przywództwo;
- (c) Odpowiednie wymogi etyczne;
- (d) Akceptacja i kontynuacja relacji z klientami i konkretnych zleceń;
- (e) Wydajność zaangażowania;
- (f) Zasoby;
- (g) Informacja i komunikacja; oraz
- (h) Proces monitorowania i naprawy.

Firmy lub wymogi krajowe mogą wykorzystywać inną terminologię lub ramy do opisanie elementów systemu zarządzania jakością.

A56. Inne wymogi zawodowe lub wymogi prawne lub regulacyjne, które dotyczą obowiązków firmy w zakresie projektowania, wdrażania i obsługi systemu zarządzania jakością, są co najmniej tak samo wymagające jak MSZJ 1, jeśli odnoszą się do wymogów MSZJ 1 i nakładają na firmę obowiązki osiągnięcia celu MSZJ 1.

- A57. System zarządzania jakością w firmie obejmuje ustanowienie procesu monitorowania i naprawczego mającego na celu
- Dostarczanie firmie odpowiednich, wiarygodnych i aktualnych informacji na temat projektowania, wdrażania i funkcjonowania systemu zarządzania jakością.
  - Podejmowanie odpowiednich działań w odpowiedzi na zidentyfikowane niedociągnięcia, tak aby niedociągnięcia były usuwane przez firmę w odpowiednim czasie.
- A58. Zazwyczaj zespół wykonujący zlecenie może polegać na systemie zarządzania jakością firmy, chyba że:
- Zrozumienie lub praktyczne doświadczenie zespołu wykonującego zlecenie wskazuje, że zasady lub procedury firmy nie będą skutecznie uwzględniać charakteru i okoliczności zlecenia; lub
  - Informacje dostarczone przez firmę lub inne strony na temat skuteczności takich polityk lub procedur sugerują inaczej.

---

<sup>10</sup> MSZJ 2, *Kontrole jakości wykonania zlecenia*

Na przykład zespół wykonujący może zależeć od systemu zarządzania jakością firmy w odniesieniu do:

- Kompetencji i możliwości personelu poprzez jego rekrutację i formalne szkolenie.
- Niezależności poprzez gromadzenie i przekazywanie istotnych informacji dotyczących niezależności.
- Utrzymywania relacji z klientami poprzez zasady lub procedury firmy dotyczące akceptacji i kontynuacji relacji z klientami i usług atestacyjnych.
- Przestrzegania wymogów regulacyjnych i prawnych poprzez proces monitorowania i naprawy firmy.

### **Zarządzanie jakością na poziomie zlecenia**

*Ogólna odpowiedzialność za zarządzanie i osiągnięcie jakości (Zob. Ust. 30-31)*

A59. Przejęcie ogólnej odpowiedzialności za zarządzanie i osiągnięcie jakości w ramach zlecenia oraz wystarczające i odpowiednie zaangażowanie w trakcie całego zlecenia może zostać wykazane przez kierownika prac atestacyjnych na różne sposoby, w tym:

- Zaangażowanie w proces akceptacji i kontynuacji w celu ustalenia, czy przestrzegane są zasady lub procedury firmy dotyczące akceptacji i kontynuacji relacji z klientami i usług atestacyjnych;
- Zaplanowanie i wykonanie zlecenia (w tym odpowiednie pokierowanie i nadzór nad członkami zespołu wykonującego zlecenie) zgodnie ze standardami lub wymogami zawodowymi oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi;
- Przeglądy przeprowadzane zgodnie z zasadami lub procedurami firmy oraz przegląd dokumentacji zlecenia w dniu lub przed dniem sporządzenia raportu atestacyjnego;
- Prowadzenie odpowiedniej dokumentacji zlecenia w celu dostarczenia dowodów na osiągnięcie celów praktyka oraz na to, że zlecenie zostało wykonane zgodnie z niniejszym ISSA oraz odpowiednimi wymogami prawnymi i regulacyjnymi; oraz
- Odpowiednie konsultacje podejmowane przez zespół ds. zaangażowania w trudnych lub spornych kwestiach.

A60. Kierownik prac atestacyjnych pozostaje ostatecznie odpowiedzialny za zgodność z wymogami niniejszego ISSA. Termin "kierownik prac atestacyjnych bierze odpowiedzialność za..." jest używany w odniesieniu do tych wymogów, zgodnie z którymi kierownik prac atestacyjnych może przypisać zaprojektowanie lub wykonanie procedur, zadań lub działań odpowiednio wykwalifikowanym lub odpowiednio doświadczonym członkom zespołu wykonującego zlecenie. W przypadku wymogów zawartych w niniejszym ISSA, które stanowią, że "kierownik prac atestacyjnych powinien...", niniejszy ISSA wyraźnie stanowi, że wymóg lub odpowiedzialność powinny być spełnione przez kierownika prac atestacyjnych. W takich okolicznościach kierownik prac atestacyjnych może uzyskać informacje od firmy lub innych członków zespołu wykonującego zlecenie.

A61. MSZJ 1 wymaga od firmy ustanowienia celów jakościowych, które odnoszą się do zarządzania i przywództwa firmy, które wspierają projektowanie, wdrażanie i działanie systemu zarządzania jakością. Odpowiedzialność kierownika prac atestacyjnych za zarządzanie i osiągnięcie jakości jest wspierana przez kulturę firmy, która wykazuje zaangażowanie w jakość. Kultura, która wykazuje zaangażowanie w jakość, jest dalej kształtowana i wzmocniana przez członków zespołu wykonującego zlecenie, ponieważ wykazują oni oczekiwane zachowania podczas wykonywania zlecenia.

A62. Działania kierownika prac atestacyjnych i odpowiednie komunikaty dla innych członków zespołu wykonującego zlecenie podkreślają fakt, że jakość ma zasadnicze znaczenie w świadczeniu usług atestacyjnych, a także znaczenie dla jakości usług atestacyjnych:

- (a) Wykonywanie pracy zgodnie ze standardami zawodowymi oraz odpowiednimi wymogami prawnymi i regulacyjnymi.
- (b) Zgodność z politykami lub procedurami firmy, jeśli ma to zastosowanie.
- (c) Wydanie raportu dotyczącego zlecenia, który jest odpowiedni w danych okolicznościach.
- (d) Zdolność zespołu wykonującego zlecenie do zgłaszania obaw bez obawy przed represjami.

A63. Wystarczające i odpowiednie zaangażowanie w trakcie wykonywania zlecenia, gdy procedury, zadania lub działania zostały przypisane innym członkom zespołu wykonującego zlecenie, może być wykazane przez kierownika prac atestacyjnych na różne sposoby, w tym:

- Informowanie przydzielonych osób o charakterze ich obowiązków i uprawnień, zakresie przydzielonej pracy i jej celach; oraz dostarczanie wszelkich innych niezbędnych instrukcji i istotnych informacji.
- Kierowanie i nadzór nad przydzielonymi pracownikami.
- Przegląd pracy osób wyznaczonych w celu oceny wyciągniętych wniosków, oprócz wymogów określonych w paragrafach 45-48.

Stosowanie zasad lub procedur firmy przez członków zespołu wykonującego zlecenie (Zob. Ust. 31)

A64. W kontekście systemu zarządzania jakością firmy, członkowie zespołu wykonującego zlecenie z firmy są odpowiedzialni za wdrożenie zasad lub procedur firmy, które mają zastosowanie do zlecenia. Ponieważ członkowie zespołu wykonującego zlecenie z innej firmy nie są ani partnerami, ani pracownikami firmy lidera zlecenia, mogą nie podlegać systemowi zarządzania jakością firmy ani zasadom lub procedurom firmy. Co więcej, zasady lub procedury innej firmy mogą nie być podobne do zasad lub procedur firmy kierownika prac atestacyjnych. Na przykład, zasady lub procedury dotyczące kierowania, nadzoru i przeglądu mogą być inne, zwłaszcza gdy inna firma znajduje się w jurysdykcji o innym systemie prawnym, języku lub kulturze niż firma kierownika prac atestacyjnych. W związku z tym, jeśli w skład zespołu wykonującego zlecenie wchodzi osoba pochodząca z innej firmy, konieczne może być podjęcie różnych działań przez firmę lub lidera zlecenia w celu wdrożenia zasad lub procedur firmy w odniesieniu do pracy tych osób. Przykładowo, osoby niebędące pracownikami mogą nie być w stanie wypełnić oświadczeń o niezależności bezpośrednio w systemach niezależności firmy. Zasady lub procedury firmy mogą stanowić, że takie osoby mogą przedstawić dowody swojej niezależności w inny sposób, na przykład w formie pisemnego potwierdzenia.

Charakterystyka kierownika prac atestacyjnych (Zob. Par.32)

A65. MSZJ 1 wymaga, aby firma ustaliła cele jakościowe, zgodnie z którymi do każdego zlecenia przypisani są członkowie zespołu wykonującego zlecenie, w tym kierownik prac atestacyjnych, którzy posiadają odpowiednie kompetencje i możliwości, aby konsekwentnie wykonywać zlecenia wysokiej jakości.

A66. Paragraf 32 wymaga, aby kierownik prac atestacyjnych posiadał wystarczające kompetencje w zakresie zrównoważonego rozwoju, oprócz posiadania kompetencji w zakresie umiejętności i technik poświadczających, aby być w stanie:

- (a) Zadawać odpowiednie pytania ekspertowi praktyka i oceniać, czy odpowiedzi są uzasadnione w danych okolicznościach;

- (b) Ocenic pracę eksperta praktyka i, w niezbędnym zakresie, zintegrować ją z pracą zespołu wykonującego zlecenie jako całości; oraz
- (c) Wziąć odpowiedzialność za wnioski wyciągnięte ze zlecenia.

A67. To, co stanowi wystarczające kompetencje w zakresie zrównoważonego rozwoju, zależy od okoliczności zlecenia i różni się w zależności od zlecenia. To, czy kierownik prac atestacyjnych posiada wystarczające kompetencje w zakresie zrównoważonego rozwoju, aby przyjąć odpowiedzialność za wnioski wyciągnięte z zaangażowania, jest kwestią profesjonalnego osądu i może obejmować rozważenie takich czynników, jak:

- Osąd związany z oceną, czy kryteria, które według oczekiwań praktyka zostaną zastosowane przy sporządzaniu informacji na temat zrównoważonego rozwoju, są odpowiednie do okoliczności zlecenia;
- Osąd związany z ustaleniem, czy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju wchodzące w zakres działań weryfikujących są odpowiednie;
- Charakter i złożoność zrównoważonego rozwoju ma znaczenie;
- Zakres, w jakim kwestie zrównoważonego rozwoju są możliwe do precyzyjnego pomiaru lub czy istnieje wysoki stopień niepewności pomiaru, który może wymagać znacznej wiedzy i osądu;
- Kompetencje kierownika prac atestacyjnych i zespołu wykonującego zlecenie oraz ich wcześniejsze doświadczenie w kwestiach zrównoważonego rozwoju.

*Odpowiednie wymogi etyczne, w tym dotyczące niezależności*

Obowiązki Kierownika prac atestacyjnych w zakresie odpowiednich wymogów etycznych (Zob. Par. 33-36)

A68. Otwarta i solidna komunikacja między członkami zespołu wykonującego zlecenie w zakresie odpowiednich wymogów etycznych może również pomóc:

- Zwrócenie uwagi członków zespołu wykonującego zlecenie na odpowiednie wymogi etyczne, które mogą mieć szczególne znaczenie dla zlecenia atestacyjnego; oraz
- Informowanie kierownika prac atestacyjnych o kwestiach istotnych dla zrozumienia i spełnienia przez zespół wykonujący zlecenie odpowiednich wymogów etycznych oraz powiązanych polityk lub procedur firmy.

A69. Zgodnie z MSZJ 1, reakcje firmy na ryzyka związane z jakością w odniesieniu do odpowiednich wymogów etycznych, w tym związanych z niezależnością członków zespołu wykonującego zlecenie, obejmują zasady lub procedury identyfikacji, oceny i przeciwdziałania zagrożeniom dla zgodności z odpowiednimi wymogami etycznymi.

A70. Odpowiednie działania, które firma może podjąć w celu przeciwdziałania zagrożeniom dla zgodności z odpowiednimi wymogami etycznymi, mogą obejmować na przykład:

- Przestrzeganie zasad lub procedur firmy dotyczących naruszeń odpowiednich wymogów etycznych, w tym informowanie lub konsultowanie się z odpowiednimi osobami w celu podjęcia odpowiednich działań, w tym, w stosownych przypadkach, działań dyscyplinarnych.
- Komunikacja z osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie.
- Komunikacja z organami regulacyjnymi lub organizacjami zawodowymi. W niektórych okolicznościach komunikacja z organami regulacyjnymi może być wymagana przez prawo lub przepisy.

- Poszukiwanie porady prawnej.
- Wycofanie się ze wykonania zlecenia atestacyjnego, gdy jest to możliwe zgodnie z obowiązującym prawem lub regulacjami.

*Umiejętności i techniki atestacyjne, profesjonalny sceptycyzm i profesjonalny osąd*

Profesjonalny sceptycyzm (Zob. Par. 38)

A71. Profesjonalny sceptycyzm to postawa, która obejmuje na przykład bycie czujnym na:

- Dowody niespójne z innymi uzyskanymi dowodami.
- Informacje, które podważają wiarygodność odpowiedzi na zapytania lub informacji, które mają być wykorzystane jako dowód.
- Okoliczności, które sugerują potrzebę zastosowania procedur dodatkowych w stosunku do procedur wymaganych przez odpowiednie ISSA.
- Warunki, które mogą wskazywać na prawdopodobne nieprawidłowości.
- Warunki, które mogą wskazywać na możliwe oszustwo.

A72. Profesjonalny sceptycyzm jest niezbędny do krytycznej oceny dowodów. Obejmuje to kwestionowanie niespójnych dowodów i wiarygodności odpowiedzi na zapytania oraz informacji, które mają być wykorzystane jako dowody. Obejmuje również rozważenie wystarczalności i stosowności uzyskanych dowodów w świetle okoliczności. Zachowanie profesjonalnego sceptycyzmu przez cały czas trwania zlecenia jest konieczne, jeśli praktyk ma na przykład ograniczyć ryzyko:

- Przeoczenia nietypowych okoliczności.
- Nadmiernego uogólniania podczas wyciągania wniosków z obserwacji.
- Stosowania niewłaściwych założeń przy określaniu charakteru, czasu i zakresu procedur oraz ocenie ich wyników.

A73 O ile zlecenie nie wiąże się z uzyskaniem pewności co do autentyczności dokumentów, praktyk może zaakceptować zapisy i dokumenty jako autentyczne, chyba że ma powody, aby sądzić inaczej. Niemniej jednak, zgodnie z paragrafem 83 niniejszego ISSA, praktyk jest zobowiązany do rozważenia wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody.

A74. Nie można oczekiwać od praktyka, że zlekceważy wcześniejsze doświadczenia dotyczące uczciwości i rzetelności osób dostarczających dowody. Niemniej jednak przekonanie, że osoby dostarczające dowody są uczciwe i rzetelne, nie zwalnia praktyka z konieczności zachowania profesjonalnego sceptycyzmu.

A75. Przeszkody w wykonywaniu zawodowego sceptycyzmu na poziomie zaangażowania mogą obejmować między innymi:

- Ograniczenia budżetowe, które mogą zniechęcać do korzystania w razie potrzeby z wystarczająco doświadczonych lub technicznie wykwalifikowanych zasobów, w tym ekspertów.
- Napięte terminy, które mogą negatywnie wpływać na zachowanie osób wykonujących pracę, a także osób kierujących, nadzorujących i oceniających.
- Brak współpracy lub nadmierne naciski ze strony kierownictwa, które mogą negatywnie wpłynąć na zdolność zespołu wykonującego zlecenie do rozwiązywania złożonych lub spornych kwestii.

- Niewystarczające zrozumienie jednostki i jej otoczenia, jej systemu kontroli wewnętrznej i obowiązujących kryteriów.
  - Trudności w uzyskaniu dostępu do dokumentacji, obiektów, niektórych pracowników, klientów, sprzedawców lub innych osób, które mogą spowodować, że zespół wykonujący zlecenie będzie tendencyjnie wybierał źródła dowodów i szukał dowodów ze źródeł, które są łatwiej dostępne.
  - Nadmierne poleganie na zautomatyzowanych narzędziach i technikach, co może skutkować brakiem krytycznej oceny dowodów przez zespół wykonujący zlecenie.
  - Gdy nie ma jednego ogólnie przyjętego sposobu pomiaru lub oceny kwestii zrównoważonego rozwoju i raportowania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, co może skutkować tym, że praktycy będą mniej skłonni do kwestionowania podejścia kierownictwa.
  - Złożoność zlecenia. Im większy, bardziej złożony i bardziej zróżnicowany podmiot (np. im bardziej rozległy geograficznie i im bardziej zależny od długiego i zróżnicowanego łańcucha dostaw), tym trudniej może być go zrozumieć i ocenić:
    - Czy kwestie zrównoważonego rozwoju są odpowiednie w okolicznościach zlecenia, oraz
    - Ile uwagi należy poświęcić poszczególnym ujawnieniom w kontekście informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju jako całości.
- A76. Możliwe działania, które zespół wykonujący zlecenie może podjąć w celu złagodzenia przeszkód w wykonywaniu profesjonalnego sceptycyzmu na poziomie zlecenia, mogą obejmować:
- Zachowanie czujności na zmiany w charakterze lub okolicznościach zlecenia, które wymagają zwrócenia się o dodatkowe lub inne zasoby na potrzeby zlecenia.
  - Wyraźne ostrzeganie zespołu wykonującego zlecenie o przypadkach lub sytuacjach, w których podatność na nieświadome lub świadome uprzedzenia może być większa (np. obszary wymagające większej oceny).
  - Zmiana składu zespołu wykonującego zlecenie, na przykład prośba o przydzielenie do zaangażowania bardziej doświadczonych osób o większych umiejętnościach lub wiedzy lub konkretnej wiedzy specjalistycznej.
  - Zaangażowanie bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie w bardziej złożone obszary zaangażowania lub w kontaktach z członkami kierownictwa, z którymi interakcja jest trudna lub stanowi wyzwanie.
  - Zaangażowanie członków zespołu wykonującego zlecenie posiadających specjalistyczne umiejętności i wiedzę lub eksperta praktyka w celu wsparcia zespołu wykonującego zlecenie w złożonych lub subiektywnych obszarach zlecenia.
  - Zaangażowanie odpowiednich zasobów w celu przeprowadzenia procedur mających na celu uzyskanie dowodów dotyczących ujawnień związanych z podmiotami w całym łańcuchu wartości jednostki.
  - Modyfikacja charakteru, harmonogramu i zakresu kierowania, nadzoru lub przeglądu, na przykład poprzez częstszy nadzór osobisty lub bardziej dogłębne przeglądy niektórych dokumentów roboczych.
  - Komunikowanie się z osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie, gdy kierownictwo wywiera nadmierną presję lub zespół wykonujący zlecenie napotyka trudności w uzyskaniu dostępu do dokumentacji, obiektów, niektórych pracowników, klientów, sprzedawców lub innych osób, od których można uzyskać dowody.

Profesjonalny osąd (Zob. Ust. 39)

A77. Profesjonalny osąd jest niezbędny do właściwego przeprowadzenia usługi atestacyjnej. Wynika to z faktu, że interpretacja odpowiednich wymogów etycznych i ISSA oraz świadome decyzje wymagane podczas całego zlecenia nie mogą być podejmowane bez zastosowania odpowiedniego szkolenia, wiedzy i doświadczenia do faktów i okoliczności. Profesjonalny osąd jest niezbędny w szczególności w odniesieniu do decyzji dotyczących:

- Obecności warunków wstępnych dla usług atestacyjnych.
- Istotności i ryzyka zlecenia.
- Charakter, harmonogram i zakres procedur stosowanych w celu spełnienia wymogów niniejszego ISSA i wszelkich innych odpowiednich ISSA oraz w celu uzyskania dowodów, w tym gdzie i w jakim zakresie konieczne jest przeprowadzenie procedur w podmiotach znajdujących się poza granicami organizacyjnymi jednostki i łańcuchem wartości.
- Ocena, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody i czy należy zrobić więcej, aby osiągnąć cele niniejszego ISSA i innych odpowiednich ISSA. W szczególności, w przypadku usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności, wymagany jest profesjonalny osąd przy ocenie, czy uzyskano znaczący poziom pewności.
- Właściwe wnioski do wyciągnięcia na podstawie uzyskanych dowodów.
- Działania, które należy podjąć w ramach profesjonalnego sceptycyzmu.
- Czy zaangażowanie kierownika prac atestacyjnych w trakcie całego zlecenia było wystarczające i odpowiednie, tak aby kierownik prac atestacyjnych miał podstawę do stwierdzenia, czy dokonane znaczące osądy i wyciągnięte wnioski są odpowiednie, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia.

A78. Cechą wyróżniającą profesjonalny osąd oczekiwany od praktyka jest to, że jest on wykonywany przez praktyka, którego szkolenie, wiedza i doświadczenie pomogły w rozwinięciu niezbędnych kompetencji do osiągnięcia rozsądnych osądów.

A79. Profesjonalny osąd opiera się na faktach i okolicznościach, które są znane biegłemu rewidentowi. Musi on być stosowany przez cały czas trwania zlecenia i odpowiednio udokumentowany. Profesjonalny osąd może być oceniany na podstawie tego, czy osiągnięty osąd odzwierciedla kompetentne zastosowanie zasad poświadczania i pomiaru lub oceny oraz czy jest odpowiedni w świetle i spójny z faktami i okolicznościami, które były znane praktykowi do dnia sporządzenia przez niego raportu atestacyjnego. Profesjonalny osąd nie powinien być wykorzystywany jako uzasadnienie decyzji, które nie są w inny sposób poparte faktami i okolicznościami zlecenia lub wystarczającymi odpowiednimi dowodami.

Zasoby zlecenia (Zob. Par.40)

A80. Zasoby obejmują zasoby ludzkie, technologiczne i intelektualne. Zasoby ludzkie obejmują członków zespołu wykonującego zlecenie oraz, w stosownych przypadkach, zewnętrznego eksperta praktyka. Zasoby technologiczne obejmują narzędzia technologiczne, które mogą pozwolić praktykowi na bardziej efektywne i wydajne zarządzanie zleceniem. Zasoby intelektualne obejmują na przykład metodologie atestacyjne, narzędzia wdrożeniowe, przewodniki atestacyjne, programy modelowe, szablony, listy kontrolne lub formularze.

A81. Ustalając, czy wystarczające i odpowiednie zasoby do wykonania zlecenia zostały przydzielone lub udostępnione zespołowi wykonującemu zlecenie, kierownik prac atestacyjnych może zazwyczaj polegać na powiązanych politykach lub procedurach firmy (w tym zasobach). Na przykład, na podstawie informacji przekazanych przez firmę, kierownik prac atestacyjnych może



polegać na programach rozwoju technologicznego, wdrażania i utrzymania firmy, gdy korzysta z technologii zatwierdzonej przez firmę do wykonywania procedur.

Kompetencje i możliwości zespołu ds. zaangażowania (Zob. Ust. 41)

A82. Przy ustalaniu, czy zespół wykonujący zlecenie posiada odpowiednie kompetencje w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz kompetencje i możliwości w zakresie umiejętności i technik poświadczających, kierownik prac atestacyjnych może wziąć pod uwagę takie kwestie, jak kompetencje zespołu:

- Zrozumienie i praktyczne doświadczenie w zakresie zapewniania zrównoważonego rozwoju o podobnym charakterze i złożoności poprzez odpowiednie szkolenia i uczestnictwo.
- Zrozumienie wymogów zawodowych oraz obowiązujących wymogów prawnych i regulacyjnych mających zastosowanie do zlecenia.
- Ekspertyza w kwestiach zrównoważonego rozwoju istotnych dla zlecenia.
- Wiedza specjalistyczna w zakresie technologii informatycznych wykorzystywanych przez jednostkę lub zautomatyzowanych narzędzi lub technik, które mają być wykorzystywane przez zespół wykonujący zlecenie w planowaniu i wykonywaniu zlecenia.
- Znajomość odpowiednich branż, w których działa podmiot.
- Znajomość przepisów prawa, regulacji lub praktyk biznesowych istotnych dla działalności podmiotu w danej jurysdykcji.
- Zdolność do zachowania profesjonalnego sceptycyzmu i profesjonalnego osądu.
- Zrozumienie zasad lub procedur firmy.

A83. Usługi atestacyjne w zakresie zrównoważonego rozwoju mogą być wykonywane w odniesieniu do szerokiego zakresu kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, które wymagają specjalistycznych umiejętności i wiedzy wykraczających poza te posiadane przez lidera i innych członków zespołu wykonującego zlecenie i w przypadku których wykorzystywana jest praca eksperta praktyka. Ekspert praktyka może być wewnętrznym ekspertem praktyka (który jest członkiem zespołu wykonującego zlecenie) lub zewnętrznym ekspertem praktyka. Ekspert praktyka może być potrzebny do pomocy praktykowi w jednym lub kilku obszarach.

Przykłady:

- Uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej.
- Przeprowadzanie procedur ryzyka.
- Reagowanie na ryzyka, w tym (w przypadku zaangażowania o racjonalnej pewności) określanie i wdrażanie ogólnych reakcji na ocenione ryzyka zniekształcenia informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.
- Ocena wystarczalności i adekwatności dowodów uzyskanych w celu sformułowania wniosków na temat informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.

A84. Rozważania przy podejmowaniu decyzji o skorzystaniu z usług eksperta praktykującego mogą obejmować:

- Czy kierownictwo korzystało z usług eksperta ds. zarządzania przy sporządzaniu informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju (Zob. Par. A85).
- Charakter i znaczenie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, w tym ich złożoność.

- Zidentyfikowane ujawnienia, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych nieprawidłowości (ograniczona pewność) lub ocenione ryzyko wystąpienia istotnych nieprawidłowości (racjonalna pewność).
- Oczekiwany charakter procedur w odpowiedzi na zidentyfikowane ryzyko, w tym: wiedza i doświadczenie praktyka w zakresie pracy ekspertów w odniesieniu do takich kwestii; oraz dostępność alternatywnych źródeł dowodów.

A85. W przypadku, gdy kierownictwo korzystało z usług eksperta kierownictwa przy sporządzaniu informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, na decyzję praktyka o tym, czy skorzystać z usług eksperta praktyka, mogą mieć również wpływ takie czynniki, jak:

- Charakter, zakres i cele pracy eksperta ds. zarządzania.
- Czy ekspert kierownictwa jest zatrudniony przez jednostkę lub jest stroną zaangażowaną przez nią do świadczenia odpowiednich usług.
- Zakres, w jakim kierownictwo może sprawować kontrolę lub wywierać wpływ na pracę eksperta kierownictwa.
- Kompetencje i możliwości eksperta ds. zarządzania.
- Czy ekspert kierownictwa podlega technicznym standardom wydajności lub innym profesjonalnym lub branżowym wymogom.
- Wszelkie kontrole w jednostce nad pracą eksperta ds. zarządzania.

A86. Im bardziej złożone jest zlecenie, w tym jego zasięg geograficzny i zakres, w jakim informacje pochodzą z łańcucha wartości jednostki, tym bardziej konieczne może być rozważenie, w jaki sposób praca ekspertów praktyka lub innych praktyków ma być zintegrowana w ramach zlecenia.

Zaangażowanie w pracę zewnętrznego eksperta praktyka lub firmy innej niż firma praktykującego (Zob. Par. 42)

A87. Paragraf 30 wymaga, aby kierownik prac atestacyjnych był wystarczająco i odpowiednio zaangażowany przez cały czas trwania zlecenia. Takie zaangażowanie rozciąga się na korzystanie z pracy eksperta zewnętrznego.

A88. Zewnętrzny ekspert praktyka nie jest częścią zespołu wykonującego zlecenie. W związku z tym paragraf 49 określa wymogi i warunki, jakie musi spełnić praktyk, aby móc wykorzystać pracę zewnętrznego eksperta.

A89. W pewnych okolicznościach firma inna niż firma usługodawcy może być zaangażowana do wykonania lub mogła wykonać pracę nad informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju, które są istotne dla zlecenia usługodawcy. Na przykład, firma ta mogła świadczyć oddzielne usługi atestacyjne dotyczące emisji, usuwania i składowania gazów cieplarnianych przez jednostkę, a informacje te są zawarte w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju będących przedmiotem usług atestacyjnych.

A90. W przypadku, gdy praktykujący uważa, że praca firmy innej niż firma praktykującego jest istotna dla zlecenia atestacyjnego praktykującego, a praca taka nie została jeszcze wykonana, praktykujący zazwyczaj planuje być wystarczająco zaangażowany w tę pracę. Jak wyjaśniono w paragrafie A22, jeżeli praktyk jest w stanie kierować, nadzorować i przeglądać takie prace, osoby (lub, w stosownych przypadkach, inna firma) wykonujące te prace są członkami zespołu wykonującego zlecenie i mają do nich zastosowanie wymogi mające zastosowanie do zespołu wykonującego zlecenie, w tym wymogi związane z odpowiednimi wymogami etycznymi w paragrafach 33-36 oraz wymogi związane z kierowaniem, nadzorem i przeglądem w paragrafach 45-48.

A91. W innych okolicznościach praca firmy innej niż firma praktyka może być już zakończona lub praktyk może nie być w stanie kierować, nadzorować i przeglądać pracy, która ma być wykonana przez tę inną firmę. Może to wynikać z faktu, że dostęp praktyka do pracy innego praktyka jest ograniczony przez prawo lub regulacje, lub praca, która została wykonana przez tę inną firmę, dotyczy podmiotu, który jest częścią łańcucha dostaw poza granicami organizacyjnymi jednostki podlegającej zaangażowaniu praktyka, a ani kierownictwo jednostki, ani praktykujący nie są w stanie jej nadzorować. W takich okolicznościach, gdy osoba wykonująca zawód uważa, że praca tej innej firmy jest istotna dla wykonywanego przez nią zlecenia atestacyjnego i zamierza wykorzystać tę pracę, firma ta jest inną osobą wykonującą zawód zgodnie z wyjaśnieniem w paragrafie A22, a wymogi określone w paragrafach 51-54 mają zastosowanie.

Niewystarczające lub nieodpowiednie zasoby przydzielone lub udostępnione (Zob. Ust. 43)

A92. Ustalenie przez kierownika prac atestacyjnych, czy wymagane są dodatkowe zasoby na poziomie zaangażowania, jest kwestią profesjonalnego osądu i zależy od wymogów niniejszego ISSA oraz charakteru i okoliczności zaangażowania. W pewnych okolicznościach kierownik prac atestacyjnych może stwierdzić, że reakcje firmy na ryzyka związane z jakością są nieskuteczne w kontekście konkretnego zlecenia, w tym, że pewne zasoby przydzielone lub udostępnione zespołowi wykonującemu zlecenie są niewystarczające. W takich okolicznościach kierownik prac atestacyjnych jest zobowiązany do podjęcia odpowiednich działań, w tym do przekazania takich informacji odpowiednim osobom w firmie. Przykładowo, jeśli program komputerowy dostarczony przez firmę atestacyjną nie zawiera nowych lub zmienionych procedur związanych z ujawnianiem informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju wymaganych przez nowe lub zmienione kryteria ramowe, terminowe przekazanie takich informacji firmie umożliwia firmie podjęcie kroków w celu niezwłocznej aktualizacji i ponownego wydania oprogramowania lub zapewnienia alternatywnego zasobu, który umożliwi zespołowi wykonującemu zlecenie przestrzeganie nowych przepisów.

A93. W przypadku, gdy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju obejmują informacje dla podmiotów, które są częścią grupy lub innych podmiotów w łańcuchu wartości jednostki (które ramy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju mogą określać jako "skonsolidowane informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju"), zaangażowanie może obejmować wykonywanie pracy w wielu podmiotach i jurysdykcjach. W takich okolicznościach ustalenie przez kierownika prac atestacyjnych, czy przydzielone lub udostępnione zasoby są wystarczające i odpowiednie, może obejmować rozważenie, czy istnieje potrzeba zaangażowania innego praktyka (lub praktyków) posiadającego wiedzę i doświadczenie w zakresie przepisów prawa, regulacji, języka lub kultury w niektórych jurysdykcjach.

A94. Jeśli przydzielone lub udostępnione zasoby są niewystarczające lub nieodpowiednie w okolicznościach zlecenia, a dodatkowe lub alternatywne zasoby nie zostały udostępnione, odpowiednie działania mogą obejmować:

- Zmianę planowanego podejścia do charakteru, harmonogramu i zakresu kierowania, nadzoru i przeglądu (zob. również pkt 46).
- Omówienie przedłużenia terminów sprawozdawczości jednostki z kierownictwem lub osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie, gdy przedłużenie jest możliwe zgodnie z obowiązującym prawem lub regulacjami.
- Postępowanie zgodnie z zasadami lub procedurami firmy dotyczącymi rozwiązywania różnic zdań, jeśli kierownik prac atestacyjnych nie uzyska niezbędnych zasobów do realizacji zlecenia.

- Postępowanie zgodnie z zasadami lub procedurami firmy dotyczącymi wycofania się z zaangażowania, gdy wycofanie się jest możliwe zgodnie z obowiązującym prawem lub regulacjami.

Korzystanie z przydzielonych lub udostępnionych zasobów (Zob. Par. 44)

A95. Zasady lub procedury firmy mogą obejmować wymagane względy lub obowiązki dla zespołu wykonującego zlecenie przy korzystaniu z zatwierdzonych przez firmę narzędzi technologicznych do wykonywania procedur i mogą wymagać zaangażowania osób posiadających specjalistyczne umiejętności lub wiedzę fachową w zakresie oceny lub analizy wyników. Zespół wykonujący zlecenie może być zobowiązany, zgodnie z zasadami lub procedurami firmy, do stosowania metodologii atestacyjnej firmy oraz określonych narzędzi i wskazówek. Zespół wykonujący zlecenie może również rozważyć, czy wykorzystanie innych zasobów intelektualnych jest właściwe i odpowiednie w oparciu o charakter i okoliczności zlecenia, na przykład metodologii poświadczania specyficznej dla branży lub powiązanych przewodników i pomocy dotyczących wyników.

#### *Kierowanie, nadzór i przegląd*

Odpowiedzialność Kierownika prac atestacyjnych za Kierowanie, Nadzór i Przegląd (Zob. Par. 45)

A96. MSZJ 1 wymaga, aby kierowanie, nadzór i przegląd były planowane i wykonywane w oparciu o zasadę, że praca wykonywana przez mniej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie jest kierowana, nadzorowana i przeglądana przez bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie.

A97. Kierowanie i nadzór nad zespołem wykonującym zlecenie oraz przegląd ich pracy to reakcje na poziomie firmy, które są wdrażane na poziomie zlecenia, których charakter, harmonogram i zakres mogą być dalej dostosowywane przez lidera zlecenia w zarządzaniu jakością zlecenia. W związku z tym podejście do kierowania, nadzoru i przeglądu będzie się różnić w zależności od zlecenia, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia. Podejście to będzie zazwyczaj obejmować kombinację polityk lub procedur firmy oraz odpowiedzi specyficznych dla danego zlecenia.

A98. Gdy zlecenie nie jest wykonywane w całości przez kierownika prac atestacyjnych lub gdy charakter i okoliczności zlecenia są bardziej złożone (np. gdy członkowie zespołu wykonującego zlecenie są rozproszeni w wielu jurysdykcjach), może być konieczne, aby kierownik prac atestacyjnych przypisał kierowanie, nadzór i przegląd innym członkom zespołu wykonującego zlecenie. Jednakże, jako część ogólnej odpowiedzialności kierownika prac atestacyjnych za zarządzanie i osiągnięcie jakości w ramach zlecenia oraz za wystarczające i odpowiednie zaangażowanie, kierownik prac atestacyjnych jest zobowiązany do określenia charakteru, czasu i zakresu kierowania, nadzoru i przeglądu zgodnie z paragrafem 46. W takich okolicznościach personel lub członkowie zespołu wykonującego zlecenie mogą przekazywać informacje liderowi zaangażowania, aby umożliwić mu dokonanie ustaleń wymaganych w paragrafie 46.

#### *Kierunek*

A99. Kierowanie zespołem zaangażowanym może obejmować informowanie członków zespołu wykonującego zlecenie o ich obowiązkach, takich jak:

- Przyczynianie się do zarządzania i osiągnięcia jakości na poziomie zaangażowania poprzez osobiste zachowanie, komunikację i działania.
- Utrzymywanie pytającego umysłu i bycie świadomym nieświadomych lub świadomych uprzedzeń w wykonywaniu profesjonalnego sceptycyzmu podczas gromadzenia i oceny dowodów.

- Odniesienie się do zagrożeń dla osiągnięcia jakości i oczekiwanej reakcji zespołu wykonującego zlecenie. Na przykład, ograniczenia budżetowe lub ograniczenia zasobów nie powinny powodować, że członkowie zespołu wykonującego zlecenie modyfikują zaplanowane procedury lub nie wykonują zaplanowanych procedur.
- Spełnienie odpowiednich wymogów etycznych.
- Zrozumienie celów prac do wykonania oraz szczegółowych instrukcji dotyczących charakteru, harmonogramu i zakresu planowanych procedur poświadczających.
- Obowiązki poszczególnych członków zespołu wykonującego zlecenie w zakresie przeprowadzania procedur oraz bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie w zakresie kierowania, nadzorowania i przeglądu pracy mniej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie.

#### Nadzór

A100. Nadzór może obejmować takie kwestie jak:

- Śledzenie postępów w wykonaniu zlecenia, w tym monitorowanie:
  - Postępy w realizacji planu zlecenia;
  - Czy cel wykonanej pracy został osiągnięty; oraz
  - Stała adekwatność przydzielonych zasobów.
- Podejmowanie odpowiednich działań w celu rozwiązania kwestii pojawiających się w trakcie realizacji zlecenia, w tym na przykład przeniesienie planowanych procedur do bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie, gdy kwestie są bardziej złożone niż początkowo przewidywano.
- Identyfikacja kwestii wymagających konsultacji lub rozważenia przez bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie w trakcie realizacji zlecenia.
- Zapewnienie coachingu i szkoleń w miejscu pracy, aby pomóc członkom zespołu wykonującego zlecenie rozwijać umiejętności lub kompetencje.
- Tworzenie środowiska, w którym członkowie zespołu ds. zaangażowania zgłaszają obawy bez obawy przed represjami.

#### Recenzja

A101. Przegląd pracy zespołu wykonującego zlecenie polega na rozważeniu, czy, na przykład:

- Prace zostały wykonane zgodnie z zasadami lub procedurami firmy, wymogami zawodowymi oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi.
- Zgłoszono istotne kwestie do dalszego rozpatrzenia.
- Przeprowadzono odpowiednie konsultacje, a wynikające z nich wnioski zostały udokumentowane i wdrożone.
- Istnieje potrzeba zmiany charakteru, harmonogramu i zakresu wykonywanych prac.
- Wykonane prace potwierdzają wyciągnięte wnioski i są odpowiednio udokumentowane.
- Uzyskane dowody są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę do wyciągnięcia wniosków przez praktyka.
- Cele procedur zostały osiągnięte.

Określanie charakteru, harmonogramu i zakresu kierowania, nadzoru i przeglądu (Zob. Pkt 46)

A102. Podejście do kierowania i nadzoru nad członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz przegląd ich pracy stanowi wsparcie dla kierownika prac atestacyjnych w spełnianiu wymogów niniejszego ISSA oraz w stwierdzeniu, że kierownik prac atestacyjnych był wystarczająco i odpowiednio zaangażowany w trakcie całego zlecenia zgodnie z paragrafem 166(d)(i).

A103. Podejście do kierowania, nadzoru i przeglądu może być dostosowane w zależności od, na przykład:

- Wcześniejszego doświadczenie członka zespołu wykonującego zlecenie z podmiotem i jego przedmiotem.
- Złożoności zlecenia.
- Oszacowania ryzyko istotnego zniekształcenia (w przypadku zaangażowania o racjonalnej pewności).
- Kompetencje i możliwości poszczególnych członków zespołu wykonującego pracę.
- Sposób, w jaki mają odbywać się przeglądy wykonanej pracy (zdalnie lub osobiście).
- Struktura zespołu wykonującego zlecenie i lokalizacja członków zespołu wykonującego zlecenie.
- Czy członkowie zespołu wykonującego zlecenie pochodzą z firmy praktykującego, innej firmy sieciowej lub innego praktykującego.

Przegląd dokumentacji dotyczącej zlecenia (Zob. Pkt 47)

A104. Terminowy przegląd dokumentacji zlecenia przez kierownika prac atestacyjnych na odpowiednich etapach całego zlecenia umożliwia rozwiązanie istotnych kwestii w sposób satysfakcjonujący kierownika prac atestacyjnych w dniu lub przed dniem sporządzenia raportu przez praktyka. Kierownik prac atestacyjnych nie musi przeglądać całej dokumentacji zlecenia.

A105. Kierownik prac atestacyjnych dokonuje profesjonalnego osądu przy identyfikacji znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie. Zasady lub procedury firmy mogą określać pewne kwestie, które są powszechnie uznawane za istotne osądy. Istotne osądy mogą obejmować kwestie związane z planowaniem i wykonaniem zlecenia, a także wnioski wyciągnięte przez zespół wykonujący zlecenie.

Przykłady istotnych osądów:

- Czy zakres informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które mają być raportowane, oraz zakres usług atestacyjnych są odpowiednie.
- Czy zlecenie ma racjonalny cel, w tym, w przypadku zlecenia o ograniczonej pewności, czy wykonawca oczekuje, że będzie w stanie uzyskać znaczący poziom pewności.
- Odpowiedniość stosowanych kryteriów.
- Planowanie zlecenia, takie jak kwestie związane z istotnością.
- Skład zespołu wykonującego zlecenie, w tym:
  - o Personel posiadający doświadczenie w jednej lub kilku kwestiach związanych ze zrównoważonym rozwojem.
  - o Wykorzystanie personelu z centrów świadczenia usług.
- Decyzja o zaangażowaniu eksperta praktyka, w tym decyzja o zaangażowaniu eksperta zewnętrznego.
- Decyzja o wykorzystaniu pracy innego praktyka, w tym znaczenie tej pracy dla zaangażowania.
- Rozważenie przez zespół wykonujący zlecenie informacji uzyskanych w procesie akceptacji i kontynuacji oraz proponowanych odpowiedzi na te informacje.
- Procedury ryzyka stosowane przez zespół wykonujący zlecenie, w tym sytuacje, w których identyfikacja ryzyka istotnego zniekształcenia (w przypadku zlecenia o racjonalnej pewności) lub ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń (w przypadku zlecenia o ograniczonej pewności), wymaga od zespołu wykonującego zlecenie znaczącego osądu.
- Wyniki procedur przeprowadzonych przez zespół wykonujący zlecenie w obszarach zlecenia obejmujące istotny osąd kierownictwa.
- Przeprowadzona przez zespół wykonujący zlecenie ocena pracy wykonanej przez zewnętrznego eksperta praktyka lub innego praktyka oraz wyciągnięte z niej wnioski.
- Gdy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju zawierają informacje dotyczące więcej niż jednego podmiotu (np. informacje dotyczące podmiotów, które są częścią grupy lub innych podmiotów w łańcuchu wartości podmiotu raportującego):
  - o Proponowane podejście do zaangażowania w celu ustalenia, gdzie i przez kogo należy uzyskać dowody.
  - o Decyzje dotyczące zaangażowania innych praktyków, w tym sposobu kierowania nimi i nadzorowania ich oraz przeglądu ich pracy, w tym na przykład, gdy w ramach zlecenia o racjonalnej pewności inny praktyk wykonuje pracę w obszarach wyższego szacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.
- Znaczenie i sposób postępowania ze skorygowanymi i nieskorygowanymi nieprawidłowościami zidentyfikowanymi podczas zlecenia.
- Ocena kwestii, które mogą mieć wpływ na raport poświadczający, w tym modyfikacja wniosków praktyka.

A106. Kierownik prac atestacyjnych kieruje się profesjonalnym osądem przy określaniu innych kwestii do przeglądu, na przykład w oparciu o:

- Charakter i okoliczności zlecenia.
- Który członek zespołu wykonał pracę.
- Sprawy związane z wynikami ostatnich inspekcji.
- Wymogi polityk lub procedur firmy.

Przegląd formalnych pisemnych komunikatów (Zob. Par. 48)

A107. Kierownik prac atestacyjnych kieruje się profesjonalnym osądem przy określaniu, które pisemne komunikaty należy poddać przeglądowi, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia. Na przykład może nie być konieczne, aby kierownik prac atestacyjnych dokonywał przeglądu komunikacji między zespołem wykonującym zlecenia a kierownictwem w zwykłym toku realizacji zlecenia.

Korzystanie z pracy zewnętrznego eksperta praktyka (Zob. Par.)

A108. Praktyk ponosi wyłączną odpowiedzialność za wyrażone wnioski atestacyjne, a odpowiedzialność ta nie jest ograniczana przez korzystanie przez praktyka z pracy zewnętrznego eksperta praktyka. Niemniej jednak, jeżeli praktyk korzystający z pracy zewnętrznego eksperta praktyka, po zastosowaniu się do niniejszego ISSA, stwierdzi, że praca tego eksperta jest odpowiednia dla celów praktyka, praktyk może zaakceptować ustalenia lub wnioski tego eksperta w dziedzinie, którą się zajmuje, jako odpowiednie dowody.

A109. Charakter, harmonogram i zakres procedur mających na celu spełnienie wymogu określonego w paragrafie 49 będą się różnić w zależności od okoliczności. Istotne względy mogą obejmować:

- Znaczenie pracy eksperta w kontekście realizacji zlecenia (Zob. także Par. A110-A111).
- Charakter ujawnionych informacji, do których odnosi się praca eksperta.
- Ryzyko istotnego zniekształcenia informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju (w przypadku zlecenia o racjonalnej pewności) lub ujawnień, w których mogą wystąpić istotne zniekształcenia (w przypadku zlecenia o ograniczonej pewności), do których odnosi się praca eksperta.
- Wiedza i doświadczenie praktyka w zakresie wcześniejszej pracy wykonywanej przez tego eksperta.

A110. Gdy ma być wykorzystana praca zewnętrznego eksperta wykonawcy usługi atestacyjnej, właściwe może być przeprowadzenie niektórych procedur wymaganych przez paragraf 49 na etapie akceptacji lub kontynuacji zlecenia. Dotyczy to w szczególności sytuacji, gdy praca zewnętrznego eksperta praktyka będzie w pełni zintegrowana z pracą innego personelu wykonującego zlecenie atestacyjne oraz gdy praca zewnętrznego eksperta praktyka ma być wykorzystana na wczesnych etapach zlecenia, na przykład podczas wstępnego planowania i procedur ryzyka.

A111. Kompetencje, możliwości i obiektywizm zewnętrznego eksperta praktyka są czynnikami, które znacząco wpływają na to, czy praca zewnętrznego eksperta praktyka będzie odpowiednia dla celów praktyka. Informacje dotyczące kompetencji, możliwości i obiektywizmu zewnętrznego eksperta praktyka mogą pochodzić z różnych źródeł.



Przykłady:

- Osobiste doświadczenie z poprzednimi pracami tego eksperta.
- Dyskusje z tym ekspertem.
- Dyskusje z innymi praktykami lub osobami zaznajomionymi z pracą danego eksperta.
- Znajomość kwalifikacji tego eksperta, członkostwo w organizacji zawodowej lub stowarzyszeniu branżowym, licencja na wykonywanie zawodu lub inne formy zewnętrznego uznania.
- Zrozumienie, czy praca eksperta podlega technicznym standardom wydajności lub innym wymogom zawodowym lub branżowym, na przykład standardom etycznym i innym wymogom członkostwa w organizacji zawodowej lub stowarzyszeniu branżowym, standardom akredytacji organu licencyjnego.
- Opublikowane artykuły lub książki napisane przez tego eksperta.

A112. Ocena, czy zagrożenia dla obiektywizmu są na akceptowalnym poziomie może zależeć od roli zewnętrznego eksperta praktyka i znaczenia pracy eksperta w kontekście zlecenia. W niektórych przypadkach może nie być możliwe wyeliminowanie okoliczności, które stwarzają zagrożenia lub zastosowanie zabezpieczeń w celu zmniejszenia zagrożeń do akceptowalnego poziomu, na przykład, jeśli proponowany ekspert zewnętrzny praktyka jest osobą, która odegrała znaczącą rolę w przygotowaniu informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.

A113. Przy ocenie obiektywizmu zewnętrznego eksperta praktykującego, istotne może być:

- Zapytanie również odpowiedniej strony (stron) o wszelkie znane interesy lub relacje, które odpowiednia strona (strony) ma z ekspertem, które mogą wpływać na obiektywizm tego eksperta.
- Omówienie z ekspertem wszelkich mających zastosowanie zabezpieczeń, w tym wszelkich wymogów zawodowych, które mają zastosowanie do tego eksperta, oraz ocena, czy zabezpieczenia są odpowiednie do ograniczenia zagrożeń do akceptowalnego poziomu. Interesy i relacje, które mogą być istotne do omówienia z ekspertem, obejmują:
  - Interesy finansowe.
  - Relacje biznesowe i osobiste.
  - Świadczenie innych usług przez tego eksperta.

W niektórych przypadkach właściwe może być również uzyskanie przez praktyka pisemnego oświadczenia od zewnętrznego eksperta praktyka o wszelkich interesach lub relacjach z jednostką lub stroną angażującą, o których ten ekspert wie.

A114. Posiadanie wystarczającego zrozumienia dziedziny wiedzy eksperta zewnętrznego praktyka umożliwia praktykowi:

- (a) Uzgodnić z ekspertem praktyka charakter, zakres (w tym istotność, która ma być zastosowana) i cele pracy tego eksperta dla celów praktyka;
- (b) Zrozumienie, jakie założenia, dane i metody, w tym w stosownych przypadkach modele, są stosowane przez eksperta praktyka oraz czy są one ogólnie akceptowane w dziedzinie tego eksperta i odpowiednie w okolicznościach zlecenia; oraz
- (c) Oceń adekwatność pracy tego eksperta do celów praktyka.

A115. Może być właściwe, aby umowa praktyka z zewnętrznym ekspertem praktyka obejmowała również takie kwestie, jak następujące:

- Odpowiednie role i obowiązki praktyka i eksperta.
- Charakter, czas i zakres komunikacji pomiędzy praktykiem a ekspertem, w tym forma raportu, który ma zostać dostarczony przez eksperta.
- Konieczność przestrzegania przez eksperta wymogów poufności.

A116. Następujące kwestie mogą być istotne przy ocenie adekwatności pracy zewnętrznego eksperta praktyka do celów praktyka:

- Trafność i zasadność ustaleń lub wniosków wynikających z pracy eksperta oraz ich spójność z innymi dowodami.
- Jeśli praca tego eksperta obejmuje wykorzystanie istotnych założeń i metod, istotność i racjonalność tych założeń i metod w danych okolicznościach.
- Jeśli praca tego eksperta obejmuje wykorzystanie danych źródłowych, które są istotne dla pracy, istotność, kompletność i dokładność tych danych źródłowych.

Korzystanie z pracy innego praktyka (Zob. Par.51-54)

A117. Planując i wykonując zlecenie, praktyk może zamierzać wykorzystać pracę innego praktyka. Praktyk kieruje się profesjonalnym osądem przy ustalaniu, czy praca innego praktyka jest istotna i odpowiednia dla celów zlecenia oraz charakteru i zakresu, w jakim praca innego praktyka może być wykorzystana w danych okolicznościach. Na zakres procedur stosowanych przez praktyka w celu oceny pracy innego praktyka zgodnie z paragrafem 51 mają wpływ:

- Ogólne znaczenie pracy dla zaangażowania praktyka. Na przykład, im większe znaczenie dla ogółu informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju mają ujawnienia, w odniesieniu do których praktykant zamierza uzyskać dowody wykorzystując pracę innego praktyka, tym bardziej rozległe mogą być procedury praktyka, w tym komunikacja z innym praktykiem i ustalenie, czy konieczne jest dokonanie przeglądu dodatkowej dokumentacji pracy tego praktyka zgodnie z paragrafem 54; oraz
- Zdolność praktyka do uzyskania dostępu do innego praktyka i jego pracy, na przykład, gdy praca innego praktyka dotyczy informacji spoza jednostki, im dalej w dół łańcucha wartości jednostki znajdują się informacje, tym mniej prawdopodobne jest, że kierownictwo jednostki lub praktykant będą mogli wpływać na dostęp do pracy innego praktyka. Paragraf A125 wyjaśnia okoliczności, w których ograniczenie zakresu może powstać w związku z korzystaniem z pracy innego praktyka.

A118. Podczas gdy paragrafy A108-A116 zawierają wytyczne dotyczące korzystania z pracy zewnętrznego eksperta praktyka, mogą one być również pomocne w przypadku korzystania z pracy innego praktyka, w szczególności rozważań opisanych w paragrafach A109 i A116.

A119. Odpowiednie wymogi etyczne zazwyczaj określają wymogi niezależności mające zastosowanie do pracy innego praktyka. Zakres, w jakim polityka lub procedury innego praktyka wspierają niezależność innego praktyka oraz poziom kompetencji innego praktyka są szczególnie ważne przy określaniu, czy należy skorzystać z pracy innego praktyka, a jeśli tak, to jaki charakter i zakres wykorzystania pracy innego praktyka jest odpowiedni w danych okolicznościach. Zwrócenie się do innego praktyka z zapytaniem o jego politykę lub procedury dotyczące niezależności oraz kompetencji i możliwości może pomóc praktykowi w ocenie, czy inny praktyk jest niezależny i posiada kompetencje niezbędne do celów praktyka.

A120. Źródła opisane w paragrafie A111 związane z pracą eksperta praktyka mogą być również istotne przy ocenie kompetencji i możliwości innego praktyka. Gdy inny praktykant jest inną firmą

należącą do tej samej sieci co firma praktyka i podlega wspólnym wymogom sieciowym lub korzysta ze wspólnych usług sieciowych, praktykant może być w stanie polegać na takich wymogach sieciowych, na przykład tych dotyczących szkolenia zawodowego lub rekrutacji, lub tych, które wymagają stosowania wspólnych metodologii i powiązanych narzędzi wdrożeniowych.

A121. Ocena, czy charakter, zakres i cele pracy innego praktyka są odpowiednie dla celów praktyka, może obejmować zrozumienie:

- Charakter zaangażowania i to, czy wykazuje ono racjonalny cel;
- Obowiązujące kryteria;
- Zakres zlecenia, w tym istotność;
- Czy zlecenie jest zleceniem o ograniczonej czy racjonalnej pewności; oraz
- Czy wykonane prace zostały poparte politykami lub procedurami na poziomie firmy zaprojektowanymi w celu zarządzania jakością.

A122. Istotne kwestie, o których przekazanie zespół wykonujący zlecenie może poprosić innego praktyka, obejmują:

- Czy drugi praktyk spełnił wymogi etyczne, które są istotne dla zlecenia, w tym niezależność i kompetencje zawodowe.
- Informacje na temat przypadków niezgodności z prawem lub regulacjami, które mogłyby spowodować istotne zniekształcenie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.
- Lista nieskorygowanych zniekształceń zidentyfikowanych przez innego praktyka w trakcie zlecenia, które nie są wyraźnie trywialne.
- Wskaźniki możliwej stronniczości w przygotowywaniu istotnych informacji.
- Opis wszelkich zidentyfikowanych znaczących niedociągnięć kontroli wewnętrznej zidentyfikowanych przez innego praktyka podczas zlecenia.
- Inne istotne sprawy, o których inny praktyk poinformował lub spodziewa się poinformować jednostkę, w tym oszustwa lub podejrzenia oszustwa.
- Wszelkie inne kwestie, które mogą być istotne dla informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju lub na które inny praktyk chciałby zwrócić uwagę zespołu wykonującego zlecenie, w tym wyjątki odnotowane w pisemnych oświadczeniach, o które inny praktyk poprosił jednostkę.
- Ogólne ustalenia, wnioski lub opinie innego praktyka.

A123. Jeśli praktyk stwierdzi, że komunikaty innego praktyka nie są adekwatne do celów praktyka, praktyk może rozważyć, czy na przykład:

- Dalsze informacje można uzyskać od drugiego praktyka (np. poprzez dalsze dyskusje lub spotkania);
- Przegląd dodatkowej dokumentacji drugiego praktyka może dostarczyć praktykowi dodatkowych informacji;
- Konieczne może być przeprowadzenie dodatkowych procedur przez zespół wykonujący zlecenie; lub
- Istnieją jakiegokolwiek obawy dotyczące kompetencji lub możliwości drugiego praktyka.

A124. Ustalenie przez praktyka, czy dokonać przeglądu dodatkowej dokumentacji innego praktyka może obejmować rozważenie:

- Charakter, czas i zakres pracy wykonanej przez innego praktyka;

- Kompetencje i możliwości drugiego praktyka; oraz
- Istotne osądy dokonane przez innego praktyka oraz jego ustalenia lub wnioski dotyczące kwestii, które są istotne dla informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.

A125. Ograniczenie zakresu występuje, gdy lekarz nie jest w stanie:

- (a) Uzyskanie dowodów z pracy innego praktyka, które są odpowiednie dla celów praktyka, oraz
- (b) Uzyskanie, za pomocą alternatywnych środków, wystarczających odpowiednich dowodów dotyczących ujawnień, w odniesieniu do których praktykant zamierzał wykorzystać pracę innego praktyka jako dowód.

W takich okolicznościach, zgodnie z paragrafem 165, wykonawca rozważa implikacje dla usługi atestacyjnej i raportu atestacyjnego.

Korzystanie z pracy komórki audytu wewnętrznego (Zob. Ust. 55)

A126. Przy ustalaniu, czy praca funkcji audytu wewnętrznego może być wykorzystana do celów zlecenia, w pierwszej kolejności należy rozważyć, czy planowany charakter i zakres pracy funkcji audytu wewnętrznego, która została wykonana lub jest planowana do wykonania, jest istotny dla podejścia praktyka do zlecenia.

A127. Zakres, w jakim status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego oraz odpowiednie polityki i procedury wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych, a także poziom kompetencji funkcji są szczególnie ważne przy określaniu, czy należy wykorzystać, a jeśli tak, to jaki charakter i zakres wykorzystania pracy funkcji jest odpowiedni w danych okolicznościach.

A128. Czynniki, które mogą mieć wpływ na ocenę przez praktyka, czy funkcja audytu wewnętrznego stosuje systematyczne i zdyscyplinowane podejście, obejmują następujące elementy:

- Istnienie, adekwatność i stosowanie udokumentowanych procedur audytu wewnętrznego lub wytycznych obejmujących takie obszary jak ocena ryzyka, programy prac, dokumentacja i sprawozdawczość, których charakter i zakres jest współmierny do wielkości i okoliczności jednostki.
- Czy funkcja audytu wewnętrznego posiada odpowiednie polityki i procedury kontroli jakości, na przykład polityki i procedury, które miałyby zastosowanie do funkcji audytu wewnętrznego (takie jak te dotyczące przywództwa, zasobów ludzkich i realizacji zleceń) lub wymogi kontroli jakości w standardach określonych przez odpowiednie organy zawodowe dla audytorów wewnętrznych. Organy te mogą również ustanowić inne odpowiednie wymogi, takie jak przeprowadzanie okresowych zewnętrznych ocen jakości.

*Monitorowanie i środki zaradcze* (Zob. Ust. 58)

A129. Rozważając informacje przekazane przez firmę w ramach procesu monitorowania i naprawczego oraz ich wpływ na zlecenie, kierownik prac atestacyjnych może rozważyć działania naprawcze opracowane i wdrożone przez firmę w celu wyeliminowania zidentyfikowanych niedociągnięć oraz, w zakresie odpowiednim do charakteru i okoliczności zlecenia, przekazać je zespołowi wykonującemu zlecenie. Kierownik prac atestacyjnych może również określić, czy potrzebne są dodatkowe działania naprawcze na poziomie zaangażowania. Na przykład, kierownik prac atestacyjnych może stwierdzić, że:

- Potrzebny jest ekspert praktyk; lub
- Charakter, czas i zakres kierowania, nadzoru i przeglądu musi zostać wzmocniony w obszarze zaangażowania, w którym zidentyfikowano niedociągnięcia.

Jeśli zidentyfikowane niedociągnięcie nie wpływa na jakość zlecenia (np. jeśli odnosi się do zasobu technologicznego, z którego zespół wykonujący zlecenie nie korzystał), dalsze działania mogą nie być konieczne.

A130. Niedoskonałość systemu zarządzania jakością w firmie niekoniecznie oznacza, że usługa atestacyjna nie została wykonana zgodnie ze standardami zawodowymi i obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi lub że raport sporządzony przez praktyka nie był odpowiedni.

### **Oszustwa i niezgodność z przepisami prawa i regulacjami**

*Oszustwo (Zob. Ust. 59)*

A131. Zachowanie profesjonalnego sceptycyzmu wymaga ciągłego kwestionowania, czy uzyskane informacje i dowody sugerują, że może istnieć istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem. Obejmuje to rozważenie wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody oraz kontroli nad ich przygotowaniem i utrzymaniem, w stosownych przypadkach. Ze względu na cechy oszustwa, zawodowy sceptycyzm praktyka jest szczególnie ważny przy rozważaniu istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, które może obejmować pominięcie informacji i/lub celową stronniczość. Paragraf A296 zawiera przykłady istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju. Paragrafy 116L, 116R i 117-118 odnoszą się do wymaganych reakcji praktyka na zidentyfikowane lub podejrzewane oszustwo.

*Niezgodność z przepisami prawa i regulacjami (Zob. Ust. 60)*

A132. Odpowiednie wymogi etyczne mogą obejmować wymóg zgłaszania zidentyfikowanych lub podejrzewanych niezgodności z przepisami prawa i regulacjami na odpowiednim szczeblu kierownictwa lub osób, którym powierzono zarządzanie. W niektórych jurysdykcjach prawo lub regulacje mogą ograniczać przekazywanie przez praktyka określonych kwestii podmiotowi odpowiedzialnemu, kierownictwu lub osobom, którym powierzono sprawowanie funkcji zarządczych. Prawo lub regulacje mogą wyraźnie zabraniać komunikacji lub innych działań, które może zaszkodzić dochodzeniu prowadzonemu przez odpowiedni organ w sprawie faktycznego lub podejrzewanego czynu niezgodnego z prawem, w tym ostrzeżeniu jednostki. W takich okolicznościach kwestie rozważane przez praktyka mogą być złożone, a praktyk może uznać za stosowne uzyskanie porady prawnej.

A133. Prawo, regulacje lub odpowiednie wymogi etyczne mogą:

- (a) Wymagać od praktyka zgłaszania zidentyfikowanych lub podejrzewanych niezgodności z przepisami prawa i regulacjami do odpowiedniego organu spoza jednostki, oraz
- (b) Ustalenie obowiązków, w ramach których raportowanie do odpowiedniego organu spoza jednostki może być właściwe w danych okolicznościach.

A134. Zgłaszanie zidentyfikowanych lub podejrzewanych niezgodności z przepisami prawa i regulacjami odpowiednim organom spoza jednostki może być wymagane lub właściwe w danych okolicznościach, ponieważ:

- (a) Przepisy prawa, regulacje lub odpowiednie wymogi etyczne wymagają tego od praktyka;
- (b) Praktyk ustalił, że zgłoszenie jest odpowiednim działaniem w odpowiedzi na zidentyfikowaną lub podejrzewaną niezgodność zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi; lub
- (c) Przepisy prawa, regulacje lub odpowiednie wymogi etyczne dają praktykowi prawo do takiego działania.

A135. Zgłaszanie zidentyfikowanych lub podejrzewanych niezgodności z prawem i regulacjami zgodnie z prawem, regulacjami lub odpowiednimi wymogami etycznymi może obejmować niezgodności z prawem i regulacjami, na które praktyk natknął się lub o których dowiedział się podczas wykonywania zlecenia, ale które mogą nie mieć wpływu na informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju. Zgodnie z niniejszą ISSA, od praktyka nie oczekuje się poziomu zrozumienia przepisów prawa i regulacji wykraczających poza te, które mają wpływ na informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju. Jednakże prawo, regulacje lub odpowiednie wymogi etyczne mogą wymagać od praktyka zastosowania wiedzy, profesjonalnego osądu i doświadczenia w reagowaniu na takie niezgodności. To, czy dane działanie stanowi faktyczną niezgodność, jest ostatecznie kwestią rozstrzyganą przez sąd lub inny odpowiedni organ orzekający.

A136. W niektórych okolicznościach zgłoszenie zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności z przepisami prawa i regulacjami odpowiedniemu organowi spoza jednostki może być wykluczone przez obowiązek zachowania poufności przez praktyka wynikający z przepisów prawa, regulacji lub odpowiednich wymogów etycznych. W innych przypadkach zgłoszenie zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności odpowiedniemu organowi spoza jednostki nie byłoby uważane za naruszenie obowiązku zachowania poufności zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi.

#### **Komunikacja z kierownictwem, osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie i innymi podmiotami** (Zob. Ust. 62)

A137. Istotne kwestie, które mogą być odpowiednie do przekazania kierownictwu, osobom odpowiedzialnym za zarządzanie lub innym osobom, obejmują:

- Zidentyfikowane lub podejrzewane oszustwo lub niezgodność z prawem lub regulacjami.
- Zidentyfikowane niedociągnięcia w kontroli wewnętrznej.
- Stronniczość kierownictwa w przygotowaniu informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.
- Istotne kwestie omawiane lub będące przedmiotem korespondencji z kierownictwem.
- Istotne nieprawidłowości w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju lub inne informacje, których kierownictwo odmówiło skorygowania.
- Znaczące trudności napotkane podczas realizacji zlecenia.

A138. Istotne sprawy omawiane lub będące przedmiotem korespondencji z kierownictwem mogą obejmować takie kwestie jak:

- Znaczące zdarzenia lub transakcje, które miały miejsce w ciągu roku.
- Obawy dotyczące wykorzystania przez kierownictwo pracy eksperta lub informacji uzyskanych ze źródeł zewnętrznych.
- Istotne kwestie, co do których nie było zgody z kierownictwem.

A139. Istotne trudności napotkane podczas wykonywania zlecenia mogą obejmować takie kwestie jak:

- Znaczne opóźnienia ze strony kierownictwa, niedostępność personelu jednostki lub niechęć kierownictwa do dostarczenia informacji niezbędnych do przeprowadzenia procedur przez praktyka.
- Nierozsądnie krótki czas na wykonanie zlecenia.
- Nieoczekiwany wysiłek wymagany do uzyskania wystarczających dowodów.

- Niedostępność oczekiwanych informacji.
- Ograniczenia nałożone na praktykującego przez kierownictwo.

W niektórych okolicznościach takie trudności mogą stanowić ograniczenie zakresu, które prowadzi do modyfikacji wniosku atestacyjnego.

Rozważania specyficzne dla podmiotów sektora publicznego

A140. Praktyk sektora publicznego może być zobowiązany do zgłaszania zidentyfikowanych lub podejrzewanych niezgodności ustawodawcy lub innemu organowi zarządzającemu lub do zgłaszania ich w raporcie praktyka.

## **Dokumentacja**

### *Nadrzędne wymagania dotyczące dokumentacji*

Forma, treść i zakres dokumentacji zlecenia (Zob. Ust. 63-65)

A141. Praktyk posiadający doświadczenie w kwestiach zrównoważonego rozwoju odnosi się do osoby (wewnętrznej lub zewnętrznej w stosunku do firmy), która posiada praktyczne doświadczenie w kwestiach zrównoważonego rozwoju i posiada wystarczające zrozumienie:

- (a) Procesów zapewnienia bezpieczeństwa;
- (b) ISSA oraz obowiązujących wymogów prawnych i regulacyjnych;
- (c) Środowiska biznesowego, w którym działa jednostka; oraz
- (d) Zapewnienia wiarygodności i kwestii raportowania zrównoważonego rozwoju istotnych dla branży podmiotu.

A142. Przygotowanie wystarczającej i odpowiedniej dokumentacji zlecenia w odpowiednim czasie pomaga podnieść jakość zlecenia atestacyjnego i ułatwia skuteczny przegląd i ocenę uzyskanych dowodów oraz wyciągniętych wniosków przed sfinalizowaniem raportu. Dokumentacja zlecenia przygotowana po wykonaniu prac atestacyjnych może być mniej dokładna niż dokumentacja przygotowana w czasie wykonywania takich prac.

A143. Forma, treść i zakres dokumentacji zlecenia zależą od takich czynników jak:

- Wielkość i złożoność podmiotu.
- Zakres usługi atestacyjnej i charakter procedur, które mają zostać wykonane. Na przykład zakres dokumentacji zlecenia byłby zwykle mniejszy.
  - W przypadku zlecenia o ograniczonej pewności w porównaniu do zlecenia o racjonalnej pewności.
  - (Gdy zakres usług atestacyjnych obejmuje tylko niektóre części, a nie wszystkie informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju).
- Zakres ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń (w przypadku usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności) lub zidentyfikowane i ocenione ryzyko wystąpienia istotnych zniekształceń (w przypadku usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności).
- Znaczenie uzyskanych dowodów.
- Charakter i zakres zidentyfikowanych wyjątków.
- Potrzeba udokumentowania wniosku lub podstawy wniosku, która nie jest oczywista na podstawie dokumentacji wykonanej pracy lub uzyskanych dowodów.
- Zastosowana metodologia i narzędzia weryfikacji.

A144. Ocena znaczenia sprawy wymaga obiektywnej analizy faktów i okoliczności.

Przykłady istotnych spraw obejmują:

- Sprawy, które powodują powstanie wyższego oszacowanego ryzyka (w przypadku zaangażowania o racjonalnej pewności).
- Wyniki procedur wskazujące, że informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mogą być istotnie zniekształcone lub, w przypadku zlecenia o racjonalnej pewności, konieczność zmiany wcześniejszej oceny ryzyka istotnego zniekształcenia i reakcji na to ryzyko.
- Okoliczności, które powodują, że praktyk ma znaczne trudności ze stosowaniem niezbędnych procedur.
- Ustalenia, które mogą skutkować modyfikacją wniosku atestacyjnego lub włączeniem do raportu atestacyjnego paragrafu dotyczącego podkreślenia istoty sprawy.

A145. Ważnym czynnikiem przy określaniu formy, treści i zakresu dokumentacji zlecenia dotyczącej istotnych kwestii jest zakres profesjonalnego osądu dokonanego podczas wykonywania pracy i oceny wyników. Dokumentacja zlecenia dotycząca dokonanych profesjonalnych osądów, gdy jest istotna, służy wyjaśnieniu wniosków praktyka i wzmocnieniu jakości osądu.

A146. Okoliczności, w których właściwe jest sporządzenie dokumentacji zaangażowania związanej z wykorzystaniem profesjonalnego osądu, obejmują kwestie i osądy, które są istotne dla:

- Uzasadnienia wniosku praktyka, gdy wymóg stanowi, że praktyk "powinien rozważyć" pewne informacje lub czynniki, a rozważenie to jest istotne w kontekście konkretnego zlecenia.
- Podstawy wniosków praktyka na temat racjonalności osądów (na przykład racjonalności istotnych szacunków).
- Podstawy dla wniosków praktyka na temat autentyczności dokumentu, gdy podejmowane jest dalsze badanie w odpowiedzi na warunki zidentyfikowane podczas zlecenia atestacyjnego, które spowodowały, że praktyk uważa, że dokument może nie być autentyczny.

A147. Nie jest ani konieczne, ani praktyczne dokumentowanie każdej kwestii rozważanej lub profesjonalnego osądu dokonanego podczas zlecenia. Co więcej, nie jest konieczne, aby specjalista oddzielnie dokumentował (np. za pomocą listy kontrolnej) zgodność z kwestiami, dla których zgodność jest wykazana w dokumentach zawartych w dokumentacji usługi atestacyjnej.

A148. Wymóg udokumentowania, kto dokonał przeglądu wykonanej pracy, nie oznacza, że każdy konkretny dokument roboczy musi zawierać dowody przeglądu. Wymóg ten oznacza jednak udokumentowanie, jakie prace zostały zweryfikowane, kto je zweryfikował i kiedy to nastąpiło.

A149. Dokumentacja dyskusji na temat istotnych spraw z kierownictwem, osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie i innymi osobami nie ogranicza się do zapisów przygotowanych przez praktyka, ale może obejmować inne odpowiednie zapisy, takie jak protokoły ze spotkań przygotowane przez personel jednostki i uzgodnione przez praktyka. Inne osoby, z którymi praktyk może omawiać istotne kwestie, mogą obejmować innych pracowników w jednostce oraz strony zewnętrzne, takie jak osoby świadczące profesjonalne doradztwo na rzecz jednostki.

Montaż końcowego pliku ze zleceniem (Zob. Ust. 66)

A150. MSZJ 1 (lub inne wymogi zawodowe lub wymogi prawne lub regulacyjne, które są co najmniej tak wymagające jak MSZJ 1) wymaga od firm ustanowienia celu jakościowego, który odnosi się do gromadzenia dokumentacji zlecenia w odpowiednim czasie po dacie raportu ze zlecenia. Odpowiedni termin, w którym należy zakończyć montaż ostatecznej dokumentacji zlecenia, zwykle nie przekracza 60 dni od daty raportu atestacyjnego.



A151. Zakończenie montażu końcowej dokumentacji zlecenia po dacie raportu atestacyjnego jest procesem administracyjnym, który nie obejmuje wykonywania nowych procedur ani wyciągania nowych wniosków. Zmiany mogą być jednak wprowadzane do dokumentacji badania w trakcie procesu końcowego montażu, jeśli mają one charakter administracyjny. Przykłady takich zmian obejmują:

- Usuwanie lub odrzucanie zastąpionej dokumentacji.
- Sortowanie, zestawianie i porównywanie dokumentów roboczych.
- Podpisywanie list kontrolnych dotyczących procesu składania plików.
- Dokumentowanie dowodów, które wykonawca uzyskał, omówił i uzgodnił z odpowiednimi członkami zespołu wykonującego zlecenie przed datą raportu atestacyjnego a.

A152. MSZJ 1 wymaga od firm ustanowienia celu jakościowego, który odnosi się do prowadzenia i przechowywania dokumentacji atestacyjnej w celu zaspokojenia potrzeb firmy i zgodności z prawem, regulacjami, odpowiednimi wymogami etycznymi lub standardami zawodowymi. Okres przechowywania dokumentacji atestacyjnej zwykle nie jest krótszy niż pięć lat od daty raportu atestacyjnego.

*Dokumentacja związana z zarządzaniem jakością (Zob. Ust. 68)*

A153. Gdy mamy do czynienia z okolicznościami, które mogą stwarzać ryzyko dla osiągnięcia jakości zlecenia, ważne może być zachowanie zawodowego sceptycyzmu oraz dokumentacja zlecenia, w której praktykujący rozważa te okoliczności. Na przykład, jeśli kierownik prac atestacyjnych uzyska informacje, które mogły spowodować, że firma odrzuci zlecenie (Zob. Par. 28), dokumentacja zlecenia może zawierać wyjaśnienia, w jaki sposób zespół wykonujący zlecenie poradził sobie z tą okolicznością.

### **Warunki wstępne dla usług atestacyjnych**

*Ustalenie, czy warunki wstępne są spełnione*

Uzyskanie wstępnej wiedzy o okolicznościach zalecenia (Zob. Par. 69)

A154. Wstępna wiedza praktyka na temat okoliczności zlecenia, zgodnie z definicją w paragrafie 17(j), może mieć inny charakter i mniejszy zakres niż zrozumienie wymagane do wykonania zlecenia i może obejmować:

- Na przykład, czy istnieją różne poziomy pewności dla różnych ujawnień:
  - Ograniczona pewność co do ujawnień związanych z tematem społecznym i uzasadniona pewność co do ujawnień związanych z tematem środowiskowym.
  - Ograniczona pewność co do ujawnień dotyczących ryzyk i szans związanych z tematem społecznym oraz wystarczająca pewność co do procesu przygotowania ujawnień związanych z tematem społecznym.
- W jaki sposób wybrano lub opracowano obowiązujące kryteria.
- Jeśli informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju objęte zakresem usług atestacyjnych nie stanowią wszystkich informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, których raportowania się oczekuje, należy podać powody takiego stanu rzeczy.
- W jaki sposób informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mają być prezentowane, na przykład w dokumentacji regulacyjnej lub w samodzielnym raporcie.
- Inne kwestie, na przykład zdarzenia, transakcje, warunki i praktyki, które mogą mieć znaczący wpływ na usługę atestacyjną.

A155. Uzyskując wstępną wiedzę na temat okoliczności zlecenia, praktyk może dowiedzieć się o kwestiach, które mogą być istotne dla ustalenia, czy warunki wstępne dla zlecenia atestacyjnego są spełnione, takich jak:

- Kwestia zrównoważonego rozwoju jest złożona i zróżnicowana, a ujawniane informacje są bardziej jakościowe niż ilościowe lub bardziej wybiegające w przyszłość niż historyczne.
- Proces przygotowania przez jednostkę informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju lub inne elementy systemu kontroli wewnętrznej jednostki istotne dla przygotowania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju nie wydają się być w pełni rozwinięte.
- Kryteria obejmują tylko aspekty ram (tj. niecałe ramy), zostały wybrane z wielu ram lub zawierają kryteria opracowane przez podmiot.
- Oczekiwane informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju obejmują jedynie część informacji, które mogłyby zostać zgłoszone w danych okolicznościach.
- Proponowany zakres usług atestacyjnych jest ograniczony do pewnych kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem i został określony przez kierownictwo lub osoby odpowiedzialne za zarządzanie (tj. może istnieć stronniczość kierownictwa w wyborze kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem wchodzących w zakres usług atestacyjnych).

Uzyskanie wstępnej wiedzy na temat informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które mają zostać przedstawione w raporcie (Zob. Ust. 69 lit. a))

A156. Uzyskując wstępną wiedzę na temat informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które mają być raportowane, praktyk może rozważyć, czy tematy i aspekty tematów, które mają być raportowane, oraz granice raportowania zostały lub zostaną określone przez kierownictwo w drodze odpowiedniego procesu.

A157. Proces jednostki mający na celu identyfikację i wybór tematów i aspektów tematów do raportowania może zostać ustanowiony przez kierownictwo lub zastosowany zgodnie z wymogami ram sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Taki proces może być często określany między innymi jako "proces identyfikacji tematów raportowania", "ocena istotności" lub "proces istotności". Pojęcie istotności w tym zakresie nie jest jednak tożsame z pojęciem istotności stosowanym przez praktyków. Dla celów niniejszego ISSA, istotność odnosi się jedynie do progu istotności dla podejmowania decyzji przez użytkowników, rozważanego przez praktyka w odniesieniu do potencjalnych i zidentyfikowanych zniekształceń, w okolicznościach zlecenia (Zob. Par. 91).

Uzyskanie wstępnej wiedzy na temat zakresu proponowanej usługi atestacyjnej (Zob. Par. 69(b))

A158. Zakres usług atestacyjnych może obejmować wszystkie informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju, które mają być raportowane przez jednostkę (np. raport zrównoważonego rozwoju jednostki) lub tylko ich część (np. może być ograniczony do konkretnych ujawnień, takich jak poświadczenie kluczowych wskaźników wydajności dla wskaźników recyklingu produktów). Ponadto, zakres proponowanej usługi atestacyjnej może obejmować zakres raportowania objęty informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju, które mają być raportowane, lub tylko niektóre jurysdykcje, podmioty, operacje lub obiekty w ramach zakresu raportowania.

A159. Granica raportowania w zakresie usługi atestacyjnej może być ustalona przez prawo, regulacje lub wymogi zawodowe, lub może być określona przez odpowiednią stronę (strony). Uzyskując wstępną wiedzę na temat zakresu usługi atestacyjnej, praktyk może rozważyć, czy granica (granice) raportowania:

- Odnosi się do podmiotu, wielu podmiotów, łańcucha (łańcuchów) wartości podmiotu, określonych jurysdykcji, działań, operacji, lokalizacji lub obiektów.

- Wykracza poza kontrolę operacyjną jednostki.
- Jest określony w kryteriach ramowych lub kryteriach opracowanych przez jednostkę.
- Czy jest spójny między różnymi tematami, aspektami tematów lub ujawnieniami, a jeśli jest niespójny, czy taka niespójność jest odpowiednia w oparciu o obowiązujące kryteria.

Adekwatność ról i obowiązków (Zob. Par. 70(a))

A160. Trzy strony zaangażowane w proces świadczenia usługi atestacyjnych to:

- (a) Angażująca strona;
- (b) Praktyk i
- (c) Docelowi użytkownicy.

A161. Jeśli zlecenie nie ma co najmniej trzech stron, nie jest w stanie spełnić wszystkich elementów zlecenia atestacyjnego zgodnie z *Międzynarodowymi Ramami Zlecenia Usług Atestacyjnych*. Odpowiedzi praktyka mogą obejmować:

- Zwrócenie się do strony zlecającej o zmianę warunków zlecenia w celu odzwierciedlenia relacji trójstronnej.
- Przeprowadzenie zlecenia jako zlecenia konsultingowego.
- Wykonanie zlecenia uzgodnionych procedur lub odrzucenie zlecenia.

Rozsądna podstawa informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju (Zob. Ust. 70(a))

A162. Oceniając, czy kierownictwo lub osoby odpowiedzialne za zarządzanie, stosownie do sytuacji, mają uzasadnione podstawy do sporządzenia informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, praktyk może rozważyć, czy posiadają oni formalny proces z solidnymi mechanizmami kontroli, które umożliwiają przygotowanie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które są wolne od istotnych zniekształceń. To, co stanowi rozsądną podstawę, będzie zależeć od charakteru kwestii zrównoważonego rozwoju, do których odnoszą się informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju oraz innych okoliczności zlecenia.

A163. Jeśli wykonawca stwierdzi, że istnieją niedociągnięcia w procesie przygotowania przez kierownictwo informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które nie są objęte proponowanym zakresem usługi atestacyjnej i w związku z tym są innymi informacjami, może to wskazywać, że kierownictwo lub osoby, którym powierzono obowiązki zarządcze, stosownie do sytuacji, nie mają racjonalnych podstaw do raportowania tych informacji. W takich okolicznościach implikacje wymogów niniejszego standardu dotyczących innych informacji (Zob. Par. 156-158) będą miały wpływ na akceptację przez praktyka proponowanego zlecenia.

Odpowiednie kwestie zrównoważonego rozwoju (Zob. Ust. 71))

A164. Na to, czy kwestie zrównoważonego rozwoju wchodzące w zakres zlecenia są odpowiednie, nie ma wpływu poziom pewności, to znaczy, jeśli kwestia zrównoważonego rozwoju nie jest odpowiednia dla zlecenia o racjonalnej pewności, nie jest również odpowiednia dla zlecenia o ograniczonej pewności i odwrotnie. W związku z tym, nieodpowiednie kwestie zrównoważonego rozwoju dla działań w ramach zlecenia o racjonalnej pewności nie mogą być przewyżczone poprzez zmianę zleceń na zlecenia w ramach racjonalnej pewności.

A165. Oceniając, czy kwestie zrównoważonego rozwoju są odpowiednie i czy można uzyskać wystarczające odpowiednie dowody, praktyk może rozważyć takie kwestie, jak charakterystyka kwestii zrównoważonego rozwoju (tj. stopień, w jakim są one jakościowe lub ilościowe, faktyczne

lub osądowe, historyczne lub wybiegające w przyszłość i odnoszą się do punktu w czasie lub obejmują okres) oraz granica raportowania.

Przydatność i dostępność kryteriów ( Zob.Ust. 72)

Odpowiednie kryteria tylko dla niektórych kwestii zrównoważonego rozwoju (Zob. Ust. 72 lit. a))

A166. Jeśli odpowiednie kryteria nie są dostępne dla wszystkich informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju będących przedmiotem usług atestacyjnych, ale praktyk jest w stanie zidentyfikować jedno lub więcej ujawnień w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju, dla których kryteria są odpowiednie, wówczas usługi atestacyjne mogą być wykonane w odniesieniu do tych ujawnień.

Źródła kryteriów (Zob.Ust. 72 lit. b))

A167. Kryteriami mogą być:

- (a) Kryteria ramowe czyli:
  - (i) Zawarte w przepisach ustawowych lub wykonawczych;
  - (ii) Wydawane przez upoważnione lub uznane organy ekspertów, które przestrzegają przejrzystego procesu;
  - (iii) Opracowany wspólnie przez grupę, która nie przestrzega przejrzystego procesu;
  - (iv) Opublikowane w czasopiśmie naukowym lub książkach; lub
  - (v) Opracowany na sprzedaż na zasadzie własności;
- (b) Kryteria opracowane przez podmiot; lub
- (c) Połączenie kryteriów ramowych i kryteriów opracowanych przez jednostkę.

A168. Oceniając źródła kryteriów, praktykant może rozważyć, czy jednostka zidentyfikowała i wybrała kryteria z jednego lub więcej standardów, czy też opracowała niektóre lub wszystkie kryteria.

A169. Gdy kryteria są wybierane z wielu ram lub mają być stosowane kryteria opracowane przez jednostkę, ocena przydatności kryteriów przez praktyka może być bardziej rozległa, a praktyk może być zmuszony do rozważenia subiektywności lub możliwości stronniczości kierownictwa przy wyborze lub opracowywaniu kryteriów.

A170. Kryteria ramowe, które są zawarte w przepisach prawa lub regulacjach lub są wydawane przez upoważnione lub uznane organy ekspertów, które postępują zgodnie z przejrzystym i należyтым procesem, uznaje się za odpowiednie w przypadku braku przeciwwskazań. Jednakże, jeśli kryteria ramowe ustanawiają zasady i koncepcje dotyczące pomiaru lub oceny kwestii zrównoważonego rozwoju, ale brakuje im szczegółowości wymaganej w okolicznościach jednostki, aby były odpowiednie lub kompletne, kryteria te mogą nie być odpowiednie same w sobie. W takich przypadkach kryteria mogą wymagać uzupełnienia dodatkowymi kryteriami ramowymi lub kryteriami opracowanymi przez jednostkę w celu:

- Być wystarczająco normatywnym w odniesieniu do zakresu kwestii zrównoważonego rozwoju, które należy uwzględnić w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju.
- Odniesienie się do branży podmiotu lub jurysdykcji, w których podmiot prowadzi działalność, lub innych czynników istotnych dla raportowanych informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.
- Unikaj niejasnych opisów oczekiwań lub osądów.

A171. Praktyk może rozważyć proces zastosowany przez jednostkę w celu zidentyfikowania kryteriów ramowych lub opracowania kryteriów opracowanych przez jednostkę, w tym czy proces ten:

- Odnosi się do celu informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.
- Jest przejrzysty.
- Obejmuje zaangażowanie zamierzonych użytkowników lub ich przedstawicieli w identyfikację ich potrzeb informacyjnych w zakresie podejmowania decyzji.
- Ocenia przydatność kryteriów, w tym sposób, w jaki kryteria będą stosowane w okolicznościach jednostki.
- Podaje odpowiednie powody zastosowania kryteriów.
- Rozważa, czy kryteria są odpowiednio szczegółowe w odniesieniu do sposobu, w jaki kwestie zrównoważonego rozwoju powinny być mierzone lub oceniane.

Charakterystyka odpowiednich kryteriów (Zob. Ust. 72 lit. c))

A172. Odpowiednie kryteria są wymagane dla racjonalnie spójnego pomiaru lub oceny kwestii zrównoważonego rozwoju w kontekście profesjonalnego osądu. Bez ram odniesienia zapewnionych przez odpowiednie kryteria, każdy wniosek jest otwarty na indywidualną interpretację i niezrozumienie. Przydatność kryteriów zależy od kontekstu, to znaczy jest określana w kontekście okoliczności zlecenia. Nawet dla tych samych kwestii zrównoważonego rozwoju mogą istnieć różne kryteria, które dadzą inny wynik. Odpowiednie kryteria wykazują następujące cechy:

- (a) Istotność: Odpowiednie kryteria skutkują informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju, które pomagają w podejmowaniu decyzji przez zamierzonych użytkowników;
- (b) Kompletność: Kryteria są kompletne, gdy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju przygotowane zgodnie z nimi nie pomijają istotnych czynników, co do których można racjonalnie oczekiwać, że wpłyną na decyzje zamierzonych użytkowników podejmowane na podstawie tych informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Pełne kryteria obejmują, w stosownych przypadkach, wzorce prezentacji i ujawniania informacji;
- (c) Wiarygodność: Wiarygodne kryteria umożliwiają w miarę spójny pomiar lub ocenę kwestii zrównoważonego rozwoju, gdy są stosowane w podobnych okolicznościach przez różnych praktyków;
- (d) Neutralność: Neutralne kryteria skutkują informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju, które są wolne od stronniczości, stosownie do okoliczności zlecenia; oraz
- (e) Zrozumiałość: Zrozumiałe kryteria skutkują informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju, które mogą być zrozumiane przez docelowych użytkowników.

A173. Względne znaczenie każdej cechy kryteriów dla konkretnego zlecenia jest kwestią profesjonalnego osądu.

A174. Jeśli kryteria są nieodpowiednie, nie można tego przezwyciężyć poprzez zmianę poziomu pewności. Oznacza to, że jeśli kryteria są nieodpowiednie dla zaangażowania o racjonalnej pewności, są one również nieodpowiednie dla zaangażowania o ograniczonej pewności i odwrotnie.

Szczególne względy przy określaniu przydatności kryteriów dla informacji jakościowych

A175. W pewnych okolicznościach praktykant może stwierdzić, że kryteria dla informacji jakościowych są nieodpowiednie. Na przykład, nie wszystkie cechy charakterystyczne dla odpowiednich

kryteriów są wykazane, ponieważ kryteriom brakuje szczegółowości lub kryteria dla informacji jakościowych nie istnieją. W takich okolicznościach praktykant może rozważyć:

- Zwrócenie się do podmiotu o opracowanie odpowiednich kryteriów.
- Zwrócenie się do jednostki z prośbą o niezgłaszanie informacji, które wynikałyby z zastosowania nieodpowiednich kryteriów, ale jeśli jednostka zdecyduje się zgłosić te informacje, wyraźne zidentyfikowanie ich jako innych informacji, które nie wchodzą w zakres usługi atestacyjnej, oraz przeprowadzenie procedur zgodnie z paragrafami 154-159.
- Czy informacje mogą wprowadzać w błąd oraz jaki ma to wpływ na akceptację i kontynuację zlecenia.
- Wpływ na wnioski z atestacji.

Szczególne względy dotyczące określania adekwatności kryteriów dla procesów, systemów i kontroli

A176. Jeśli informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju dotyczące procesów, systemów i kontroli są przedmiotem usług atestacyjnych, praktyk może rozważyć, czy kryteria obejmują następujące elementy:

- (a) Jeśli wniosek atestacyjny obejmuje opis procesu, systemów lub kontroli jednostki:
  - (i) Cele kontroli i kontrole zaprojektowane w celu osiągnięcia tych celów;
  - (ii) Procedury i zapisy, zarówno w ramach technologii informatycznych, jak i systemów manualnych, za pomocą których kwestie zrównoważonego rozwoju oraz istotne zdarzenia i warunki istotne dla informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju są rejestrowane, przetwarzane, korygowane w razie potrzeby i przekazywane do raportowanych informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.
- (b) Jeśli wniosek atestacyjny obejmuje odpowiedniość projektu procesów, systemów lub kontroli:
  - (i) Identyfikacja ryzyk zagrażających osiągnięciu celów kontroli określonych w opisie procesów, systemów lub kontroli; oraz
  - (ii) Czy kontrole zidentyfikowane w tym opisie, jeśli działałyby zgodnie z opisem, dawałyby racjonalną pewność co do osiągnięcia celów kontroli.
- (c) Jeśli wniosek atestacyjny obejmuje skuteczność operacyjną procesów, systemów lub kontroli, czy kontrole były konsekwentnie stosowane zgodnie z projektem w określonym okresie.  
Szczególne względy dotyczące określania adekwatności kryteriów skuteczności działania

A177. Oceniając, czy kryteria oceny wyników działalności jednostki są odpowiednie, praktyk może rozważyć, czy kryteria te obejmują:

- (a) Mierniki lub punkty odniesienia wykorzystywane do ustalania celów, kluczowych wskaźników wydajności, zobowiązań lub innych celów, w stosunku do których mają być mierzone wyniki; oraz
- (b) Metody pomiaru lub oceny wyników działalności jednostki.

Szczególne względy przy określaniu adekwatności kryteriów dla wybiegających w przyszłość informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju

A178. Oceniając, czy kryteria stosowane przy sporządzaniu informacji dotyczących przyszłości jednostki są odpowiednie, praktyk może rozważyć, czy kryteria te obejmują:

- (a) Podstawy przyjmowanych założeń oraz charakter, źródła i zakres niepewności związanej z tymi założeniami; oraz
- (b) Metody pomiaru lub oceny, które mają być stosowane w odniesieniu do wybiegających w przyszłość informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które mają być przygotowywane na podstawie założeń określonych w punkcie (a).

Znaczenie kryteriów ( Zob. Ust. 72 lit. c) ppkt (i))

A179. Oceniając, czy kryteria są istotne, praktyk może rozważyć, czy kryteria:

- (a) Rezultatem są informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju, które pomagają w podejmowaniu decyzji przez docelowych użytkowników.
- (b) Zostały opracowane w ramach procesu, przez jednostkę lub podmiot zewnętrzny, który koncentrował się na identyfikacji lub ocenie, czy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju pomagają w podejmowaniu decyzji przez zamierzonych użytkowników, w tym na ogólnych rodzajach decyzji, które zamierzeni użytkownicy powinni podejmować w oparciu o cel informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.
- (c) Odniesienie się do nieodłącznego poziomu niepewności pomiaru lub oceny przy stosowaniu kryteriów w okolicznościach zaangażowania, w tym do tego, czy informacjom dotyczącym zrównoważonego rozwoju, które podlegają wysokiej nieodłącznej niepewności pomiaru lub oceny, będą towarzyszyć ujawnienia, które jasno określają charakter i zakres niepewności.
- (d) Określa poziom dezagregacji lub agregacji informacji lub zawiera zasady określania odpowiedniego poziomu agregacji lub dezagregacji w szczególnych okolicznościach.
- (e) Są spójne z tymi, które są powszechnie uznawane za właściwe w kontekście branży lub sektora jednostki lub istnieją uzasadnione powody, aby nie stosować takich kryteriów (np. jednostka opracowuje bardziej odpowiednie kryteria).
- (f) Zezwalać na pominięcie ujawnień dotyczących zrównoważonego rozwoju tylko w okolicznościach, w których jest to właściwe. Na przykład, kryteria mogą zezwalać jednostce na wyłączenie pewnych ujawnień, jeśli:
  - (i) Procesy raportowania nie są jeszcze w pełni dojrzałe, w związku z czym informacje są niekompletne lub niedostępne, a kryteria wymagają od jednostki ujawnienia tego faktu oraz powodów pominięcia ujawnień.
  - (ii) Ujawnienie to nie ma zastosowania do sytuacji jednostki.
  - (iii) Istnieją ograniczenia prawne uniemożliwiające ujawnienie informacji.
  - (iv) W niezwykle rzadkich okolicznościach informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są poufne lub można racjonalnie oczekiwać, że negatywne konsekwencje ich ujawnienia przewyższą korzyści dla interesu publicznego, takie jak informacje, które mogą zaszkodzić dochodzeniu w sprawie faktycznego lub podejrzanego nielegalnego działania.
- (g) Są specyficzne dla tematów i aspektów tematów, które doprowadzą do uzyskania informacji wspomagających podejmowanie decyzji przez zamierzonych użytkowników, takich jak to, czy kryteria dla:
  - (i) Procesy, systemy lub kontrole obejmują, na przykład, cele kontroli służące ocenie przydatności ich projektu (Zob. również Par. A176);

- (ii) Wydajność obejmuje cele, kluczowe wskaźniki wydajności, zobowiązania lub cele, w odniesieniu do których mierzona jest wydajność oraz metody pomiaru lub oceny tej wydajności (Zob. także Par. A177);
- (iii) Informacje dotyczące przyszłości obejmują podstawę oceny zasadności założeń leżących u ich podstaw oraz metod sporządzania na podstawie tych założeń (Zob. również Par. A178); lub
- (iv) Informacje historyczne obejmują metody pomiaru lub oceny działalności jednostki.

A180. Potrzeby informacyjne docelowych użytkowników mogą dotyczyć:

- (a) Wpływ kwestii zrównoważonego rozwoju na jednostkę, który może być określany jako istotność finansowa;
- (b) Wpływ jednostki na kwestie zrównoważonego rozwoju, który może być określany jako istotność wpływu; lub
- (c) Oba oddziaływania, które mogą być opisane przez mające zastosowanie kryteria jako "podwójna istotność" w kontekście identyfikacji tematów lub aspektów tematów, które mają zostać uwzględnione w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju (Zob. Par. A157).

Kompletność kryteriów (Zob. Ust. 72 lit. c) ppkt (ii))

A181. Oceniając kompletność kryteriów, w tym kryteriów opracowanych przez jednostkę w celu interpretacji lub uzupełnienia zastosowanych kryteriów ramowych, praktyk może rozważyć, czy odnoszą się one do:

- Tematów lub aspektów tematów, co do których można racjonalnie oczekiwać, że wpłyną na decyzje zamierzonych użytkowników lub nie mogą być tak łatwo zmierzone lub ocenione jak inne tematy lub aspekty tematów.
- Podstaw istotnych osądów przy sporządzaniu informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.
- Źródła istotnych nieodłącznych niepewności w stosowaniu kryteriów.
- Granic raportowania.

Wiarygodność kryteriów (Zob. Ust. 72 lit. c) ppkt (iii))

A182. Oceniając, czy kryteria są wiarygodne, praktyk może wziąć pod uwagę:

- Czy pomiar lub ocena kwestii zrównoważonego rozwoju może być przeprowadzona z niezbędnym stopniem precyzji, aby była istotna w okolicznościach zlecenia.
- Czy kryteria opierają się na definicjach z niewielką lub żadną dwuznacznością.
- Czy stosowanie kryteriów pozwala na rozsądnie spójny pomiar lub ocenę kwestii zrównoważonego rozwoju, gdy są one stosowane w podobnych okolicznościach przez różne strony.
- Źródła kryteriów i proces wykorzystany do ich opracowania.

Neutralność kryteriów (Zob. Ust. 72 lit. c) ppkt (iv))

A183. Oceniając, czy kryteria są neutralne, praktyk może rozważyć, czy kryteria:

- Wymagają zrównoważonego ujawniania zarówno korzystnych, jak i niekorzystnych informacji i nie podlegają stronniczości kierownictwa poprzez wykluczenie jakichkolwiek



tematów lub aspektów tematów tylko na podstawie tego, że mogą one źle świadczyć o jednostce.

- Nie skutkują informacjami, które wprowadzają w błąd zamierzonych użytkowników w interpretacji informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.
- Są spójne między okresami sprawozdawczymi, chyba że istnieje uzasadniona podstawa do zmiany.
- Zajęcie się sposobem prezentacji i ujawniania informacji w celu ograniczenia możliwości stronniczości kierownictwa.
- Są opracowywane przez podmiot (np. mogą podlegać stronniczości zarządzania).

A184. Jeśli kryteria nie są spójne z poprzednimi okresami sprawozdawczymi, praktyk może rozważyć, czy:

- Jednostka ma uzasadnione podstawy do wprowadzenia zmiany, na przykład jednostka może rozwijać i ulepszać swój proces przygotowywania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, a kryteria opracowane przez jednostkę mogły zostać zmienione w celu odzwierciedlenia bardziej odpowiednich lub nowoczesnych podejść, danych lub metod.
- Podstawa zmiany jest wystarczająco ujawniona i wyjaśniona w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju.
- Kryteria różnią się od powszechnie stosowanych w branży lub sektorze jednostki, ponieważ może to wskazywać na stronniczość kierownictwa.
- Zmiana skutkuje informacją, która jest zawsze pozytywna (np. kierownictwo zmienia kryteria z roku na rok, aby wynik wyglądał bardziej pozytywnie).

Zrozumiałość kryteriów (Zob. Ust. 72 lit. c) ppkt (v))

A185. Oceniając, czy kryteria są zrozumiałe, praktyk może rozważyć, czy kryteria:

- Są jasne i jednoznaczne.
- Umożliwi zamierzonym użytkownikom łatwe zidentyfikowanie głównych poruszanych kwestii i odpowiednie wywnioskowanie, czy mają one wpływ na podejmowane przez nich decyzje.
- Doprowadzi to do prezentacji, która nie zaciemnia istotnych informacji.
- Spowoduje przejrzystą prezentację informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju w sposób, który skutecznie podsumowuje i zwraca uwagę na kluczowe cechy raportowanych informacji.
- Spowoduje to, że informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju będą spójne, łatwe do naśladowania, jasne i logiczne.
- Spowoduje to, że informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju będą łatwe do zlokalizowania, na przykład informacje mogą być trudne do zlokalizowania, jeśli są rozproszone w różnych raportach, na różnych stronach internetowych lub zawarte przez odniesienie.
- Spowoduje to, że informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju będą odpowiednio wyważone między zwięzłością, aby były zrozumiałe i istotne.
- Spowoduje to logiczne i porównywalne okresy czasu, niezależnie od tego, czy będą to:

- Punkt w czasie (np. w celu opisanego lub wdrożenia procesu nieobejmującego okresu).
- Okresy, które dobiegły końca (np. w przypadku informacji historycznych).
- (Okresy, które kończą się w przyszłości (np. w przypadku strategii, celów lub zobowiązań).

Dostępność kryteriów dla użytkowników (Zob. Ust. 72 lit. d))

A186. Dostępność kryteriów pozwala docelowym użytkownikom zrozumieć, w jaki sposób kwestie zrównoważonego rozwoju zostały zmierzone lub ocenione. Kryteria ramowe mogą wymagać uzupełnienia o kryteria opracowane przez jednostkę lub jednostka może być zmuszona do opracowania kryteriów w celu ich interpretacji. Jest mało prawdopodobne, aby docelowi użytkownicy byli w stanie podejmować decyzje w oparciu o informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju bez dostępu zarówno do kryteriów ramowych, jak i wszelkich kryteriów opracowanych przez jednostkę, uzupełniających lub interpretujących kryteria ramowe. Określając, czy kryteria są dostępne dla zamierzonych użytkowników, praktyk może rozważyć, czy będą one dostępne w formie pisemnej, z wystarczającą szczegółowością, wystarczająco jasne i zawierające identyfikację zastosowanej wersji kryteriów. Kryteria mogą zostać udostępnione:

- (a) Publicznie, na przykład w opublikowanych kryteriach ramowych lub ogólnych ramach, które są łatwo dostępne, na przykład na stronie internetowej.
- (b) Poprzez włączenie do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, w szczególności w odniesieniu do kryteriów opracowanych przez jednostkę.
- (c) Przez ogólne zrozumienie, na przykład, kryterium pomiaru czasu w godzinach i minutach.

Zdolność do uzyskania potrzebnych dowodów (Zob. Ust. 73 lit. a))

A187. Ustalając, czy można oczekiwać, że dowody potrzebne do poparcia wniosku praktyka zostaną uzyskane, praktyk może rozważyć:

- (a) Charakterystykę kwestii zrównoważonego rozwoju i potencjalnych źródeł dowodów; oraz
- (b) Czy dowody nie są dostępne ze względu na okoliczności zlecenia, nawet jeśli można racjonalnie oczekiwać, że dowody istnieją.

A188. Przykłady charakteru i dostępności dowodów, które mogą mieć wpływ na zdolność praktyka do uzyskania dowodów, obejmują:

- Czas powołania praktyka, polityka przechowywania dokumentów jednostki, nieodpowiednie systemy informatyczne lub ograniczenia nałożone przez odpowiednie strony.
- Charakter relacji między odpowiednimi stronami wpływającymi na zdolność praktyka do uzyskania dostępu do zapisów, dokumentacji i innych informacji, których praktyk może potrzebować jako dowodów w celu wykonania zlecenia.
- Dowody znajdujące się w organizacjach niekontrolowanych przez jednostkę, takich jak podmioty w łańcuchu wartości, ale poza grupą jednostki. W takich przypadkach praktyk może ustalić, czy jednostka posiada ustalenia umowne z tymi organizacjami w celu zapewnienia dostępu do osób lub informacji, lub w celu dostarczenia niezależnych raportów atestacyjnych dotyczących odpowiednich kontroli wewnętrznych lub pomiaru lub oceny istotnych kwestii zrównoważonego rozwoju, lub czy jednostka ma plany wprowadzenia takich ustaleń.

A189. W niektórych okolicznościach praktyk może stwierdzić, że ze względu na stan i wiarygodność dokumentacji jednostki, jest mało prawdopodobne, że dostępne będą wystarczające dowody na poparcie niezmodyfikowanego wniosku dotyczącego informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Taka sytuacja może mieć miejsce na przykład wtedy, gdy jednostka ma niewielkie doświadczenie w przygotowywaniu informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. W takich okolicznościach bardziej odpowiednie może być poddanie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju uzgodnieniom proceduralnym lub konsultacjom w ramach przygotowań do świadczenia usług atestacyjną w późniejszym okresie. Jednakże, podczas gdy takie zlecenie może służyć cennemu celowi, jakim jest usprawnienie procesu sprawozdawczości jednostki, tak aby można było wykonać usługę atestacyjną, może ono również powodować potencjalne zagrożenia dla niezależności praktyka przy wykonywaniu proponowanej usługi atestacyjnej w późniejszym terminie.

A190L. Dowody uzyskane przez praktyka w ramach usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności są bardziej ograniczone niż w przypadku usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności. Jednakże, jeśli w ramach zlecenia dającego ograniczoną pewność praktyk dowie się o sprawie (sprawach), która powoduje, że praktyk uważa, że przedmiot zlecenia może być istotnie zniekształcony, to zgodnie z paragrafem 133L praktyk jest zobowiązany do zaprojektowania i przeprowadzenia dodatkowych procedur w celu uzyskania dalszych dowodów. W takich okolicznościach dowody, które praktyk powinien być w stanie uzyskać w odniesieniu do konkretnej sprawy, mogą być takie same w przypadku zlecenia o ograniczonej pewności i zlecenia o racjonalnej pewności. W związku z tym potrzeba dostępności dowodów jest taka sama niezależnie od poziomu pewności.

Racjonalny cel (Zob. Ust. 74)

A191. Ustalając, czy zlecenie ma racjonalny cel, praktykant może wykorzystać wstępną wiedzę na temat okoliczności zlecenia uzyskaną zgodnie z paragrafem 69.

A192. Inne kwestie, które praktyk może rozważyć przy ocenie, czy zlecenie ma racjonalny cel, obejmują, czy:

- Przeprowadzono solidny proces identyfikacji tematów raportowania zgodnie z obowiązującymi kryteriami, a jeśli tak, to w jaki sposób zidentyfikowano i uwzględniono potrzeby informacyjne zamierzonych użytkowników.
- Jeżeli zlecenie jest połączeniem racjonalnej i ograniczonej pewności, istnieje wystarczające uzasadnienie dla różnych poziomów pewności.
- Kierownictwo i osoby odpowiedzialne za zarządzanie, jeśli nie są stroną zaangażowaną, wyraziły zgodę na raportowanie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.
- Kiedy kryteria zostały wybrane lub opracowane przez jednostkę, w jaki sposób zamierzeni użytkownicy zostali zidentyfikowani przy wyborze kryteriów.
- Stopień osądu i zakres stronniczości w stosowaniu kryteriów.
- Istnieją znaczące ograniczenia zakresu pracy praktyka.
- Strona angażująca zamierza powiązać nazwę praktyka z kwestiami zrównoważonego rozwoju lub informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju w niewłaściwy sposób.

Znaczący poziom pewności w przypadku zlecenia o ograniczonej pewności (Zob. Par. 74(a))

A193L. Poziom pewności, jaki zamierza uzyskać praktyk, nie jest zwykle możliwy do skwantyfikowania. To, czy poziom pewności jest znaczący, jest kwestią profesjonalnego osądu, który praktykujący musi określić w okolicznościach zlecenia. W przypadku zlecenia o ograniczonej pewności, przeprowadzane procedury różnią się charakterem i czasem wykonania oraz mają mniejszy

zakres niż w przypadku zlecenia o racjonalnej pewności, niemniej jednak są zaplanowane w taki sposób, aby uzyskać znaczący poziom pewności. Aby poziom pewności uzyskany przez praktyka był znaczący, powinien on zwiększyć zaufanie zamierzonych użytkowników do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju w stopniu wyraźnie większym niż nieistotny.

A194L. W całym zakresie wszystkich działań o ograniczonej pewności, to co jest znaczącym poświadczeniem może wahać się od nieco powyżej poświadczenia, które prawdopodobnie zwiększy zaufanie zamierzonych użytkowników do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju w stopniu, który jest wyraźnie większy niż nieistotny, do nieco poniżej rozsądnego poświadczenia. To, co jest znaczące w konkretnym zleceniu, stanowi osąd w zakresie od więcej niż nieistotnego do mniej niż racjonalnej pewności, która zależy od okoliczności zlecenia, w tym potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników jako grupy, kryteriów i kwestii zrównoważonego rozwoju w zleceniu.

A195L. Niektóre z czynników, które mogą być istotne przy określaniu, co stanowi znaczącą usługę atestacyjną w konkretnym zleceniu, obejmują:

- Charakterystykę kwestii zrównoważonego rozwoju i obowiązujące kryteria.
- Instrukcje lub inne wskazówki od właściwej strony (stron) dotyczące charakteru zlecenia. Na przykład, warunki zlecenia mogą określać konkretne procedury, które odpowiednia strona (strony) uważa za niezbędne lub konkretne aspekty, na których odpowiednia strona (strony) chciałaby, aby wykonawca skupił się w ramach informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które wchodzą w zakres zlecenia atestacyjnego. Praktyk może jednak uznać, że wymagane są inne procedury, aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody w celu uzyskania znaczącej pewności.
- Ogólnie przyjęta praktyka, jeśli istnieje, w odniesieniu do usług atestacyjnych odnoszących się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.
- Potrzeby informacyjne docelowych użytkowników jako grupy. Ogólnie rzecz biorąc, im większe konsekwencje dla zamierzonych użytkowników może mieć otrzymanie niewłaściwego wniosku, gdy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są istotnie zniekształcone, tym większa pewność będzie potrzebna, aby były one dla nich znaczące. Na przykład, w niektórych przypadkach, konsekwencje dla zamierzonych użytkowników wynikające z otrzymania niewłaściwego wniosku mogą być tak duże, że konieczne jest przeprowadzenie badania o racjonalnej pewności, aby uzyskać pewność, która jest znacząca w danych okolicznościach.
- Oczekiwanie zamierzonych użytkowników, że doradca sformułuje wniosek o ograniczonej pewności w odniesieniu do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju w krótkim czasie i przy niskich kosztach.

Adekwatność zakresu usługi atestacyjnej (Zob. Par. 74(c))

A196. Ustalenie przez praktyka odpowiedności zakresu zlecenia atestacyjnego zazwyczaj obejmuje rozważenie wyników przeprowadzonej przez praktyka oceny lub ustalenia, stosownie do przypadku, cech określonych w paragrafach 71-74(b).

A197. Jeśli zakres usługi atestacyjnej obejmuje tylko część informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju raportowanych przez jednostkę (np. w przypadku raportowania praktyk pracowniczych, jednostka wymaga jedynie poświadczenia, że jednostka nie stosuje praktyk pracowniczych nad ujawnieniami dotyczącymi bezpieczeństwa i higieny pracy) praktyk może rozważyć, czy powody zakresu zlecenia są odpowiednie.

A198. Jednostka może nie mieć uzasadnionych podstaw dla wszystkich ujawnień w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju, na przykład, gdy procesy jednostki mające na celu

przygotowanie niektórych lub wszystkich informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju są na wczesnym etapie rozwoju. W takich przypadkach, jeśli zezwalają na to mające zastosowanie kryteria, możliwe jest włączenie w zakres usług atestacyjnych tylko tych obszarów informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, w których procesy są bardziej rozwinięte, ponieważ warunki wstępne zostały spełnione dla tych obszarów.

A199. W jurysdykcjach, w których nie istnieją przepisy prawa lub regulacje wymagające poświadczenia informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, w szczególności w przypadku informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które są raportowane dobrowolnie, mogą istnieć uzasadnione powody, aby nie włączać wszystkich informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju raportowanych przez jednostkę do zakresu zlecenia atestacyjnego. Określając, czy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju wchodzące w zakres zlecenia atestacyjnego są odpowiednie, praktyk może wziąć pod uwagę:

- (a) Czy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju objęte zakresem usług atestacyjnych mogą zaspokoić potrzeby informacyjne zamierzonych użytkowników; oraz
- (b) W jaki sposób informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju będą prezentowane i czy zamierzeni użytkownicy mogą błędnie zinterpretować to, co zostało, a co nie zostało objęte zakresem usługi atestacyjnej.

A200. Przykłady okoliczności, w których informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju będące przedmiotem usług atestacyjnych mogą nie być odpowiednie, obejmują:

- Niewystarczające uzasadnienie nieuwzględnienia informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które mają być raportowane w ramach zakresu zlecenia.
- Usługi atestacyjne nie obejmują informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które można łatwo zmierzyć lub ocenić, a wyłączenie tych informacji z usług atestacyjnych może być mylące dla zamierzonych użytkowników.
- Usługi atestacyjne nie obejmują informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które mogą być istotne dla decyzji podejmowanych przez zamierzonych użytkowników.
- Usługi atestacyjne obejmują informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju, które mogą być postrzegane przez zamierzonych użytkowników jako pozytywne, i wykluczają informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju, które są negatywne (np. obszary, w których jednostka nie osiągnęła celów lub nie podjęła działań w celu osiągnięcia celów).
- Granice raportowania w zakresie usługi atestacyjnej nie obejmują istotnych jednostek, operacji lub obiektów, co może być mylące dla zamierzonych użytkowników.

A201. Rozważania praktyka na temat adekwatności kryteriów mogą obejmować kryteria dotyczące przygotowania jakiegokolwiek innej części (części) informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które nie wchodzą w zakres usługi atestacyjnej:

- Czy mogą wystąpić pominięcia istotnych części informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju objętych zakresem świadczenia usług atestacyjnych i czy takie pominięcia podważają racjonalny cel usług atestacyjnych; oraz
- Czy i w jaki sposób informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są wykorzystywane w procesach decyzyjnych podmiotu sporządzającego sprawozdanie finansowe:
  - Jeśli informacje odnoszące się do decyzji jednostki są ważne dla jej interesariuszy, uzasadnione może być oczekiwanie, że jednostka będzie wykorzystywać te informacje przy podejmowaniu własnych decyzji.

- Jeśli jednostka wykorzystuje informacje w procesie podejmowania decyzji, uzasadnione może być oczekiwanie, że użytkownik może być zainteresowany tymi informacjami.
- Jeśli informacje nie są wykorzystywane do podejmowania decyzji przez jednostkę, może to rodzić pytanie, dlaczego informacje są raportowane i czy może istnieć stronniczość w wyborze tylko tych informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które łatwo stają się przedmiotem świadczonych usług atestacyjnych lub które przedstawiają jednostkę w pozytywny sposób.

*Warunki wstępne, które nie zostały spełnione po akceptacji (Zob. Ust. 76)*

A202. Jeśli wykonawca stwierdzi, że warunki wstępne określone w paragrafie 70 nie są spełnione, ale jest zobowiązany do kontynuowania zlecenia zgodnie z prawem lub regulacją, raport atestacyjny może odnosić się do tej kwestii. Na przykład:

- W przypadku, gdy w profesjonalnej ocenie praktyka zamierzeni użytkownicy mogą zostać wprowadzeni w błąd, ponieważ albo mające zastosowanie kryteria są nieodpowiednie, albo kwestie zrównoważonego rozwoju są nieodpowiednie, odpowiedni może być wniosek z zastrzeżeniem lub wniosek negatywny, w zależności od tego, jak istotna i wszechobecna jest dana kwestia.
- Wniosek z zastrzeżeniem lub odmowa sformułowania wniosku mogą być odpowiednie w innych okolicznościach, w zależności od, w profesjonalnym osądzie praktyka, istotności i powszechności sprawy.

### **Warunki usługi atestacyjne**

*Uzgodnienie warunków zlecenia usługi atestacyjnej (Zob. Par. 78)*

A203. W interesie zarówno strony zlecającej, jak i praktyka jest, aby praktyk przekazał na piśmie uzgodnione warunki zlecenia przed rozpoczęciem zlecenia, aby uniknąć nieporozumień. Forma i treść pisemnego porozumienia lub umowy będą się różnić w zależności od okoliczności zlecenia. Przykładowo, jeśli przepisy prawa lub regulacje określają wystarczająco szczegółowo warunki zlecenia, praktyk nie musi ich zapisywać w pisemnej umowie, z wyjątkiem faktu, że takie przepisy prawa lub regulacje mają zastosowanie, a odpowiednia strona (strony) przyjmuje do wiadomości i rozumie swoje obowiązki wynikające z takich przepisów prawa lub regulacji.

A204. Uzgadniając warunki zlecenia, o ile nie jest to ograniczone przepisami prawa lub regulacjami, praktyk może zwrócić się do kierownictwa lub osób odpowiedzialnych za zarządzanie o wyrażenie zgody na przekazanie informacji lub dostęp do osób, takich jak:

- Dostęp do innych praktyków dostarczających sprawozdania z badania lub poświadczenia części lub części innych informacji (np. sprawozdania finansowego jednostki przygotowanego przez biegłego rewidenta, jeśli inne informacje obejmują sprawozdania finansowe).
- Uprawnienie do uzyskiwania informacji istotnych dla usług atestacyjnych w zakresie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju od innych praktyków.
- Uprawnienie do udostępniania informacji żądanych przez biegłego rewidenta istotnych dla badania lub przeglądu sprawozdań finansowych.
- Uprawnienie do przekazywania ustaleń innym specjalistom, w stosownych przypadkach.

A205 Opisując zakres odpowiedzialności praktyka w warunkach zlecenia, praktyk może wziąć pod uwagę zakres odpowiedzialności, który należy uwzględnić w raporcie atestacyjnym zgodnie z paragrafem 170(g).

A206. Prawo lub regulacje, w szczególności w sektorze publicznym, mogą nakazywać wyznaczenie praktyka i określać konkretne uprawnienia, takie jak prawo dostępu do dokumentacji i innych

informacji odpowiedniej strony (stron), oraz obowiązki, takie jak wymaganie od praktyka bezpośredniego zgłaszania się do ministra, ustawodawcy lub opinii publicznej, jeśli odpowiednia strona (strony) próbuje ograniczyć zakres zlecenia.

*Zmiana warunków usługi atestacyjnej (Zob. Par. 80)*

A207. Przykłady sytuacji, w których właściwa strona (strony) może zażądać zmiany warunków usługi atestacyjnej, a nie ma ku temu racjonalnego uzasadnienia, obejmują:

- (a) Zmianę polegającą na ograniczonej pewności z racjonalnej pewności z powodu niemożności uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów; lub
- (b) Zmianę mającą na celu usunięcie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju z zakresu usług atestacyjnych, aby uniknąć modyfikacji wniosków atestacyjnych.

A208. Zmiana okoliczności, która ma wpływ na potrzeby zamierzonych użytkowników lub nieporozumienie dotyczące charakteru zlecenia, może uzasadniać wniosek o zmianę zlecenia, na przykład ze zlecenia atestacyjnego na zlecenie nie atestacyjne lub ze zlecenia dającego racjonalną pewność na zlecenie dające ograniczoną pewność.

## **Dowody**

*Projektowanie i przeprowadzanie procedur w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów (Zob. Par.82)*

A209. Dowody są niezbędne do poparcia wniosków i raportu atestacyjnego. Mają one charakter kumulatywny i są uzyskiwane przede wszystkim z procedur wykonywanych w trakcie zlecenia. Mogą jednak obejmować również informacje uzyskane z innych źródeł, takich jak poprzednie zlecenia (pod warunkiem, że wykonawca ustalił, czy od czasu poprzedniego zlecenia zaszły zmiany, które mogą wpłynąć na przydatność informacji dla bieżącego zlecenia) lub polityki jakości firmy lub procedury akceptacji i kontynuacji relacji z klientami i zleceń atestacyjnych. Dowody obejmują zarówno informacje, które wspierają i potwierdzają ujawnienia, jak i wszelkie informacje, które zaprzeczają ujawnieniom.

A210. Praktyk uzyskuje dowody poprzez zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur, w tym procedur ryzyka i innych procedur zgodnych z niniejszym ISSA. Charakter procedury odnosi się do jej celu i rodzaju. Rodzaje procedur obejmują zapytania, inspekcje, obserwacje, potwierdzenia, ponowne obliczenia, ponowne wykonanie i procedury analityczne.

*Projektowanie i przeprowadzanie procedur w sposób wolny od uprzedzeń (Zob. Ust. 82 lit. a)*

A211. Nieświadome lub świadome uprzedzenia mogą wpływać na profesjonalne osądy zespołu wykonującego zlecenie przy projektowaniu i przeprowadzaniu procedur, co może utrudniać zachowanie zawodowego sceptycyzmu. Świadomość takich uprzedzeń podczas projektowania i przeprowadzania procedur może pomóc w złagodzeniu przeszkód w wykonywaniu przez praktyka zawodowego sceptycyzmu w krytycznej ocenie dowodów i ustaleniu, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody. Taka świadomość może również umożliwić praktykowi zaprojektowanie i wykonanie procedur, które mają na celu uniknięcie:

- Przywiązywanie większej wagi do dowodów, które potwierdzają ujawnione informacje, niż do dowodów, które zaprzeczają takim ujawnieniom lub poddają je w wątpliwość (tendencyjność potwierdzająca).
- Używanie początkowej informacji lub dowodu jako kotwicy, względem której oceniane są kolejne informacje lub dowody (błąd zakotwiczenia).
- Przywiązywanie większej wagi do informacji, które natychmiast przychodzą na myśl lub wykorzystywanie informacji ze źródeł, które są łatwiej dostępne (błąd dostępności).

- Przykładanie wagi lub nadmierne poleganie na danych wyjściowych ze zautomatyzowanych systemów lub informacjach w formacie cyfrowym lub zakładanie, że są one istotne i wiarygodne, bez przeprowadzania odpowiednich procedur (automatyzacja).
- Nadmierne poleganie na informacjach przygotowanych przez eksperta lub innego praktyka lub zakładanie, że informacje są istotne i wiarygodne, bez przeprowadzenia odpowiednich procedur (autorytet).

A212. Uzyskanie dowodów w sposób bezstronny może wiązać się z uzyskaniem informacji z wielu źródeł (Zob. także Par. A238-A240).

Procedury, które są odpowiednie w danych okolicznościach (Zob. Par. 82(b))

A213. Procedury są odpowiednie w danych okolicznościach, gdy ich charakter, czas i zakres są zaprojektowane, przeprowadzone i wykonane w sposób, który pozwala osiągnąć zamierzony cel procedur. Cel przeprowadzenia procedury może być związany z procedurami ryzyka, dalszymi procedurami lub inną procedurą mającą na celu zapewnienie zgodności z niniejszą ISSA. Na przykład celem może być uzyskanie dowodów na to, czy zdarzenie miało miejsce lub czy ujawnienia są kompletne.

A214. Przy projektowaniu i wykonywaniu procedur, które są odpowiednie w danych okolicznościach w celu dostarczenia dowodów, rozważania praktyka mogą obejmować to, czy informacje mają być wykorzystane jako dowody:

- Oczekuje się, że będą dostępne w formie cyfrowej, pisemnej lub ustnej, odnoszą się do określonego momentu w czasie lub okresu i będą pozyskiwane ze źródeł wewnętrznych lub zewnętrznych.
- Jest to potrzebne w przypadku wielu ujawnień i jak wpływa to na charakter, czas i zakres potrzebnych dowodów. Na przykład, charakter i dostępność odpowiednich dowodów może się różnić w zależności od tego, czy ujawnienia dotyczą procesów jednostki, zarządzania, kontroli lub kluczowych wskaźników efektywności, a także cech ujawnień, takich jak to, czy są one ilościowe, jakościowe, historyczne czy wybiegające w przyszłość (Zob. także Par. A224-A228).
- Odnosi się do ujawnień, które zawierają informacje z łańcucha wartości jednostki i tego, jak może to wpłynąć na zdolność do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów.
- Będą musiały zostać uzyskane w wielu lokalizacjach lub jurysdykcjach (np. w przypadku grupowego zapewnienia zrównoważonego rozwoju).
- Dotyczy ujawnień opartych na faktach, osądach lub niepewnych szacunkach.

A215. Podczas projektowania i przeprowadzania procedur, stosowność podejścia lub techniki w wyborze pozycji do testowania zależy od kilku czynników, takich jak

- Charakter kwestii zrównoważonego rozwoju lub badanej populacji.
- Zamierzony cel procedury.
- Sposób zaprojektowania procedury.
- Niezależnie od tego, czy praktyk wykonuje procedurę ręcznie, czy przy użyciu zautomatyzowanych narzędzi i technik.
- Kwestie opisane w paragrafie A214 odnoszące się do informacji, które mają być wykorzystane jako dowód.
- Przekonujący charakter dowodów wymaganych w danych okolicznościach.



Wystarczalność i adekwatność dowodów (Zob. Par.82(b))

A216. Praktyk jest zobowiązany do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów, które stanowią podstawę do sformułowania wniosku atestacyjnego. Wystarczalność i adekwatność dowodów są ze sobą powiązane i łącznie wpływają na przekonujący charakter dowodów. Zarówno w przypadku usług atestacyjnych o ograniczonej pewności, jak i usług atestacyjnych o racjonalnej pewności, łączna perswazyjność uzyskanych dowodów określa uzyskany poziom pewności. Praktyk dąży do uzyskania dowodów, które są łącznie przekonujące, aby odpowiedzieć na czynniki ryzyka. Zazwyczaj dowody będą raczej przekonujące niż rozstrzygające. Jak wyjaśniono w paragrafie A190L, dowody uzyskane przez praktyka w ramach zlecenia dającego ograniczoną pewność są bardziej ograniczone niż w przypadku zlecenia dającego racjonalną pewność. Jednakże, jeśli w ramach zlecenia o ograniczonej pewności wykonawca dowie się o sprawę (sprawach), która powoduje, że wykonawca uważa, że przedmiot zlecenia może być istotnie zniekształcony, wykonawca jest zobowiązany do zaprojektowania i przeprowadzenia dodatkowych procedur w celu uzyskania dalszych dowodów.

A217. Wystarczalność jest miarą ilości dowodów. Na wystarczalność ma również wpływ jakość dowodów (im wyższa jakość, tym mniej może być wymagane). Uzyskanie większej ilości dowodów może jednak nie zrekompensować ich niskiej jakości.

A218R. W przypadku zadań wymagających racjonalnej pewności, na ilość wymaganych dowodów ma wpływ zarówno charakter, jak i liczba ujawnień, w przypadku których oszacowano ryzyko istotnego zniekształcenia ujawnień na poziomie stwierdzenia (im bardziej prawdopodobne lub wyższe ryzyko, tym więcej dowodów będzie prawdopodobnie wymaganych).

A219L. W przypadku czynności atestacyjnych o ograniczonej pewności, na ilość potrzebnych dowodów ma wpływ charakter i liczba ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń. Jak wyjaśniono w paragrafie A193L, w przypadku usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności wykonywane procedury są ograniczone w porównaniu z procedurami niezbędnymi w przypadku usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności, niemniej jednak są zaplanowane w taki sposób, aby uzyskać znaczący poziom pewności. Wystarczalność dowodów jest oceniana w tym kontekście.

A220. Adekwatność dowodów odnosi się do ich jakości. Jakość dowodów zależy od przydatności i wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody, a także od skuteczności opracowania procedur atestacyjnych i zastosowania tych procedur przez praktyka. Informacje, które są bardziej istotne i wiarygodne, są zazwyczaj wyższej jakości, a zatem mogą stanowić bardziej przekonujące dowody. Jeśli dowody są bardziej przekonujące, praktyk może stwierdzić, że są one wystarczające do poparcia jego wniosków. Alternatywnie, gdy dowody są mniej przekonujące, praktyk może stwierdzić, że potrzebne są dodatkowe dowody. Jednak zwiększenie ilości dowodów poprzez wykonanie tego samego rodzaju procedur może nie zapewnić bardziej przekonujących dowodów we wszystkich okolicznościach.

A221. Praktyk stosuje profesjonalny osąd i wykazuje profesjonalny sceptycyzm w ocenie wystarczalności i stosowności dowodów na poparcie wniosków atestacyjnych.

A222. Czynniki, które wpływają na dowody, które mogą być dostępne w danych okolicznościach, pod względem ilości lub jakości, a zatem wpływają na ich wystarczalność lub stosowność, obejmują następujące czynniki:

- Charakterystyka kwestii zrównoważonego rozwoju lub ujawnianych informacji. Na przykład, można oczekiwać mniej obiektywnych dowodów, gdy ujawniane informacje mają charakter przyszłościowy, a nie historyczny.

- Czy informacje wykorzystane do przygotowania ujawnień są generowane w obrębie granic organizacyjnych jednostki, czy też pochodzą z łańcucha wartości jednostki oraz czy źródło jest dostępne.
- Inne okoliczności, takie jak sytuacja, w której dowody, których istnienia można by racjonalnie oczekiwać, nie są dostępne z powodu czynników opisanych w paragrafie A188.

A223. Procedury zaprojektowane i wykonane przez praktyka mogą również wpływać na przekonujący charakter uzyskanych dowodów. Na przykład, w przypadku zlecenia dającego racjonalną pewność, ocena projektu i wdrożenia kontroli związanych z procesami w systemie informacyjnym jednostki, które wspierają przygotowanie informacji dotyczące zrównoważonego rozwoju, lub zewnętrzne procedury potwierdzające w celu uzyskania dowodów na temat informacji wykorzystywanych przez kierownictwo przy przygotowywaniu informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, mogą dostarczyć bardziej przekonujących dowodów niż zapytanie kierownictwa. W przypadku działań mających na celu uzyskanie racjonalnej pewności, samo zapytanie zazwyczaj nie dostarcza wystarczających dowodów.

Informacje jakościowe (Zob. Ust. 82 lit. b))

A224. Niektóre ujawnienia jakościowe mogą być oparte na faktach i bezpośrednio obserwowalne lub w inny sposób mogą podlegać dalszym procedurom w celu zebrania dowodów. Jednakże niektóre ujawnienia jakościowe mogą być z natury oparte na osądzie, nie mogą być bezpośrednio obserwowalne i mogą być podatne na stronniczość kierownictwa. Praktyk może być zmuszony do kierowania się profesjonalnym osądem przy ocenie tego, co stanowi wystarczający dowód w takich okolicznościach.

A225. Chociaż procesy i kontrole w systemie informacyjnym jednostki mogą być wystarczające, aby zapewnić sporządzającemu racjonalną podstawę dla informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, mogą one nie być wystarczające, aby zapewnić praktykowi dowody potrzebne do poparcia wniosku atestacyjnego. Może to mieć wpływ na zaplanowane przez praktyka procedury, zdolność do uzyskania potrzebnych dowodów dotyczących jakościowych informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju oraz na wnioski atestacyjne. Na przykład, podczas projektowania i przeprowadzania procedur dotyczących jakościowych informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, praktyk może rozważyć:

- Czy, w przypadku zlecenia o racjonalnej pewności, same testy merytoryczne dostarczą wystarczających dowodów. Jeśli nie, praktyk może być zmuszony do przeprowadzenia testów kontroli integralności danych lub innych kontroli w systemie informacyjnym jednostki, które wspierają przygotowanie informacji jakościowych.
- Źródło informacji, które mają być wykorzystane jako dowód, sposób, w jaki takie informacje zostały przechwycone i przetworzone przez system informacyjny jednostki oraz w jaki sposób może to wpłynąć na wiarygodność informacji. Na przykład informacje mogą być przechwytywane bezpośrednio do systemu informacyjnego jednostki w czasie rzeczywistym bez dokumentacji potwierdzającej lub mogą być uzyskane w drodze nieformalnej komunikacji.

Informacje dotyczące przyszłości (Zob. Par. 82(b))

A226. Informacje dotyczące przyszłości ze swej natury mają charakter prognostyczny i mogą być wyrażane zarówno w kategoriach ilościowych, jak i jakościowych. Informacje o przyszłych warunkach lub wynikach odnoszą się do zdarzeń i działań, które jeszcze nie wystąpiły i mogą nie wystąpić, lub które wystąpiły, ale nadal ewoluują w nieprzewidywalny sposób. Na przykład, informacje te mogą obejmować prognozy, projekcje i mogą odnosić się do zamiarów lub strategii jednostki, przyszłych ryzyk i możliwości. Podczas gdy informacje dotyczące przyszłości mogą wynikać z zastosowania kryteriów do kwestii zrównoważonego rozwoju, kwestie

zrównoważonego rozwoju (przyszłe zdarzenie, zdarzenie lub działanie) mogą podlegać większej niepewności i zwykle mogą być oceniane z mniejszą precyzją niż historyczne kwestie leżące u ich podstaw. Niepewność i potrzeba osądu mogą również wzrosnąć, im dalej w przyszłość sięga okres, do którego odnoszą się ujawniane informacje. W przeciwieństwie do informacji historycznych, praktykujący nie jest w stanie stwierdzić, czy prognozowane lub przewidywane wyniki lub rezultaty zostały lub zostaną osiągnięte lub zrealizowane. Praktyk może uzyskać dowody na to, czy informacje dotyczące przyszłości zostały przygotowane zgodnie z obowiązującymi kryteriami na podstawie założeń przyjętych przez jednostkę oraz:

- (a) W przypadku prognoz istnieje uzasadniona podstawa dla założeń przyjętych przy sporządzaniu informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju; lub
- (b) W przypadku hipotetycznych założeń, takie założenia są zgodne z celem informacji.

A227. Mogą być dostępne dowody na poparcie założeń, na których oparte są wybiegające w przyszłość informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju, ale takie dowody mogą również wybiegać w przyszłość, a zatem mieć charakter spekulacyjny. W związku z tym praktykujący może być zmuszony do dokonania profesjonalnego osądu w celu ustalenia, czy dowody są wystarczające i odpowiednie. W niektórych okolicznościach dostępne dowody mogą potwierdzać szereg możliwych wyników, przy czym ujawnienie mieści się w tym zakresie. Dokonywana przez praktyka ocena tego, czy ujawnienia są uzasadnione na podstawie uzyskanych dowodów została szerzej omówiona w paragrafie 161.

A228. Charakter i dostępność dowodów dotyczących informacji dotyczących przyszłości oraz to, co stanowi wystarczające odpowiednie dowody, będą prawdopodobnie różnić się w zależności od tematów, aspektów tematów i ujawnień oraz rozważań praktyka na temat potencjalnych istotnych zniekształceń. Na przykład:

- Gdy ujawnienia dotyczą przyszłej strategii, celu lub innych zamiarów jednostki, praktyk może skoncentrować działania w zakresie gromadzenia dowodów na tym, czy kierownictwo lub osoby odpowiedzialne za zarządzanie mają zamiar realizować tę strategię, czy cel lub zamiar istnieje, lub czy istnieje uzasadniona podstawa dla zamierzonej strategii lub celu (np. praktyk może uzyskać dowody potwierdzające, że jednostka ma możliwość realizacji swojego zamiaru lub wdraża kontrole danych źródłowych i założeń, na których opiera się strategia).
- Gdy ujawnienia dotyczą przyszłych ryzyk i szans, praktyk może skoncentrować działania związane z gromadzeniem dowodów na informacjach dostępnych z rejestru ryzyka jednostki lub zapisów dyskusji osób, którym powierzono obowiązki zarządcze, jeśli kontrole jednostki nad prowadzeniem rejestru ryzyka i protokołowaniem dyskusji zapewniają racjonalną podstawę do wykorzystania tych źródeł jako dowodów. W ramach zlecenia dającego racjonalną pewność, praktyk może być zmuszony do rozważenia uzyskania dowodów dotyczących skuteczności mechanizmów kontrolnych jednostki.

#### *Informacje przeznaczone do wykorzystania jako dowód*

Ocena przydatności i wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowód (Zob. Par. 83)

A229. Planując i świadcząc usługi atestacyjne w zakresie zrównoważonego rozwoju, doradca może pozyskiwać informacje z różnych źródeł i w różnych formach. Zazwyczaj oczekuje się, że takie informacje będą stanowić dowody na poparcie wniosków, które stanowią podstawę do sformułowania wniosku i raportu atestacyjnego. Jednakże takie informacje mogą stać się dowodami dopiero po zastosowaniu do nich procedur, w tym oceny ich przydatności i wiarygodności. Dla celów niniejszego ISSA informacje te są określane jako "informacje przeznaczone do wykorzystania jako dowody".

A230. Ocena przydatności i wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody, wymaga przeprowadzenia procedur. Czynniki, które mogą wpływać na charakter, czas i zakres takich procedur, obejmują:

- (a) Źródło informacji (Zob. Par. A238-A240); oraz
- (b) Atrybuty przydatności i wiarygodności informacji, które uznaje się za mające zastosowanie w danych okolicznościach (Zob. Par. A241-A246).

A231. W niektórych okolicznościach procedury oceny przydatności i wiarygodności mogą być proste (np. porównanie informacji wykorzystywanych przez kierownictwo z informacjami publikowanymi przez krajowy organ rządowy). W innych okolicznościach procedury, w tym testy kontroli, mogą być przeprowadzane w celu oceny wiarygodności informacji (np. dokładności i kompletności informacji generowanych wewnątrznie z systemu informacyjnego jednostki).

A232. Dowody uzyskane w wyniku przeprowadzenia innych procedur zgodnie z niniejszym ISSA również mogą pomóc praktykowi w ocenie przydatności i wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody. Na przykład dowody uzyskane z:

- Zrozumienia przez praktyka jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie kryteriów oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki.
- Testów kontroli nad przygotowaniem i utrzymaniem informacji.
- Procedur wykonywanych podczas korzystania z pracy eksperta praktyka.

Forma, dostępność, przystępność i zrozumiałość informacji

A233. Forma, dostępność, przystępność i zrozumiałość informacji, które mają być wykorzystane jako dowód, może mieć wpływ na:

- (a) Projekt i wykonanie procedur, w których informacje będą wykorzystywane; oraz
- (b) Ocena przydatności i wiarygodności informacji dokonana przez praktyka.

Na przykład informacje mogą być dostępne wyłącznie w formie cyfrowej w sposób ciągły. W takich okolicznościach praktyk może wykorzystać zautomatyzowane narzędzia i techniki, które są zaprojektowane do działania w czasie rzeczywistym w celu oceny przydatności i wiarygodności informacji.

A234. Praktyk może otrzymywać informacje, które mają być wykorzystane jako dowody w wielu formach, począwszy od informacji generowanych przez wysoce złożone zautomatyzowane systemy, a skończywszy na informacjach przygotowanych ręcznie przez kierownictwo i inne osoby w jednostce. Praktyk może mieć oczekiwania co do formy, w jakiej informacje, które mają być wykorzystane jako dowody, zostaną otrzymane. Zachowanie czujności w przypadku informacji, które mają być wykorzystane jako dowody, a które zostały otrzymane w formie innej niż oczekiwana, może pomóc praktykowi w ograniczeniu nieświadomych uprzedzeń, które mogą utrudniać praktykowi zachowanie profesjonalnego sceptycyzmu. Ponadto otrzymanie informacji w formie innej niż oczekiwana może być również istotne dla oceny wiarygodności tych informacji przez praktyka.

A235. Informacje, które mają być wykorzystane jako dowód, mogą istnieć, ale dostęp do nich może być ograniczony, na przykład z powodu ograniczeń nałożonych przez prawo lub regulacje lub źródło dostarczające informacje (np. z powodu tajemnicy pacjenta szpitala) lub z powodu wojny, niepokoju społecznego lub epidemii choroby. W niektórych przypadkach lekarz może być w stanie przewyciężyć ograniczenia w dostępie do informacji. Na przykład, praktyk może poprosić kierownictwo lub osoby odpowiedzialne za zarządzanie jednostką o pomoc w uzyskaniu informacji ze źródła, gdy istnieją zobowiązania umowne między źródłem informacji a jednostką,

lub praktyk może zdecydować się na odwiedzenie lokalizacji w celu sprawdzenia informacji, które są dostępne, ale nie mogą zostać przekazane poza jurysdykcję.

A236. Praktyk może nie być w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów, jeśli stwierdzi, że uzyskanie lub zrozumienie informacji, które mają być wykorzystane jako dowody, jest niewykonalne w praktyce. Na przykład, jeśli praktyka nie ma wystarczających podstaw do oceny przydatności i wiarygodności informacji pochodzących ze źródła zewnętrznego w stosunku do jednostki, praktyka może mieć ograniczenie zakresu, jeśli wystarczających odpowiednich dowodów nie można uzyskać za pomocą alternatywnych procedur. Niezdolność praktyka do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów wymaga od praktyka wyrażenia wniosku z zastrzeżeniem lub odrzucenia wniosku dotyczącego informacji na temat zrównoważonego rozwoju zgodnie z niniejszym ISSA.

A237. W niektórych okolicznościach do zrozumienia lub interpretacji informacji, które mają być wykorzystane jako dowody, mogą być potrzebne specjalistyczne umiejętności lub wiedza, na przykład dane dotyczące emisji pochodzące od podmiotów działających na rynku niższego lub wyższego szczebla, pomiary jakości wody lub różnorodności biologicznej. W związku z tym praktyk może rozważyć skorzystanie z pomocy eksperta praktyka, aby pomóc w zrozumieniu lub interpretacji informacji, które mają być wykorzystane jako dowody, jeśli zespół wykonujący zlecenie nie ma odpowiednich kompetencji i możliwości, aby to zrobić.

#### Źródła informacji

A238. Informacje przeznaczone do wykorzystania jako dowody mogą pochodzić ze źródeł wewnętrznych lub zewnętrznych i mogą wpływać na dostępność, przystępność i zrozumiałość informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody. Na przykład informacje mogą pochodzić z:

- Dokumentacji podmiotu, kierownictwo lub innych źródeł wewnętrznych podmiotu.
- Innych podmiotów w obrębie granic organizacyjnych podmiotu lub łańcucha wartości.
- Ekspertów ds. zarządzania.
- Ekspertów praktyk.
- Niezależnych źródeł zewnętrznych w stosunku do jednostki, innych niż ekspert kierownictwa lub praktyk, które dostarczają informacji, takie jak radca prawny jednostki, klienci, dostawcy, agencje rządowe, bank lub dostawcy ogólnych danych (np. podmioty dostarczające dane makroekonomiczne, branżowe lub społeczne).
- Organizacji usługowej.

A239. Od praktyka nie wymaga się przeprowadzenia wyczerpujących poszukiwań w celu zidentyfikowania wszystkich możliwych źródeł informacji, które mają być wykorzystane jako dowody. Zrozumienie przez praktyka jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie kryteriów oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki może pomóc praktykowi w zidentyfikowaniu odpowiednich źródeł informacji.

A240. Praktyk zazwyczaj uzyskuje większą pewność ze spójnych dowodów uzyskanych z różnych źródeł lub o różnym charakterze niż z pozycji dowodów rozpatrywanych indywidualnie. Ponadto uzyskanie informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody z różnych źródeł lub o różnym charakterze może wskazywać, że pojedyncza informacja przeznaczona do wykorzystania jako dowód nie jest wiarygodna. Na przykład informacje potwierdzające uzyskane ze źródła niezależnego od jednostki mogą zwiększyć pewność, jaką praktyk uzyskuje z oświadczenia kierownictwa. I odwrotnie, gdy dowody uzyskane z jednego źródła są niespójne z dowodami uzyskanymi z innego źródła, praktyk określa, jakie dodatkowe procedury są niezbędne do usunięcia niespójności.

#### Atrybuty istotności i wiarygodności informacji

A241. Jakość dowodów zależy od przydatności i wiarygodności informacji, na których są one oparte. To, czy i w jakim stopniu określone atrybuty istotnych i wiarygodnych informacji są uważane za mające zastosowanie w danych okolicznościach, jest kwestią profesjonalnego osądu.

#### Znaczenie

A242. Podstawowy atrybut istotności informacji, które mają być wykorzystane jako dowód, dotyczy logicznego związku z celem procedury lub związku z celem procedury, w tym, w przypadku zlecenia dającego racjonalną pewność, testowanego twierdzenia. Stopień, w jakim informacje odnoszą się do spełnienia celu procedury może być również brany pod uwagę.

#### Niezawodność

A243. Wiarygodność informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody dotyczy stopnia, w jakim praktyk może polegać na takich informacjach. Wspólne atrybuty, które mogą mieć zastosowanie przy rozważaniu stopnia, w jakim informacje przeznaczone do wykorzystania jako dowody są wiarygodne, mogą obejmować to, czy informacje są:

- (a) Dokładne (wolne od błędów).
- (b) Kompletne (odzwierciedlające wszystkie mające zastosowanie zdarzenia, warunki i okoliczności).
- (c) Autentyczne (oryginalne, autoryzowane i niezmienione w niewłaściwy sposób).
- (d) Wolne od uprzedzeń (zamierzonych lub niezamierzonych).
- (e) Wiarygodne (wygenerowane przez kompetentne, zdolne i godne zaufania źródło).

Czynniki wpływające na profesjonalny osąd praktyka w odniesieniu do atrybutów przydatności i wiarygodności

A244. Czynniki, które mogą wpływać na profesjonalny osąd praktyka na temat przydatności i wiarygodności informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowód, w tym na to, które atrybuty wiarygodności mogą mieć zastosowanie w danych okolicznościach, obejmują:

- Ujawnienia oraz, w przypadku zadań dających racjonalną pewność, stwierdzenia, dla których informacje zostaną wykorzystane jako dowody. Informacje mogą być istotne dla wielu ujawnień. Niektóre informacje mogą być istotne dla pewnych stwierdzeń, ale nie dla innych.
- Okres, do którego odnoszą się informacje.
- Kontrole nad przygotowaniem i utrzymaniem informacji.
- Dokonana przez praktyka ocena ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń (w przypadku zlecenia o ograniczonej pewności) lub ocena ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń (w przypadku zlecenia o racjonalnej pewności).
- Zamierzony cel procedury, w której informacje będą wykorzystywane.
- Poziom szczegółowości potrzebnych informacji, biorąc pod uwagę zamierzony cel procedury. Na przykład informacje związane z kluczowymi wskaźnikami wydajności stosowanymi przez kierownictwo mogą nie być wystarczająco precyzyjne, aby wykryć istotne zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, a zatem mogą nie być odpowiednie do wykorzystania przez praktyka przy wykonywaniu dalszych procedur w ramach zlecenia dającego racjonalną pewność.

- Poziom precyzji w ramach obowiązujących kryteriów w odniesieniu do tego, co należy zgłosić i jak należy to zmierzyć lub ocenić. Na przykład, gdy obowiązujące kryteria wymagają bardziej szczegółowych ujawnień ilościowych, praktyk może uznać atrybuty dokładności i kompletności za istotne.
- Źródło informacji. Na przykład, dokładność i kompletność zwykle będą atrybutami mającymi zastosowanie do informacji wygenerowanych wewnątrznie z systemu informacyjnego jednostki (np. podczas wykonywania dalszych procedur). W przypadku informacji uzyskanych ze źródła zewnętrznego w stosunku do jednostki, praktyk może być bardziej skoncentrowany na innych atrybutach rzetelności, w tym wiarygodności źródła dostarczającego informacje.
- Zdolność podmiotu sprawozdawczego do wpływania na informacje uzyskane ze źródeł zewnętrznych, z którymi ma relacje.
- Dowody ogólnej akceptacji rynkowej przez użytkowników przydatności i wiarygodności informacji z zewnętrznego źródła, w tym tolerancji dla mniej precyzyjnych informacji, na przykład gdy informacje te są z natury subiektywne.

A245. Wiarygodność informacji, w szczególności atrybuty dokładności, kompletności i autentyczności, jeśli zostaną uznane za mające zastosowanie w danych okolicznościach, mogą również zależeć od tego, czy integralność informacji została zachowana na wszystkich etapach przetwarzania przez systemy informacyjne jednostki. Na przykład, system informacyjny jednostki może obejmować ogólne kontrole technologii informacyjnej w celu zabezpieczenia i utrzymania integralności informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.

A246. Źródło informacji, które mają być wykorzystane jako dowody, może wpływać na charakter i zakres dokonywanej przez praktyka oceny przydatności i wiarygodności informacji. Może również wpływać na sposób, w jaki praktyk reaguje na kwestie takie jak wątpliwości co do wiarygodności informacji lub niespójności w dowodach. Na przykład, jeśli informacje pochodzą z zewnętrznego źródła o wysokiej reputacji, takiego jak upoważniona jurysdykcyjna agencja ochrony środowiska, wysiłek praktyka włożony w rozważenie wiarygodności informacji może nie być duży.

Informacje opracowane przez podmiot (Zob. Ust. 84)

A247. Aby praktykujący mógł uzyskać wiarygodne dowody, informacje wytworzone przez jednostkę, które są wykorzystywane do przeprowadzania procedur, muszą być wystarczająco kompletne i dokładne. Uzyskanie dowodów na temat dokładności i kompletności takich informacji może być wykonywane równolegle z faktyczną procedurą stosowaną do informacji, gdy uzyskanie takich dowodów jest integralną częścią samej procedury. W innych sytuacjach praktyk może uzyskać dowody na dokładność i kompletność takich informacji poprzez testowanie kontroli nad przygotowaniem i utrzymaniem informacji. W niektórych sytuacjach praktyk może jednak stwierdzić, że potrzebne są dodatkowe procedury.

A248. W niektórych przypadkach praktyk może zamierzać wykorzystać informacje wytworzone przez jednostkę do innych celów. Na przykład, praktyk może zamierzać wykorzystać dane liczbowe dotyczące produkcji jednostki do celów procedur analitycznych dotyczących zużycia wody lub energii, lub wykorzystać informacje wytworzone przez jednostkę do działań monitorujących, takich jak raporty funkcji audytu wewnętrznego. W takich przypadkach na stosowność uzyskanych dowodów wpływa to, czy informacje są wystarczająco precyzyjne lub szczegółowe dla celów praktyka. Na przykład miary wydajności stosowane przez kierownictwo mogą nie być wystarczająco precyzyjne, aby wykryć istotne zniekształcenia.

*Praca wykonywana przez eksperta ds. zarządzania (Zob. Ust. 85)*

A249. Podczas oceny przydatności i wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowód przygotowany przez eksperta kierownictwa:

- (a) Kompetencje i możliwości tego eksperta mogą wpłynąć na rozważenie przez praktyka atrybutu wiarygodności. Wiarygodność źródła dostarczającego informacje wpływa na stopień, w jakim informacje, które mają być wykorzystane jako dowód, są wiarygodne; oraz
- (b) Obiektywizm tego eksperta może wpłynąć na rozważenie przez praktyka atrybutu stronniczości. Szeroki zakres okoliczności może wpływać na profesjonalne osądy eksperta ds. zarządzania, co może zagrażać obiektywizmowi eksperta ds. zarządzania, na przykład zagrożenia związane z własnym interesem, zagrożenia związane z rzecznictwem, zagrożenia związane ze znajomością, zagrożenia związane z samokontrolą i zagrożenia związane z zastraszaniem. Stronniczość informacji, które mają być wykorzystane jako dowód, również wpływa na stopień wiarygodności informacji. W niektórych przypadkach informacje przygotowane przez eksperta ds. zarządzania mogą być stronnicze, ponieważ zarządzanie może mieć wpływ na profesjonalne osądy eksperta ds. zarządzania.

*Kompetencje i możliwości (Zob. Ust. 85 lit. a))*

A250. Kompetencje odnoszą się do charakteru i poziomu wiedzy eksperta ds. zarządzania. Czynniki, które mogą mieć wpływ na to, czy ekspert ds. zarządzania posiada odpowiednie kompetencje obejmują:

- Czy praca eksperta podlega technicznym standardom wydajności lub innym wymogom zawodowym lub branżowym, na przykład standardom etycznym i innym wymogom członkostwa w organizacji zawodowej lub stowarzyszeniu branżowym, standardom akredytacji organu licencyjnego lub wymogom nałożonym przez prawo lub regulacje.
- Kwestia, w której będzie wykorzystywana praca eksperta ds. zarządzania, oraz to, czy posiada on odpowiedni poziom wiedzy specjalistycznej mający zastosowanie do danej sprawy, w tym wiedzę specjalistyczną w określonym obszarze specjalizacji.
- Kompetencje eksperta ds. zarządzania w odniesieniu do istotnych kwestii zrównoważonego rozwoju, na przykład znajomość założeń i metod, w tym modeli, jeśli ma to zastosowanie, które są zgodne z obowiązującymi kryteriami.

A251. Zdolności odnoszą się do zdolności eksperta ds. zarządzania do wykonywania kompetencji w danych okolicznościach. Czynniki, które mogą wpływać na możliwości, mogą obejmować lokalizację geograficzną oraz dostępność czasu i zasobów.

*Uzyskanie zrozumienia pracy wykonanej przez eksperta ds. zarządzania (Zob. Ust. 85(b))*

A252. Kwestie istotne dla zrozumienia przez praktyka pracy wykonanej przez eksperta ds. zarządzania mogą obejmować:

- Odpowiedni obszar specjalizacji;
- Charakter, zakres i cele pracy eksperta ds. zarządzania;
- Czy istnieją profesjonalne lub inne standardy oraz wymogi regulacyjne lub prawne, które mają zastosowanie do przygotowywania informacji;
- Sposób przygotowania informacji przez eksperta ds. zarządzania, w tym:
  - Założenia i metody stosowane przez eksperta ds. zarządzania oraz to, czy są one powszechnie akceptowane w dziedzinie tego eksperta i odpowiednie w kontekście obowiązujących kryteriów i kwestii zrównoważonego rozwoju; oraz



- (Podstawowe informacje wykorzystane przez eksperta ds. zarządzania; oraz
- Trafność i zasadność ustaleń lub wniosków praktyka oraz ich spójność z innymi dowodami.

Uzyskanie zrozumienia, w jaki sposób informacje przygotowane przez eksperta ds. zarządzania zostały wykorzystane przez kierownictwo do przygotowania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju (Zob. Par. 85(c))

A253. Uzyskanie zrozumienia sposobu, w jaki informacje przygotowane przez eksperta ds. zarządzania zostały wykorzystane przez kierownictwo do przygotowania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju może obejmować zrozumienie:

- (a) W jaki sposób kierownictwo rozważyło adekwatność informacji przygotowanych przez eksperta ds. zarządzania; oraz
- (b) Modyfikacje wprowadzone przez kierownictwo do informacji przygotowanych przez eksperta ds. zarządzania.

A254. To zrozumienie może pomóc praktykowi w:

- (a) Ocena przydatności i wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowód; oraz
- (b) Zrozumienie, czy ustalenia lub wnioski eksperta zostały odpowiednio odzwierciedlone w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju. Na przykład w niektórych okolicznościach kierownictwo może być zmuszone do zmodyfikowania informacji przygotowanych przez eksperta ds. zarządzania, na przykład gdy dostarczone informacje są zbyt ogólne i wymagają dostosowania w celu odzwierciedlenia okoliczności specyficznych dla jednostki. Korekty dokonywane przez kierownictwo mogą powodować stronniczość lub kierownictwo może nie mieć odpowiednich kompetencji i możliwości, aby dostosować lub skorygować informacje, co może spowodować, że informacje będą niedokładne, niekompletne lub pozbawione wiarygodności.

*Wątpliwości dotyczące znaczenia i wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowód* (Zob. Par. 86-87)

A255. O ile praktyk nie ma powodów, by sądzić inaczej, może on zaakceptować zapisy i dokumenty jako autentyczne. Gdy praktyk zidentyfikuje warunki, które powodują, że praktyk uważa, że dokument może nie być autentyczny lub że warunki w dokumencie zostały zmodyfikowane, ale nie zostały ujawnione praktykowi, możliwe procedury dalszego badania mogą obejmować:

- (a) Potwierdzenie bezpośrednio ze stroną trzecią.
- (b) Wykorzystanie pracy eksperta do oceny autentyczności dokumentu.

A256. Czynniki lub okoliczności, które mogą budzić wątpliwości co do wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowód, obejmują:

- Niezdolność do oceny przydatności i wiarygodności informacji, w tym na przykład tego, czy informacje są autentyczne.
- Zniekształcenia zidentyfikowane podczas świadczenia usług atestacyjnych.
- Niedoskonałości kontroli wewnętrznej zidentyfikowane przez praktyka, w szczególności w przypadku znaczących niedoskonałości kontroli wewnętrznej.
- Gdy procedury wykonywane na populacji skutkują wyższym wskaźnikiem odchyień niż oczekiwano.

- Gdy informacje, które mają być wykorzystane jako dowód, są niespójne z innymi informacjami lub dowodami.

A257. Na znaczenie informacji, które mają być wykorzystane jako dowód, może mieć wpływ okres, do którego odnoszą się te informacje. Na przykład, istotność takich informacji może ulec zmianie na podstawie upływu czasu lub z powodu zdarzeń lub warunków, takich jak identyfikacja nowych informacji. Takie okoliczności mogą wystąpić, gdy praktyk zidentyfikuje informacje z alternatywnego lub bardziej wiarygodnego źródła, które neguje lub powoduje wątpliwości co do przydatności pierwotnych informacji, które mają być wykorzystane jako dowody.

A258. W przypadku wątpliwości co do wiarygodności informacji lub przesłanek wskazujących na możliwość wystąpienia oszustwa, niniejszy ISSA wymaga od praktyka dalszego zbadania sprawy i ustalenia, jakie modyfikacje lub uzupełnienia procedur są niezbędne do jej rozwiązania. Wątpliwości co do wiarygodności informacji pochodzących od kierownictwa mogą wskazywać na ryzyko oszustwa.

## Planowanie

*Planowanie działań* (Zob. pkt 88-89) A259.

Odpowiednie planowanie pomaga:

- Poświęcić odpowiednią uwagę ważnym obszarom zlecenia;
- Zidentyfikować potencjalne problemów w odpowiednim czasie oraz właściwa organizacja i zarządzanie zleceniem w celu wykonania go w sposób skuteczny i wydajny;
- Właściwie przydzielać pracę członkom zespołu wykonującego zlecenie oraz ułatwić kierowanie i nadzorowanie członków zespołu wykonującego zlecenie oraz przegląd ich pracy; oraz
- W stosownych przypadkach koordynowanie prac wykonywanych przez innych praktyków i ekspertów.

A260. Planowanie obejmuje kierownika prac atestacyjnych, innych kluczowych członków zespołu wykonującego zlecenie i wszelkich kluczowych ekspertów zewnętrznych praktyków:

- (a) Ogólną strategię dotyczącą zakresu, harmonogramu i kierunku usług atestacyjnych; oraz
- (b) Plan zaangażowania, składający się ze szczegółowego podejścia do charakteru, harmonogramu i zakresu procedur, które mają zostać przeprowadzone, oraz powodów ich wyboru.

A261. Informacje uzyskane w procesie akceptacji i kontynuacji mogą pomóc kierownikowi prac atestacyjnych w planowaniu i wykonywaniu zlecenia. Takie informacje mogą obejmować:

- Informacje na temat wielkości, złożoności i charakteru podmiotu, w tym branży, w której działa, oraz obowiązujących kryteriów;
- Harmonogram sprawozdawczości jednostki, np. na etapie śródrocznym i końcowym;
- Jeśli usługi atestacyjne odnoszą się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju wykraczających poza pojedynczą jednostkę (np. grupę), charakter i zakres relacji kontrolnych między jednostką a innymi jednostkami w ramach granicy organizacyjnej oraz relacje z innymi jednostkami w ramach granicy raportowania;
- Odpowiednią wiedzę zdobytą w ramach innych zleceń wykonywanych przez zespół wykonujący zlecenie na rzecz podmiotu; oraz
- Czy od czasu poprzedniej usługi atestacyjnej w jednostce lub w branży, w której działa jednostka, zaszły zmiany, które mogą mieć wpływ na charakter wymaganych zasobów,

a także na sposób, w jaki praca zespołu wykonującego usługę będzie kierowana, nadzorowana i weryfikowana.

A262. Charakter i zakres działań planistycznych będzie różnił się w zależności od okoliczności zlecenia, na przykład złożoności kwestii zrównoważonego rozwoju i obowiązujących kryteriów. Przykłady kwestii, które mogą być brane pod uwagę obejmują:

- Charakterystykę podmiotu i jego działalności;
- Czy zlecenie jest zleceniem o ograniczonej pewności, zleceniem o racjonalnej pewności lub połączeniem obu.
- Charakter ujawnianych informacji.
- Oczekiwany czas i charakter wymaganej komunikacji z kierownictwem lub osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie.
- Granicę raportowania.
- Zrozumienie przez praktyka jednostki i jej otoczenia, w tym ryzyka, że ujawnienia mogą być istotnie zniekształcone.
- Docelowych użytkowników i ich potrzeby informacyjne.
- Zakres, w jakim ryzyko oszustwa jest istotne dla zlecenia.
- Charakter, harmonogram i zakres zasobów niezbędnych do wykonania zlecenia, takich jak wymagana wiedza specjalistyczna, w tym charakter i zakres zaangażowania ekspertów.
- Jeśli jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, wpływ na zlecenie.

A263. Praktyk może zdecydować się na omówienie elementów planowania z jednostką podczas uzyskiwania wstępnej wiedzy na temat okoliczności zlecenia, określania zakresu zlecenia lub w celu ułatwienia prowadzenia i zarządzania zleceniem (np. w celu skoordynowania niektórych planowanych procedur z pracą personelu jednostki). Chociaż dyskusje te często mają miejsce, podejście do zlecenia pozostaje w gestii praktyka. Omawiając podejście do zlecenia, należy zachować ostrożność, aby nie narazić na szwank skuteczności zlecenia. Na przykład omawianie charakteru i harmonogramu szczegółowych procedur z jednostką może zagrozić skuteczności zlecenia poprzez uczynienie procedur zbyt przewidywalnymi.

A264. Planowanie nie jest odrębną fazą, ale raczej ciągłym i iteracyjnym procesem w trakcie zlecenia. W wyniku nieoczekiwanych zdarzeń, zmian warunków lub uzyskanych dowodów, praktyk może zrewidować podejście do zlecenia, a tym samym wynikający z niego planowany charakter, harmonogram i zakres procedur.

Skalowalność (Zob. Pkt 88)

A265. W przypadku mniej złożonych zleceń, całe zlecenie może być przeprowadzone przez kierownika prac atestacyjnych (który może być jedynym praktykiem) lub bardzo mały zespół. Przy mniejszym zespole koordynacja i komunikacja między członkami zespołu jest łatwiejsza. Ustalenie podejścia do zlecenia w takich przypadkach nie musi być skomplikowanym lub czasochłonnym ćwiczeniem; różni się w zależności od wielkości podmiotu, złożoności zlecenia, w tym kwestii zrównoważonego rozwoju i mających zastosowanie kryteriów, zakresu usługi atestacyjnej i wielkości zespołu wykonującego zlecenie. Na przykład, w przypadku powtarzającego się zlecenia, krótka notatka przygotowana po zakończeniu poprzedniego zlecenia, oparta na przeglądzie dokumentów roboczych i podkreślająca kwestie zidentyfikowane w właśnie zakończonym zleceniu, zaktualizowana w bieżącym okresie w oparciu o dyskusje z odpowiednimi stronami, może być odpowiednia jako strategia zlecenia dla bieżącego zlecenia.

Charakter, harmonogram i zakres planowanych procedur (Zob. Ust. 89)

A266. Praktyk kieruje się profesjonalnym osądem przy określaniu właściwego podejścia do planowania i przeprowadzania procedur atestacyjnych w celu uzyskania wystarczających dowodów. Zrozumienie, w jaki sposób jednostka dezagreguje lub agreguje informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju dla celów sprawozdawczości (tj. w jaki sposób kierownictwo pogrupowało informacje dla celów prezentacji) może pomóc praktykowi w planowaniu usług atestacyjnych. Kwestie, które mogą być istotne w tym zakresie obejmują:

- Czy obowiązujące kryteria odnoszą się do sposobu, w jaki informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju powinny być prezentowane oraz w jaki sposób jednostka zastosowała takie kryteria. Obowiązujące kryteria nie zawsze szczegółowo określają wymagany poziom agregacji lub dezagregacji. Mogą one jednak zawierać zasady określania odpowiedniego poziomu agregacji lub dezagregacji w określonych okolicznościach. Na przykład, obowiązujące kryteria mogą wymagać od jednostki raportowania lokalizacji operacyjnych znajdujących się na obszarach o wysokiej wartości różnorodności biologicznej wyłącznie według lokalizacji geograficznej. W innych okolicznościach obowiązujące kryteria mogą wymagać dalszej dezagregacji informacji według wielkości operacyjnej i względnego sąsiedztwa.
- Cele sprawozdawcze jednostki i zasady dotyczące sporządzania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, w tym zasady klasyfikacji i prezentacji informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.
- Granice sprawozdawczości jednostki, w tym czy ujawnienia dotyczą jednej lub więcej jednostek w ramach granicy sprawozdawczości.
- Zakres, w jakim informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju:
  - Jest przetwarzany przy użyciu wspólnych systemów informatycznych i kontroli, oraz
  - Ma wspólną jednostkę miary.
- W jaki sposób informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są przekazywane wewnętrznie kierownictwu lub osobom odpowiedzialnym za zarządzanie.
- Czy ujawnienia dotyczą podobnych lub wzajemnie powiązanych tematów, aspektów tematów lub cech (Zob. Par. A269).
- W jaki sposób inne podmioty z branży prezentują informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju.

A267. Praktyk może zdecydować, że sposób, w jaki kierownictwo zagregowało lub zdezagregowało informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju dla celów prezentacji, jest najbardziej odpowiednim podejściem dla danego zlecenia. Praktyk może również zdecydować, że pogrupowanie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju w inny sposób może być bardziej odpowiednie dla celów planowania i wykonania zlecenia w bardziej efektywny i wydajny sposób. Czynniki, które mogą być istotne dla decyzji praktyka mogą obejmować:

- Zakres zlecenia, w tym czy zlecenia obejmuje całość czy tylko część raportowanych informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.
- Wstępne oczekiwania dotyczące ujawnień, w przypadku których prawdopodobne jest wystąpienie ryzyka istotnego zniekształcenia (w przypadku ograniczonej pewności) lub ryzyka istotnego zniekształcenia (w przypadku racjonalnej pewności).
- Charakter i zakres powszechności kontroli. Na przykład, odpady wytwarzane w ramach własnej działalności jednostki są rejestrowane przy użyciu tego samego systemu informatycznego, a wspólne kontrole są wdrażane we wszystkich jednostkach lub jednostkach biznesowych w grupie.

- A268. Osądy praktyka dotyczące istotności uwzględniają potrzeby informacyjne zamierzonych użytkowników. Rozważając lub określając istotność zgodnie z paragrafem 91, praktykant może rozważyć ujawnienia, które mogą być ważne dla zamierzonych użytkowników. Procedury ryzyka stosowane przez praktyka mają na celu identyfikację ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń (w przypadku ograniczonej pewności) lub identyfikację i ocenę ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzenia w odniesieniu do ujawnień (w przypadku racjonalnej pewności). Dlatego też osądy dotyczące istotności oraz charakteru i prawdopodobieństwa potencjalnych zniekształceń są istotne dla podejścia praktyka, w tym sposobu, w jaki informacje o zrównoważonym rozwoju są pogrupowane w celu zaplanowania i wykonania zlecenia.
- A269. Praktyk może grupować informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju na różne sposoby dla celów planowania i realizacji usług atestacyjnych.

Przykłady:

- Według tematów: Wszystkie ujawnienia dotyczące klimatu; wszystkie ujawnienia dotyczące praktyk pracowniczych.
- Według aspektów tematów: Wszystkie ujawnienia dotyczące ryzyk i szans (niezależnie od tematu); wszystkie ujawnienia dotyczące celów.
- Według tematu i aspektu tematu: Wszystkie ujawnienia dotyczące celów klimatycznych; wszystkie ujawnienia dotyczące analizy scenariuszy klimatycznych.
- Według cech: Wszystkie ujawnienia o charakterze jakościowym; Wszystkie ujawnienia o charakterze przyszłościowym; Wszystkie ujawnienia o charakterze historycznym.
- Według charakterystyki według aspektu tematu: Wszystkie ujawnienia dotyczące celów, które są ocenne; wszystkie ujawnienia dotyczące celów, które są historyczne.

*Istotność (Zob. Pkt 91-92)*

- A270. Rozważenie lub określenie przez praktyka istotności, stosownie do przypadku, jest istotne podczas przeprowadzania procedur ryzyka, określania charakteru, czasu i zakresu dalszych procedur oraz oceny, czy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są wolne od istotnych zniekształceń. Profesjonalne osądy dotyczące istotności są dokonywane w świetle otaczających okoliczności, ale nie ma na nie wpływu poziom pewności. Oznacza to, że dla tych samych zamierzonych użytkowników i celu, istotność w przypadku działań wymagających racjonalnej pewności jest taka sama jak w przypadku działań wymagających ograniczonej pewności, ponieważ istotność opiera się na potrzebach informacyjnych zamierzonych użytkowników.
- A271. Pojęcie istotności zwykle obejmuje następujące zasady:
- (a) Osądy dotyczące kwestii, które są istotne dla zamierzonych użytkowników informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, opierają się na rozważeniu wspólnych potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników jako grupy.
  - (b) Zniekształcenia, w tym pominięcia, są uważane za istotne, jeśli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogą wpłynąć na decyzje zamierzonych użytkowników podjęte na podstawie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.
- A272. Istotność jest kwestią profesjonalnego osądu i zależy od postrzegania przez praktyka wspólnych potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników jako grupy. W tym kontekście rozsądne jest założenie przez praktyka, że zamierzeni użytkownicy:

- (a) Posiadają odpowiednią wiedzę na temat kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem oraz gotowość do zapoznania się z informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju z należytą starannością;
- (b) Rozumieją, że informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są przygotowywane i zapewniane zgodnie z odpowiednimi poziomami istotności oraz zrozumienie wszelkich koncepcji istotności zawartych w odpowiednich kryteriach;
- (c) Rozumieją wszelkich nieodłącznych niepewności związanych z pomiarem lub oceną kwestii zrównoważonego rozwoju; oraz
- (d) Podejmują rozsądne decyzje na podstawie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju jako całości.

O ile zlecenie nie zostało zaprojektowane w celu zaspokojenia konkretnych potrzeb informacyjnych określonych użytkowników, możliwy wpływ zniekształceń na określonych użytkownikach, których potrzeby informacyjne mogą się znacznie różnić, nie jest zwykle brany pod uwagę.

A273. Mające zastosowanie kryteria mogą obejmować zasady pomagające jednostce w identyfikacji informacji istotnych dla użytkowników, które mogą obejmować terminy odnoszące się do istotności. Takie zasady lub terminy, jeśli występują w mających zastosowanie kryteriach, mogą stanowić ramy odniesienia dla praktyka przy rozważaniu lub określaniu istotności dla zlecenia. Jednakże proces stosowany przez jednostkę w celu określenia kwestii zrównoważonego rozwoju, które mają być raportowane, często określane jako "proces identyfikacji tematów raportowania", "ocena istotności" lub "proces istotności", odnosi się do określenia przez kierownictwo tematów i aspektów tematów, które mogą być istotne dla zamierzonych użytkowników.

A274. Gdy jednostka stosuje mające zastosowanie kryteria, które identyfikują tematy sprawozdawcze, które mają wpływ na wyniki finansowe jednostki, względy istotności mogą być określane jako "istotność finansowa". W tym przypadku istotność finansowa może być ustalona w kontekście warunków finansowych, a zamierzonymi użytkownikami są prawdopodobnie obecni i przyszli dostawcy długu i kapitału. Gdy jednostka stosuje odpowiednie kryteria, które identyfikują tematy sprawozdawcze istotne dla wpływu jednostki na środowisko, społeczeństwo, gospodarkę lub kulturę, rozważania dotyczące istotności mogą być określane jako "istotność wpływu". W takim przypadku istotność jest rozważana w zależności od charakteru i skali wpływu i może być istotna dla szerszej grupy zamierzonych użytkowników (Zob. także Par. A180). Gdy mające zastosowanie kryteria odnoszą się zarówno do wpływu finansowego na jednostkę, jak i wpływu jednostki na środowisko, społeczeństwo, gospodarkę lub kulturę, można to określić jako "podwójną istotność"

A275. "Proces ustalania istotności" przez kierownictwo różni się od istotności uwzględnianej lub

Przykład:

Podmiot działa globalnie w różnych branżach, w tym opieki zdrowotnej i dóbr konsumpcyjnych. Podmiot zaangażował zewnętrzną firmę konsultingową w celu zebrania danych na temat perspektyw interesariuszy dotyczących strategii zrównoważonego rozwoju podmiotu. Podmiot przyjął podejście, aby najpierw zidentyfikować najbardziej odpowiednie grupy interesariuszy, które obejmowały "klientów, dostawców, organizacje non-profit, sektor korporacyjny/ prywatny, naukowców, konsultantów, rząd, media, finanse, stowarzyszenia handlowe i ośrodki analityczne". Następnie podmiot uzyskał bezpośrednie informacje zwrotne na temat tego, w jaki sposób jego strategia zrównoważonego rozwoju wpłynęła na ludzi, szersze społeczności i środowisko. Po zebraniu tych danych podmiot przeanalizował je w celu ustalenia, jakie kwestie były istotne dla ankietowanych i przedstawił raporty dotyczące tych obszarów.

ustalanej przez praktyka. Praktyk bierze pod uwagę lub określa istotność przy ustalaniu podejścia do uzyskiwania dowodów oraz przy ocenie zidentyfikowanych zniekształceń informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju w zakresie zlecenia atestacyjnego. W rezultacie czynniki jakościowe brane pod uwagę przez jednostkę i eksperta mogą się pokrywać, ale nie muszą być identyczne. W przypadku ujawnień ilościowych, wykonawca i jednostka niekoniecznie osiągną ten sam próg istotności.

A276. Istotność odnosi się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju objętych zakresem usług atestacyjnych. W związku z tym, gdy zlecenie obejmuje niektóre, ale nie wszystkie informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju, istotność jest rozpatrywana tylko w odniesieniu do tych informacji, które wchodzą w zakres zlecenia atestacyjnego.

A277. Nie wszystkie ujawnienia wiążą się z takimi samymi względami istotności. Zazwyczaj istotność jest rozważana lub określana dla różnych ujawnień. W przypadku różnych ujawnień, ci sami zamierzeni użytkownicy mogą mieć różne potrzeby informacyjne, różną tolerancję na zniekształcenia lub ujawnienia mogą być wyrażone przy użyciu różnych jednostek miary. Uwzględnienie czynników jakościowych może pomóc praktykowi w zidentyfikowaniu ujawnień, które mogą być bardziej istotne dla zamierzonych użytkowników. Na przykład, zamierzeni użytkownicy mogą przykładać większą wagę do informacji na temat bezpieczeństwa żywności lub leków niż do informacji na temat recyklingu odpadów innych niż niebezpieczne, ponieważ konsekwencje złych standardów bezpieczeństwa w produkcji żywności lub leków mogą być poważniejsze dla zdrowia ludzkiego niż konsekwencje braku recyklingu odpadów innych niż niebezpieczne. W związku z tym mogą mieć mniejszą tolerancję na nieprawdziwe informacje na temat bezpieczeństwa żywności lub leków niż na temat recyklingu odpadów innych niż niebezpieczne.

*Rozważania dotyczące istotności jakościowej (Zob. Par. 91(a))*

A278. Przykłady czynników, które mogą być istotne dla rozważenia przez praktyka istotności ujawnień jakościowych obejmują:

- Liczbę osób lub podmiotów dotkniętych skutkami zrównoważonego rozwoju oraz ich dotkliwość mają znaczenie. Na przykład, wyciek niebezpiecznych odpadów może mieć wpływ na niewielką liczbę osób, ale jego skutki mogą prowadzić do poważnych negatywnych konsekwencji dla środowiska.
- Interakcje między wieloma tematami i aspektami tematów oraz ich względne znaczenie, na przykład, gdy raport zawiera liczne wskaźniki wydajności.
- Formę prezentacji informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, gdy obowiązujące kryteria dopuszczają różne formy prezentacji.

- Charakter potencjalnego zniekształcenia i kiedy zostanie ono uznane za istotne. Na przykład charakter zaobserwowanych odchyłeń od kontroli, gdy informacja dotycząca zrównoważonego rozwoju jest stwierdzeniem, że proces istnieje lub kontrola jest skuteczna.
- Czy potencjalne zniekształcenie może wpłynąć na zgodność z prawem lub regulacjami, w tym czy istnieje zachęta lub presja na kierownictwo, aby osiągnąć oczekiwany cel lub wynik. Na przykład, praktyk może uznać potencjalne zniekształcenie za istotne, jeśli wpływa ono na próg, przy którym jednostka byłaby zobowiązana do zapłaty podatku od emisji dwutlenku węgla.
- Czy potencjalne zniekształcenie byłoby istotne w oparciu o zrozumienie przez praktyka znanych wcześniejszych komunikatów skierowanych do zamierzonych użytkowników, dotyczących kwestii istotnych dla potrzeb informacyjnych tych użytkowników, na przykład w odniesieniu do oczekiwanego wyniku celów lub zadań, stopnia, w jakim potencjalne zniekształcenie wpłynęłoby na osiągnięcie przez jednostkę celu lub zadania.
- Gdy sprawa zrównoważonego rozwoju dotyczy programu rządowego lub podmiotu sektora publicznego, czy dany aspekt programu lub podmiotu jest istotny w odniesieniu do charakteru, widoczności i wrażliwości programu lub podmiotu.
- Jeśli mające zastosowanie kryteria obejmują koncepcję należytej staranności w odniesieniu do wpływu, charakter i zakres tego wpływu. Na przykład, praktyk może rozważyć, czy ujawnienia jednostki pomijały lub zniekształcały działania podjęte w celu zapobiegania lub łagodzenia negatywnego wpływu lub zignorowała dodatkowe negatywne skutki, lub działania jednostki mające na celu zapobieganie lub łagodzenie negatywnych skutków nie były skuteczne.
- W przypadku ujawnień narracyjnych, czy to poziom szczegółowości opisu, czy ogólny ton słów użytych do opisanie danej kwestii, może dać użytkownikom informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju mylący obraz.
- W jaki sposób prezentacja informacji wpływa na ich postrzeganie przez użytkowników. Na przykład, gdy kierownictwo przedstawia ujawnienia w formie wykresów, diagramów lub obrazów, rozważania dotyczące istotności mogą obejmować to, czy zastosowanie różnych skal dla osi x i y wykresu może skutkować istotnie zniekształconymi lub wprowadzającymi w błąd informacjami.

*Rozważania dotyczące istotności ilościowej (Zob. Ust. 91 lit. b))*

A279. Czynniki ilościowe odnoszą się do skali zniekształceń w stosunku do ewentualnych ujawnień:

- (a) Wyrażone liczbowo; lub
- (b) W przeciwnym razie związane z wartościami liczbowymi (np. liczba zaobserwowanych odchyłeń od kontroli może być istotnym czynnikiem ilościowym, gdy informacja dotycząca zrównoważonego rozwoju jest stwierdzeniem, że kontrola jest skuteczna).

A280. W przypadku ujawnień, które mają charakter ilościowy (np. kluczowy wskaźnik efektywności wyrażony liczbowo), istotność można określić poprzez zastosowanie wartości procentowej do raportowanej metryki lub do wybranego punktu odniesienia związanego z ujawnieniem. Jeśli



obowiązujące kryteria określają procentowy próg istotności, może to stanowić punkt odniesienia dla praktyka przy określaniu istotności ujawnienia.

Przykładowe progi mogą obejmować x% inwestycji w projekty społeczne (w godzinach lub w ujęciu pieniężnym), y% zużytej energii (w kWh) lub z% zrehabilitowanych gruntów (w hektarach).

A281. Obowiązujące kryteria mogą wymagać ujawnienia informacji finansowych opartych na koszcie historycznym. Na przykład zgłaszane tematy mogą obejmować inwestycje społeczne, wydatki na szkolenia lub podatki według jurysdykcji. Mogą być one również raportowane w sprawozdaniach finansowych jednostki. Praktyk lub inny praktyk może zostać zaangażowany do badania tych sprawozdań finansowych. Istotność zastosowana dla tych aspektów ujawnień nie musi być taka sama jak istotność zastosowana w badaniu sprawozdań finansowych jednostki.

*Ponowne rozważenie istotności w miarę postępu zlecenia (Zob. Par. 91)*

A282. Istotność może być ponownie rozważona w wyniku zmiany okoliczności w trakcie realizacji usługi atestacyjnej (na przykład zbycie znaczącej części działalności jednostki), nowych informacji lub zmiany w zrozumieniu przez praktyka jednostki i jej działalności w wyniku przeprowadzania procedur. Na przykład, w trakcie realizacji zlecenia może okazać się, że odsetek istotnych kategorii produktów, dla których wpływ na zdrowie i bezpieczeństwo klientów jest oceniany pod kątem poprawy, może znacznie różnić się od tego, który był oczekiwany podczas planowania. Jeśli w trakcie zlecenia praktyk dojdzie do wniosku, że odpowiednia jest inna istotność, konieczna może być zmiana charakteru, harmonogramu i zakresu dalszych procedur.

*Istotność wyników (Zob. Ust. 92)*

A283. Istotność wyników może być stosowana na różnych etapach usługi atestacyjnej. Na przykład, istotność wyników może być przydatna do identyfikacji ujawnień, w których istotne są (w przypadku usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności) lub pomóc w identyfikacji i ocenie ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia w odniesieniu do ujawnień (w przypadku usługi atestacyjnej o uzasadnionej pewności) oraz w określeniu charakteru, czasu i zakresu dalszych procedur.

A284. W przypadku ujawnień ilościowych, planowanie zlecenia wyłącznie w celu wykrycia pojedynczych istotnych zniekształceń pomija ryzyko agregacji, które jest prawdopodobieństwem, że suma nieskorygowanych i niewykrytych zniekształceń przekroczy istotność. Ryzyko agregacji powstaje, ponieważ informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mogą być dezagregowane przez kierownictwo w celu zastosowania odpowiednich kryteriów lub przez praktyka w celu zaprojektowania i przeprowadzenia procedur atestacyjnych. W związku z tym przy planowaniu charakteru, czasu i zakresu procedur może być wskazane, aby:

- (a) Rozważyć ustalenia istotności wyników dla ujawnień ilościowych w celu zmniejszenia ryzyka agregacji do odpowiednio niskiego poziomu; lub
- (b) Rozważyć, jakie rodzaje błędów lub pominięć mogłyby potencjalnie stanowić istotne zniekształcenie w połączeniu z innymi zniekształceniami.

A285. Istotność wyników nie odnosi się do zniekształceń, które byłyby istotne wyłącznie ze względu na czynniki jakościowe, które wpływają na ich istotność. Jednakże projektowanie procedur w celu zwiększenia prawdopodobieństwa identyfikacji zniekształceń, które są istotne wyłącznie z powodu czynników jakościowych, w zakresie, w jakim jest to możliwe, może również pomóc praktykowi w przeciwdziałaniu ryzyku agregacji.

## Procedury ryzyka

*Projektowanie i przeprowadzanie procedur ryzyka (Zob. Ust. 94L-96)*

A286. Procedury oceny ryzyka są częścią iteracyjnego i dynamicznego procesu. Można opracować wstępne oczekiwania dotyczące ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń (w przypadku usług atestacyjnych o ograniczonej pewności) lub ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń (w przypadku usług atestacyjnych o racjonalnej pewności), które mogą być doprecyzowywane w miarę postępów w realizacji zleceń atestacyjnych lub w przypadku uzyskania nowych informacji. Procedury ryzyka same w sobie nie dostarczają wystarczających dowodów, na których można oprzeć wnioski atestacyjne.

A287. Charakter i zakres procedur ryzyka będą się różnić w zależności od charakteru i okoliczności jednostki (np. formalności polityk lub procedur jednostki oraz procesów i systemów), charakteru i złożoności kwestii zrównoważonego rozwoju oraz charakterystyki zdarzeń lub warunków, które mogłyby spowodować istotne zniekształcenia. Praktyk kieruje się profesjonalnym osądem w celu określenia charakteru i zakresu procedur ryzyka, które mają zostać przeprowadzone w celu spełnienia wymogów niniejszego ISSA, stosownie do poziomu pewności, który ma zostać uzyskany. Głębokość zrozumienia wymagana przez praktyka jest mniejsza niż ta posiadana przez kierownictwo w zarządzaniu jednostką.

A288. Rodzaj procedur ryzyka wykonywanych przez lekarza może obejmować następujące elementy:

- (a) Wypytywanie kierownictwa, odpowiednich osób w ramach funkcji audytu wewnętrznego (jeśli taka funkcja istnieje) oraz innych osób w jednostce, które w ocenie praktyka mogą posiadać informacje mogące pomóc w identyfikacji ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń (w przypadku zadania o ograniczonej pewności) lub identyfikacji ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń (w przypadku zadania o racjonalnej pewności), niezależnie od tego, czy wynikają one z oszustwa czy błędu;
- (b) Procedury analityczne;
- (c) Obserwacja i inspekcja.

A289. Projektowanie i przeprowadzanie procedur ryzyka może obejmować uzyskiwanie dowodów z wielu źródeł, w tym:

- (a) Interakcje z kierownictwem, osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie i innymi kluczowymi pracownikami jednostki, które mogą obejmować pracowników jednostki, którzy pracują w funkcjach istotnych dla informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju (takich jak zasoby ludzkie) lub audytorów wewnętrznych.
- (b) Niektóre podmioty zewnętrzne, takie jak organy regulacyjne, niezależnie od tego, czy zostały pozyskane bezpośrednio czy pośrednio.
- (c) Publicznie dostępne informacje o podmiocie i jego branży, na przykład komunikaty prasowe wydane przez podmiot, materiały dla analityków lub spotkania grup inwestorów, raporty analityków lub informacje o wpływie na zrównoważony rozwój.

A290L. W rzadkich przypadkach procedury ryzyka stosowane przez praktyka mogą nie zidentyfikować żadnych ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń. Niezależnie od tego, czy takie ujawnienia zostały zidentyfikowane, praktyk projektuje i przeprowadza procedury w celu uzyskania znaczącego poziomu pewności. W takich przypadkach praktyk może przeprowadzić dodatkowe procedury ryzyka lub zaprojektować i przeprowadzić dalsze procedury dotyczące ujawnień, które są istotne dla informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.

A291. Praktyk może wykonywać dalsze procedury równoległe z procedurami ryzyka, jeśli jest to efektywne.

Przykłady:

- W przypadku zlecenia o ograniczonej pewności, uzyskane dowody, które wspierają identyfikację ujawnień, w których mogą wystąpić istotne zniekształcenia, mogą również wspierać wniosek praktyka, że dana kwestia prawdopodobnie nie spowoduje istotnego zniekształcenia informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.
- W przypadku zlecenia o racjonalnej pewności uzyskane dowody, które wspierają identyfikację i ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia, mogą również wspierać ocenę skuteczności działania mechanizmów kontrolnych.

Uwzględnianie informacji z procedur akceptacji i kontynuacji zlecenia (Zob. Par. 95)

A292. Paragraf 69 wymaga od praktyka uzyskania wstępnej wiedzy na temat okoliczności zlecenia, aby zapewnić odpowiednią podstawę do ustalenia, czy warunki wstępne zlecenia są spełnione. Ta wstępna wiedza zazwyczaj nie jest wystarczająca do spełnienia wymogów określonych w paragrafach 94L i 94R, ale może dostarczyć ważnych dowodów potwierdzających wymagane zrozumienie. Na przykład, wykonawca mógł już uzyskać obszerne zrozumienie mających zastosowanie kryteriów przyjmując zlecenie i może uzupełnić to zrozumienie w celu wykonania procedur ryzyka. Informacje, które praktyk może również rozważyć w celu uzyskania zrozumienia obejmują:

- (a) W stosownych przypadkach, inne zlecenia wykonywane przez kierownika prac atestacyjnych na rzecz jednostki, takie jak badanie sprawozdań finansowych lub weryfikacja określonych kwestii (np. weryfikacja zużycia wody dla znaczącej operacji w jednostce).
- (b) Wcześniejsze doświadczenie z jednostką, jeśli takie informacje pozostają istotne i wiarygodne jako dowody dla bieżącego zlecenia.

Dyskusja zespołu wykonującego zlecenie (Zob. Pkt 96)

A293. Dyskusje między kierownikiem prac atestacyjnych i innymi kluczowymi członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz zewnętrznymi ekspertami kluczowego praktyka mogą:

- Zapewnić możliwości bardziej doświadczonym członkom zespołu ds. zaangażowania, w tym kierownikowi prac atestacyjnych, podzielenia się swoimi spostrzeżeniami w oparciu o ich wiedzę na temat podmiotu. Dzielenie się informacjami przyczynia się do lepszego zrozumienia przez wszystkich członków zespołu wykonującego zlecenie.
- Umożliwić członkom zespołu wykonującego zlecenie wymiany informacji na temat tego, w jaki sposób i gdzie informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mogą być podatne na istotne zniekształcenia spowodowane oszustwem lub błędem.
- Pomóc zespołowi wykonującemu zlecenie w planowaniu i realizacji zlecenia.

A294. W przypadku, gdy zlecenie jest wykonywane przez pojedynczą osobę, taką jak osoba wykonująca zawód samodzielnie, rozważenie kwestii, o których mowa w paragrafie 96, może jednak pomóc osobie wykonującej zawód w zidentyfikowaniu ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka istotnego zniekształcenia (w przypadku zlecenia o ograniczonej pewności) lub w zidentyfikowaniu ryzyka istotnego zniekształcenia (w przypadku zlecenia o racjonalnej pewności).

*Zrozumienie Kwestii Zrównoważonego Rozwoju i Informacji dotyczących Zrównoważonego Rozwoju*  
(Zob. Par.97)

A295. Charakterystyka zdarzeń lub warunków, które mogą powodować istotne zniekształcenie ujawnianych informacji, może obejmować złożoność, osąd, zmianę, niepewność lub podatność na zniekształcenie z powodu stronniczości kierownictwa lub oszustwa, co skutkuje podatnością ujawnianych informacji na istotne zniekształcenie, czy to z powodu oszustwa, czy błędu.

A296. Istotne zniekształcenia spowodowane oszustwem w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju mogą dotyczyć takich kwestii, jak poniższe:

- Nieprawdziwe informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju (w tym pomijanie informacji) w celu uniknięcia kar lub grzywien, potencjalnie agresywne lub zbyt optymistyczne cele wewnętrzne lub zewnętrzne, celowo niedokładne lub wprowadzające w błąd oświadczenia lub twierdzenia dotyczące produktów lub korporacji.
- Podawanie nieprawdziwych informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju w celu umożliwienia podmiotowi uzyskania przychylności w odniesieniu do przyszłych przedsięwzięć lub bycia czynnikiem w finansowaniu, umowach z dostawcami lub klientami lub negocjacjach.
- Nieprawdziwe informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju w celu zmniejszenia zobowiązań z tytułu podatku od emisji dwutlenku węgla lub zawyżenia liczby utworzonych jednostek emisji dwutlenku węgla.
- Celowe przekazywanie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju związanych z wynikami lub zachętami do wynagradzania w sposób stronniczy w celu wpłynięcia na wynik nagrody za wyniki lub rekompensaty.

A297. Charakterystyka zdarzeń lub warunków, które mogą powodować ryzyko istotnego zniekształcenia, może być różna dla różnych ujawnień. Na przykład:

- Ryzyko istotnego zniekształcenia związane z informacjami o odpadach wytwarzanych przez jednostkę w ramach jej własnej działalności może różnić się od ryzyka istotnego zniekształcenia związanego z informacjami o odpadach generowanych na wyższym lub niższym szczeblu łańcucha wartości podmiotu.
- Ryzyko istotnego zniekształcenia historycznych informacji ilościowych może różnić się od ryzyka istotnego zniekształcenia wybiegających w przyszłość informacji jakościowych.

A298. Kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem mogą być skomplikowane do zmierzenia lub oceny lub mogą podlegać niepewności. Na przykład potencjalne ryzyka związane z klimatem, prawdopodobieństwo ich wystąpienia oraz ich oczekiwany krótko-, średnio- i długoterminowy wpływ na jednostkę i jej łańcuch dostaw mogą być zarówno złożone do zmierzenia i oceny, jak i podlegać wysokiemu stopniowi niepewności. W wyniku nieodłącznej niepewności, istotne zniekształcenia mogą być bardziej prawdopodobne (ograniczona pewność) lub ryzyko istotnego zniekształcenia ujawnień może być wyższe (racjonalna pewność), lub może być trudno zidentyfikować ujawnienia, w których mogą wystąpić istotne zniekształcenia (ograniczona pewność) lub zidentyfikować i ocenić ryzyko istotnego zniekształcenia informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju (racjonalna pewność).

*Zrozumienie obowiązujących kryteriów* (Zob. Ust. 98)

A299. Zrozumienie mających zastosowanie kryteriów pomaga praktykowi w identyfikacji podatności ujawnień na zniekształcenia. Na przykład, praktyk może:

- Zidentyfikować elementy mających zastosowanie kryteriów, które mogą być bardziej podatne na nieprawidłową interpretację i zastosowanie przez jednostkę podczas przygotowywania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.
- Identyfikacja sytuacji, w których jednostka ma możliwość dokonywania osądów przy stosowaniu obowiązujących kryteriów, co może powodować ryzyko wystąpienia istotnych zniekształceń (racjonalna pewność) lub ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń (ograniczona pewność) z powodu niewłaściwych osądów w okolicznościach jednostki.
- Zidentyfikować aspekty mających zastosowanie kryteriów, które mogą być bardziej podatne na manipulację, na przykład, gdy jednostka może sporządzać informacje na zasadzie "przestrzegaj lub wyjaśnij", pod warunkiem, że jednostka ma ku temu uzasadnione podstawy.
- Stwierdzenie, że proces identyfikacji, oceny i stosowania przez jednostkę mających zastosowanie kryteriów jest niewystarczający, co może powodować ryzyko istotnego zniekształcenia (racjonalna pewność) lub ujawnienia informacji, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnego zniekształcenia (ograniczona pewność), że mające zastosowanie kryteria nie są odpowiednio stosowane przez jednostkę.

A300. Zrozumienie obowiązujących kryteriów może obejmować:

- Niepewność i złożoność związane z identyfikacją kryteriów ramowych oraz wszelkie kryteria opracowane przez podmiot wykorzystywane do interpretacji ram.
- Kryteria identyfikacji istotnych tematów i aspektów tematów, które mają być prezentowane i ujawniane w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju.
- Kryteria identyfikacji granic raportowania i czy różnią się one dla poszczególnych ujawnień.
- Sposób, w jaki jednostka opracowuje własne kryteria, w tym kryteria stosowane do interpretacji kryteriów ramowych (np. wybór i stosowanie metod kwantyfikacji i zasad sprawozdawczości) oraz kontrole procesu jednostki.

A301. Same kryteria ramowe mogą nie być uznane za odpowiednie (np. mogą być niekompletne lub podlegać interpretacji podczas stosowania). W związku z tym jednostka może uzupełnić kryteria ramowe tak, aby mające zastosowanie kryteria były odpowiednie. Proces opracowywania mających zastosowanie kryteriów i stosowania ich w odniesieniu do kwestii zrównoważonego rozwoju może być złożony, wymagać osądu i mogą być podatne na zniekształcenia. Ocena wymagana w paragrafie 98 może doprowadzić do zidentyfikowania przez praktyka ujawnień, w przypadku których istnieje zwiększona podatność na zniekształcenie lub spowodować ponowną ocenę stosowności mających zastosowanie kryteriów.

#### *Zrozumienie podmiotu i jego środowiska*

Zrozumienie działalności podmiotu, jego struktury prawnej i organizacyjnej, własności i zarządzania oraz modelu biznesowego (Zob. Ust. 99 lit. a))

A302. Informacje uzyskane przez praktyka w drodze zapytań skierowanych do odpowiedniej strony (stron) lub innych osób mogą dostarczyć ważnych dowodów na poparcie wymaganego zrozumienia; jednak samo zapytanie zwykle nie wystarcza do zidentyfikowania ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnego zniekształcenia (ograniczona pewność) lub do zidentyfikowania i oceny ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia w odniesieniu do ujawnień (racjonalna pewność).

A303. Praktyk kieruje się profesjonalnym osądem w celu określenia cech jednostki i jej otoczenia, które są istotne dla informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, a zatem są niezbędne do zrozumienia. Podstawową kwestią rozważaną przez praktyka jest to, czy uzyskane zrozumienie jest wystarczające do osiągnięcia celu procedur ryzyka. Zrozumienie przez praktyka może wymagać mniejszego wysiłku, gdy zakres usług atestacyjnych jest ograniczony do pewnych informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju (np. dyskretnych wskaźników). Z drugiej strony, szersze zrozumienie jednostki i jej otoczenia może być konieczne, jeśli zakres usług atestacyjnych dotyczy wielu tematów lub ich aspektów.

A304. Zrozumienie przez praktyka jednostki i jej otoczenia może obejmować zrozumienie następujących kwestii:

- (a) Charakter podmiotu i jego ryzyko biznesowe związane ze zrównoważonym rozwojem, w tym
  - (i) Charakter operacji objętych zakresem sprawozdawczości, w tym:
    - a. Czy działania lub operacje w granicach raportowania są wewnętrzne czy zewnętrzne w stosunku do jednostki;
    - b. Wkład każdego działania lub operacji w informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju, w tym podmiotów lub operacji w ramach łańcucha wartości, jeśli jest to istotne dla informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju; oraz
    - c. Niepewność związana z wielkościami podanymi w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju.
  - (ii) Zmiany w stosunku do poprzedniego okresu w charakterze jednostki, jej ryzyku biznesowym lub granicach sprawozdawczości, w tym czy miały miejsce jakiegokolwiek fuzje, przejęcia, zbycia lub outsourcing funkcji.
  - (iii) Częstotliwość i charakter przerw w działaniu.
- (b) Dojrzałość systemów, procesów i kontroli nad informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju oraz stopień, w jakim integrują one wykorzystanie technologii informatycznych.

Zrozumienie granicy raportowania (Zob. Par. 99(b))

A305. Zrozumienie granicy raportowania może wymagać analizy złożonych struktur organizacyjnych (np. wielu jednostek operacyjnych w różnych jurysdykcjach), relacji umownych i działań w ramach łańcucha wartości jednostki. Sposób organizacji działalności może mieć również wpływ na granicę raportowania. Na przykład, zakład może być własnością jednej strony, obsługiwany przez inną i przetwarzać materiały wyłącznie dla strony trzeciej, ale działania związane ze zrównoważonym rozwojem mogą mieć wpływ na granice raportowania. Zrozumienie działań w ramach granicy raportowania pomaga praktykowi:

- Zrozumieć, czy na kwestie zrównoważonego rozwoju lub ujawniane informacje mają wpływ złożoność, osąd, zmiana, niepewność lub podatność na zniekształcenia z powodu stronniczości kierownictwa lub oszustwa.
- Zidentyfikować kwestie zrównoważonego rozwoju, w przypadku których może być konieczne wykorzystanie pracy innych osób w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów.
- Zidentyfikować członków zespołu wykonującego zlecenie i innych stron, z którymi kierownik prac atestacyjnych omawia podatność ujawnień na istotne zniekształcenia spowodowane oszustwem lub błędem.
- Rozważyć lub określić odpowiednią istotność dla stosownych ujawnień.

- Określić charakter, harmonogram i zakres dalszych procedur.
- Zidentyfikować ujawnienia, w przypadku których może być trudno uzyskać wystarczające odpowiednie dowody, a w rezultacie konsekwencje dla raportu atestacyjnego.

Zrozumienie celów, założeń lub celów strategicznych podmiotu (Zob. Ust. 99 lit. c))

A306. Zrozumienie celów, założeń lub celów strategicznych związanych z informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju i miarami stosowanymi do oceny wyników jednostki może pomóc praktykowi zidentyfikować zachęty i naciski, które zwiększają podatność informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju na stronniczość zarządzania lub oszustwa.

*Zrozumienie ram prawnych i regulacyjnych (Zob. Pkt. 100)*

A307 Wpływ przepisów prawa i regulacji na informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju będzie różny. Przepisy prawa i regulacje, którym podlega jednostka, stanowią ramy prawne i regulacyjne. Przepisy niektórych ustaw lub rozporządzeń mogą mieć bezpośredni wpływ na informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju, ponieważ mogą określać kryteria, które należy stosować lub określać ujawnienia, które należy uwzględnić w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju jednostki.

A308. Inne przepisy prawa i regulacje mogą nie mieć bezpośredniego wpływu na określenie ujawnień w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju, ale ich przestrzeganie może mieć fundamentalne znaczenie dla operacyjnych aspektów działalności. Niezgodność z przepisami prawa i regulacjami, które mają fundamentalny wpływ na działalność jednostki, może spowodować zaprzestanie działalności przez jednostkę lub poddać w wątpliwość kontynuację działalności przez jednostkę, co może mieć konsekwencje dla ujawnianych przez jednostkę informacji.

A309. Aby uzyskać zrozumienie ram prawnych i regulacyjnych oraz tego, w jaki sposób jednostka przestrzega tych ram, praktyk może, na przykład:

- Wykorzystać istniejącą wiedzę praktyka na temat branży podmiotu, czynników regulacyjnych i innych czynników zewnętrznych;
- Zaktualizować zrozumienie tych przepisów ustawowych i wykonawczych, które ustanawiają kryteria, ramy, standardy lub wytyczne;
- Zapytać kierownictwo o inne przepisy prawa lub regulacje, co do których można oczekiwać, że będą miały zasadniczy wpływ na działalność jednostki; oraz
- Zapytać kierownictwo o politykę i procedury jednostki dotyczące zgodności z przepisami prawa i regulacjami.

*Zapytania i dyskusje z odpowiednimi stronami (Zob. Ust. 101)*

A310. Zapytanie odpowiednich stron i, w stosownych przypadkach, innych osób w jednostce może zaofiarować praktykowi różne perspektywy podczas wykonywania procedur ryzyka.

Przykłady:

- Zapytania skierowane do osób odpowiedzialnych za zarządzanie mogą pomóc praktykowi zrozumieć zakres nadzoru sprawowanego przez osoby odpowiedzialne za zarządzanie nad przygotowaniem informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.
- Zapytanie kierownictwa może pomóc praktykowi w ocenie stosowności wyboru i zastosowania odpowiednich kryteriów.
- Zapytania kierowane do wewnętrznego radcy prawnego mogą dostarczać informacji dotyczących takich kwestii, jak spory sądowe, zgodność z przepisami prawa i regulacjami, wiedza o oszustwach lub podejrzeniach oszustw mających wpływ na informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju.
- Zapytania skierowane do funkcji zarządzania ryzykiem (lub zapytania osób pełniących takie role) mogą dostarczyć informacji na temat ryzyka operacyjnego i regulacyjnego, które może mieć wpływ na informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju.
- Zapytania kierowane do personelu IT mogą dostarczać informacji o zmianach w systemie, awariach systemu lub kontroli lub innych zagrożeniach związanych z IT.

A311. Jeśli jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, zapytanie odpowiednich osób w ramach tej funkcji może pomóc praktykowi w zrozumieniu jednostki i jej otoczenia oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki, w identyfikacji ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń (ograniczona pewność) lub w identyfikacji i ocenie ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń (racjonalna pewność).

*Zrozumienie elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki (Zob. Par. 102L, 102R)*

A312. Zrozumienie elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki istotnych dla kwestii zrównoważonego rozwoju i przygotowania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju pomaga praktykowi w identyfikacji rodzajów zniekształceń, które mogą wystąpić i czynników, które wpływają na ujawnienia, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń (ograniczona pewność) lub ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń w ujawnieniach (racjonalna pewność).

A313. Poziom formalności systemu kontroli wewnętrznej jednostki, w tym środowiska kontroli, procesu oceny ryzyka jednostki i procesu monitorowania systemu kontroli wewnętrznej, może różnić się w zależności od wielkości i złożoności jednostki oraz charakteru i złożoności kwestii zrównoważonego rozwoju i mających zastosowanie kryteriów.

A314. Charakter i zakres zrozumienia przez praktyka systemu kontroli wewnętrznej jednostki może się różnić w zależności od złożoności zlecenia atestacyjnego oraz charakteru i złożoności tematów i aspektów tematów składających się na kwestie zrównoważonego rozwoju. W miarę jak jednostka, tematy i aspekty tematów stają się coraz bardziej złożone, w celu zrozumienia kontroli mogą być konieczne bardziej rozległe procedury, na przykład poprzez przeprowadzenie przeglądu w celu potwierdzenia zapytań pracowników jednostki. Przegląd polega na wybraniu zdarzeń lub warunków i przesłedzeniu ich przez odpowiedni proces w systemie informacyjnym.

A315L. W przypadku zlecenia o ograniczonej pewności, wykonawca nie jest zobowiązany do uzyskania zrozumienia wszystkich elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki istotnych dla przygotowania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, jak jest to wymagane w przypadku zlecenia o racjonalnej pewności. Ponadto praktyk nie jest zobowiązany do oceny projektu mechanizmów kontrolnych i ustalenia, czy zostały one wdrożone, chyba że planuje przetestować skuteczność operacyjną mechanizmów kontrolnych. Praktyk kieruje się profesjonalnym osądem, aby określić zakres zrozumienia, który jest niezbędny do



zidentyfikowania ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń, oraz aby zapewnić podstawę do zaprojektowania procedur koncentrujących się na tych ujawnieniach. Często nie będzie konieczne uzyskanie szczegółowego zrozumienia elementów składowych, a procedury mające na celu uzyskanie zrozumienia mogą mieć mniejszy zakres i inny charakter niż te wymagane w przypadku zlecenia dającego racjonalną pewność. Na przykład, praktyk może uzyskać wystarczające zrozumienie systemu informacyjnego poprzez badanie w ramach zlecenia o ograniczonej pewności, ale może być konieczne przeprowadzenie kontroli w ramach zlecenia o racjonalnej pewności.

A316. W niektórych okolicznościach kwestie zrównoważonego rozwoju mogą być związane z kontrolami (tj. kontrole są aspektami tematów). Na przykład informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mogą obejmować ujawnienia, które opisują projekt, wdrożenie lub skuteczność kontroli w zakresie bezpieczeństwa i higieny pracy. Paragraf 97 wymaga od praktyka zrozumienia kwestii zrównoważonego rozwoju (w tym przypadku kontroli nad bezpieczeństwem i higieną pracy). W takich okolicznościach paragrafy 102L i 102R wymagają zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej jednostki związanego z procesami stosowanymi do projektowania, wdrażania lub funkcjonowania kontroli nad bezpieczeństwem i higieną pracy oraz procesami przygotowywania informacji o tych kontrolach.

A317. Zrozumienie przez praktyka odpowiednich elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki może budzić wątpliwości co do zdolności praktyka do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów, na których można oprzeć wniosek atestacyjny lub może wskazywać na potrzebę wycofania się z realizacji zlecenia, gdy wycofanie się jest możliwe na mocy obowiązującego prawa lub regulacji. Na przykład:

- Obawy dotyczące uczciwości osób przygotowujących informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mogą być na tyle poważne, że praktyk może stwierdzić, że ryzyko wprowadzenia w błąd przez kierownictwo w informacjach o zrównoważonym rozwoju jest takie, że nie można przeprowadzić zlecenia.
- Obawy dotyczące kompetencji kierownictwa oraz stanu i wiarygodności dokumentacji jednostki mogą skłonić praktyka do stwierdzenia, że jest mało prawdopodobne, aby dostępne były wystarczające dowody na poparcie niezmodyfikowanego wniosku odnoszącego się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.

Środowisko kontroli (Zob. Ust. 102L(a), 102R(a), 103R)

A318L. Zrozumienie przez praktyka środowiska kontroli, takiego jak sposób, w jaki jednostka wykazuje zachowanie zgodne z jej zobowiązaniem do uczciwości i wartościami etycznymi, może pomóc praktykowi w identyfikacji ujawnień, w których może wystąpić istotne zniekształcenie. Na przykład, niedociągnięcia w środowisku kontrolnym mogą skutkować prawdopodobieństwem wystąpienia istotnych zniekształceń w ujawnieniach w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju.

A319R. Przeprowadzona przez praktyka ocena środowiska kontroli może pomóc praktykowi w zidentyfikowaniu potencjalnych problemów w innych komponentach systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Wynika to z faktu, że środowisko kontroli ma fundamentalne znaczenie dla innych komponentów systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Ocena ta może również pomóc praktykowi w zrozumieniu ryzyk napotykanych przez jednostkę oraz identyfikacji i ocenie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia w odniesieniu do ujawnień.

A320. Zrozumienie środowiska kontroli przez praktyka może obejmować zrozumienie kontroli, procesów i struktur, które dotyczą:

- Sposób wykonywania obowiązków nadzorczych przez kierownictwo, takich jak kultura jednostki oraz zaangażowanie kierownictwa w uczciwość i wartości etyczne.

- W przypadku, gdy osoby, którym powierzono funkcje zarządcze są oddzielone od kierownictwa, niezależność i nadzór nad systemem kontroli wewnętrznej jednostki przez osoby, którym powierzono funkcje zarządcze.
- Przepisanie uprawnień i odpowiedzialności przez jednostkę.
- W jaki sposób podmiot przyciąga, rozwija i zatrzymuje kompetentne osoby.
- W jaki sposób jednostka rozlicza poszczególne osoby z ich odpowiedzialności za realizację celów systemu kontroli wewnętrznej jednostki.

A321. Informacje na temat środowiska kontroli w mniej złożonych jednostkach mogą nie być dostępne w formie dokumentów, w szczególności, gdy komunikacja między kierownictwem a innymi pracownikami jest nieformalna, ale informacje mogą być nadal odpowiednio istotne i wiarygodne w danych okolicznościach. Na przykład, praktyk może obserwować przeszłe i bieżące praktyki jednostki oraz zaangażowanie interesariuszy. Takie obserwacje mogą przyczynić się do zrozumienia przez praktyka elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki, nawet jeśli zasady nie zostały formalnie udokumentowane.

Proces oceny ryzyka podmiotu (Zob. Par. 102L(b), 102R(b), 104R)

A322. Wyniki procesu oceny ryzyka jednostki mogą pomóc praktykowi w

- (a) Identyfikacji ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych nieprawidłowości (ograniczona pewność) lub identyfikacja i ocena ryzyka wystąpienia istotnych nieprawidłowości w ujawnieniach (racjonalna pewność); oraz
- (b) Uzyskaniu zrozumienia kwestii zrównoważonego rozwoju i innych okoliczności zlecenia.

A323R. Przeprowadzona przez praktyka ocena procesu oceny ryzyka przez jednostkę pozwala praktykowi zrozumieć, gdzie jednostka zidentyfikowała ryzyka, które mogą wystąpić oraz w jaki sposób jednostka zareagowała na te ryzyka. Przeprowadzona przez praktyka ocena sposobu, w jaki jednostka identyfikuje swoje ryzyka oraz w jaki sposób je ocenia i reaguje na nie, pomaga praktykowi w zrozumieniu, czy ryzyka, na które narażona jest jednostka, zostały zidentyfikowane, ocenione i zaadresowane odpowiednio do charakteru i złożoności jednostki.

A324R. Zgodnie z niektórymi mającymi zastosowanie kryteriami jednostka jest zobowiązana do zidentyfikowania i dostarczenia informacji dotyczących ryzyk i szans związanych ze zrównoważonym rozwojem lub procesów, w ramach których ryzyka i szanse związane ze zrównoważonym rozwojem są identyfikowane, oceniane i zarządzane. W związku z tym zrozumienie i ocena procesu oceny ryzyka przez jednostkę może również pomóc praktykowi w identyfikacji i ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia związanego z odpowiednim zastosowaniem obowiązujących kryteriów przez jednostkę. Na przykład, jeśli praktyk zidentyfikuje potencjalne niedociągnięcia w procesie oceny ryzyka jednostki, praktyk może stwierdzić, że istnieje zwiększone ryzyko, że ryzyka i szanse związane ze zrównoważonym rozwojem mogły nie zostać zidentyfikowane przez jednostkę, a zatem mogą być niekompletne w prezentacji lub opisie w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju.

A325R. Nie wszystkie ryzyka zidentyfikowane przez jednostkę powodują ryzyko istotnego zniekształcenia. Rozumiejąc, w jaki sposób kierownictwo i osoby odpowiedzialne za zarządzanie zidentyfikowały ryzyka istotne dla sporządzenia informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju i podjęły decyzję o działaniach mających na celu zaradzenie tym ryzykom, praktyk może rozważyć, w jaki sposób kierownictwo lub, odpowiednio, osoby odpowiedzialne za zarządzanie:

- (a) Określiły cele jednostki z wystarczającą precyzją i jasnością, aby umożliwić identyfikację i ocenę ryzyka związanego z tymi celami;

- (b) Zidentyfikowały ryzyka dla osiągnięcia celów jednostki i przeanalizowały je jako podstawę do określenia, w jaki sposób należy zarządzać ryzykiem; oraz
- (c) Rozważyły możliwość oszustwa przy rozważaniu ryzyka dla osiągnięcia celów jednostki.

A326. Jeśli praktyk identyfikuje ryzyka, których jednostka nie zidentyfikowała, a ryzyka te są tego rodzaju, że praktyk oczekuje, że zostałyby zidentyfikowane w procesie oceny ryzyka jednostki, może to wskazywać, że proces oceny ryzyka jednostki nie jest odpowiedni do okoliczności jednostki.

Proces monitorowania systemu kontroli wewnętrznej przez jednostkę (Zob. Par. 102R(c), 105R)

A327R. Zrozumienie procesu monitorowania przez jednostkę systemu kontroli wewnętrznej związanego z przygotowaniem informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju może obejmować zrozumienie:

- (a) Tych aspektów procesu podmiotu, które dotyczą:
  - (i) Bieżących i oddzielnych ocen monitorowania skuteczności kontroli oraz identyfikacji i usuwania zidentyfikowanych niedociągnięć kontroli;
  - (ii) Funkcji audytu wewnętrznego jednostki, jeśli istnieje, w tym jej charakteru, obowiązków i działań; oraz
- (b) Źródeł informacji wykorzystywanych w procesie jednostki do monitorowania systemu kontroli wewnętrznej oraz podstawy, na których kierownictwo uznaje informacje za wystarczająco wiarygodne do tego celu.

A328R. Przeprowadzona przez praktyka ocena procesu monitorowania systemu kontroli wewnętrznej przez jednostkę pomaga praktykowi w zrozumieniu, czy inne elementy systemu kontroli wewnętrznej jednostki są obecne i funkcjonują, a zatem pomaga w zrozumieniu innych elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Ocena ta może również pomóc praktykowi w identyfikacji i ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia w odniesieniu do ujawnień.

A329R. Kwestie, które mogą być istotne dla praktyka przy zrozumieniu, w jaki sposób jednostka monitoruje swój system kontroli wewnętrznej, obejmują:

- (a) Projekt działań monitorujących, na przykład, czy jest to monitorowanie okresowe czy bieżące;
- (b) Wydajność i częstotliwość działań monitorujących;
- (c) Ocena wyników działań monitorujących, w odpowiednim czasie, w celu ustalenia, czy kontrole były skuteczne; oraz
- (d) Sposób, w jaki zidentyfikowane niedociągnięcia zostały usunięte poprzez odpowiednie działania naprawcze, w tym terminowe informowanie o takich niedociągnięciach osób odpowiedzialnych za podjęcie działań naprawczych.

A330R. Praktyk może również rozważyć, w jaki sposób proces monitorowania systemu kontroli wewnętrznej jednostki odnosi się do monitorowania kontroli przetwarzania informacji, które obejmują wykorzystanie IT. Może to obejmować na przykład:

- (a) Kontrole do monitorowania złożonych środowisk IT, które
  - (i) Oceniają ciągłą skuteczność projektową kontroli przetwarzania informacji i modyfikują je, stosownie do zmian warunków; lub
  - (ii) Oceniają skuteczności operacyjnej kontroli przetwarzania informacji.

- (b) Kontrole monitorujące uprawnienia stosowane w kontrolach automatycznego przetwarzania informacji, które wymuszają podział obowiązków.
- (c) Kontrole, które monitorują, w jaki sposób błędy lub niedociągnięcia kontroli związane z automatyzacją raportowania zrównoważonego rozwoju są identyfikowane i eliminowane.

A331R. W mniej złożonych jednostkach, a w szczególności w jednostkach zarządzanych przez właściciela, zrozumienie przez praktyka procesu jednostki w celu monitorowania systemu kontroli wewnętrznej często koncentruje się na tym, w jaki sposób kierownictwo lub właściciel-menedżer jest bezpośrednio zaangażowany w operacje, ponieważ mogą nie istnieć żadne inne działania monitorujące.

A332R. W przypadku jednostek, w których nie istnieje formalny proces, zrozumienie procesu monitorowania systemu kontroli wewnętrznej może obejmować zrozumienie okresowych przeglądów informacji, które mają przyczynić się do tego, w jaki sposób jednostka zapobiega nieprawidłowościom lub je wykrywa.

System informacyjny i komunikacja (Zob. Par. 102L(c), 102R(d), 106)

A333. Praktyk kieruje się profesjonalnym osądem w celu określenia, które aspekty systemu informacyjnego są istotne dla zlecenia i może zwrócić się z zapytaniem do odpowiednich stron o te aspekty. Zrozumienie systemu informacyjnego może obejmować zrozumienie następujących kwestii:

- (a) Działania podmiotu związane z przetwarzaniem informacji, w tym jego dane i informacje, zasoby wykorzystywane w takich działaniach oraz zasady lub procedury określające informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju:
  - (i) Sposób, w jaki dane i informacje, w tym informacje jakościowe, są przechwytywane, rejestrowane, przetwarzane, weryfikowane, korygowane i prezentowane. Takie polityki i procedury mogą obejmować wewnętrzne procesy weryfikacji, w ramach których dane i informacje są sprawdzane przez recenzenta pod kątem dokładności i kompletności oraz podpisywane w celu potwierdzenia, że przegląd miał miejsce;
  - (ii) Dokumentacja pomocnicza i inne informacje dotyczące kwestii zrównoważonego rozwoju związanych z przepływem informacji w systemie informatycznym; oraz
  - (iii) Procesy wykorzystywane do przygotowania informacji na temat zrównoważonego rozwoju.
- (b) W jaki sposób jednostka komunikuje istotne kwestie, które wspierają przygotowanie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju i powiązanych obowiązków sprawozdawczych w systemie informacyjnym i innych elementach systemu kontroli wewnętrznej jednostki:
  - (i) Pomiędzy osobami w jednostce, w tym sposób komunikowania ról i obowiązków;
  - (ii) Pomiędzy kierownictwem a osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie;
  - (iii) Z zamierzonymi użytkownikami; oraz
  - (iv) Z podmiotami zewnętrznymi, takimi jak organy regulacyjne.
- (c) Zasady lub procedury jednostki, które odnoszą się do wiarygodności informacji. Na przykład, mechanizmy kontrolne jednostki mogą odnosić się do wiarygodności informacji pochodzących ze źródeł zewnętrznych poprzez:
  - (i) Monitorowanie informacji dostarczanych do zewnętrznego źródła i otrzymywanych z niego z powrotem;

- (ii) Uwzględnienie reputacji zewnętrznego źródła; oraz
- (iii) Rozważenie, czy istnieją inne źródła podobnych informacji i czy informacje z tych różnych dostępnych źródeł są zgodne.

A334. Zrozumienie systemu informacyjnego przez praktyka może być uzyskane na różne sposoby i może obejmować:

- (a) Zapytania odpowiedniego personelu o procedury stosowane do inicjowania, rejestrowania, przetwarzania i zgłaszania zdarzeń i warunków związanych z tematami i aspektami tematów;
- (b) Inspekcja podręczników zasad lub procesów lub innej dokumentacji systemu informatycznego;
- (c) Obserwacja realizacji polityk lub procedur przez personel podmiotu; lub
- (d) Wybieranie zdarzeń lub warunków i śledzenie ich przez odpowiedni proces w systemie informatycznym (tj. wykonywanie przejścia).

A335. System informacyjny i komunikacja jednostki prawdopodobnie będą obejmować wykorzystanie technologii informatycznych do gromadzenia lub przetwarzania danych i informacji. Jednostki mogą wykorzystywać złożone aplikacje informatyczne, proste arkusze kalkulacyjne lub rejestry papierowe, bądź też ich kombinację. Zrozumienie systemu informatycznego przez praktyka obejmuje środowisko informatyczne, aplikacje informatyczne i inne aspekty środowiska informatycznego, które są istotne dla przepływu i przetwarzania informacji w systemie informatycznym. Korzystanie przez jednostkę z aplikacji informatycznych lub innych aspektów środowiska informatycznego może powodować ryzyko wynikające z korzystania z technologii informatycznych. Na przykład zmiany w przepływie informacji w systemie informatycznym mogą wynikać ze zmian programowych w aplikacjach informatycznych lub bezpośrednich zmian danych w bazach danych zaangażowanych w przetwarzanie lub przechowywanie tych informacji.

A336. System informatyczny i sposób, w jaki jednostka komunikuje się w mniejszych lub mniej złożonych jednostkach, będą prawdopodobnie mniej skomplikowane i będą prawdopodobnie obejmować mniej złożone środowisko informatyczne niż w większych i bardziej złożonych jednostkach. Mniej złożone podmioty z bezpośrednim zaangażowaniem kierownictwa mogą nie potrzebować obszernych opisów procedur, skomplikowanych zapisów lub pisemnych zasad. Zrozumienie istotnych aspektów systemu informacyjnego jednostki może zatem wymagać mniejszego wysiłku w ramach zlecenia dla mniej złożonej jednostki i może obejmować większą ilość zapytań niż obserwacja lub kontrola dokumentacji. Potrzeba uzyskania zrozumienia pozostaje jednak ważna, aby zapewnić podstawę do zaprojektowania dalszych procedur i może dodatkowo pomóc praktykowi w identyfikacji ujawnień, w których mogą wystąpić istotne zniekształcenia (ograniczona pewność) lub w identyfikacji i ocenie ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń (racjonalna pewność).

Działania kontrolne (Zob. Ust. 102R lit. e), 107L, 107R)

A337. Identyfikacja i ocena przez praktyka kontroli w ramach komponentu działań kontrolnych systemu kontroli wewnętrznej jednostki może koncentrować się na kontrolach przetwarzania informacji, które są kontrolami stosowanymi podczas przetwarzania informacji w systemie informacyjnym jednostki, które bezpośrednio odnoszą się do ryzyka dla integralności informacji (tj. kompletności, dokładności i ważności informacji). Praktyk nie jest jednak zobowiązany do identyfikacji i oceny wszystkich kontroli przetwarzania informacji.

A338R. Usługa atestacyjna nie wymaga zrozumienia wszystkich mechanizmów kontrolnych związanych z każdym ujawnieniem lub każdym twierdzeniem, które jest z nimi związane.

A339R. Przykłady innych mechanizmów kontrolnych, w odniesieniu do których może być właściwe, aby praktyk uzyskał zrozumienie, obejmują:

- Kontrole, które odnoszą się do ryzyka istotnego zniekształcenia ocenianego jako wyższe w spektrum ryzyka w oparciu o jego prawdopodobieństwo i wielkość.
- Kontrole związane z montażem lub korektami informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.
- Jeśli jednostka korzysta z organizacji usługowej, kontrole w jednostce, które odnoszą się do usług świadczonych przez organizację usługową.

*Projektowanie i wdrażanie kontroli (Zob. Par. 108L, 108R)*

A340. Ocena projektu zidentyfikowanej kontroli obejmuje rozważenie przez praktyka, czy kontrola, indywidualnie lub w połączeniu z innymi kontrolami, jest w stanie skutecznie zapobiegać lub wykrywać i korygować istotne zniekształcenia (tj. cel kontroli).

A341. Praktyk określa wdrożenie zidentyfikowanej kontroli poprzez ustalenie, że kontrola istnieje i że jednostka ją stosuje. Nie ma większego sensu, aby praktyk oceniał wdrożenie kontroli, która nie została skutecznie zaprojektowana. Dlatego też praktyk najpierw ocenia projekt kontroli. Nieprawidłowo zaprojektowana kontrola może stanowić niedociągnięcie kontroli.

A342. Praktyk może stwierdzić, że kontrola, która jest skutecznie zaprojektowana i wdrożona, może być odpowiednia do przetestowania w celu uwzględnienia jej skuteczności operacyjnej przy określaniu charakteru, czasu i zakresu dalszych procedur. Jednakże, gdy kontrola nie jest skutecznie zaprojektowana lub wdrożona, nie ma korzyści z jej testowania.

A343R. Gdy praktyk planuje przetestować skuteczność operacyjną kontroli, informacje uzyskane na temat zakresu, w jakim kontrola odnosi się do ryzyka (ryzyk) istotnego zniekształcenia, stanowią dane wejściowe do oceny ryzyka przez praktyka na poziomie stwierdzenia.

A344. Ocena projektu i określenie wdrożenia kontroli nie jest wystarczające do przetestowania ich skuteczności operacyjnej. Jednakże, w przypadku zautomatyzowanych mechanizmów kontrolnych, praktyk może zaplanować testowanie ich skuteczności operacyjnej poprzez identyfikację i testowanie ogólnych mechanizmów kontrolnych IT, które są wbudowane w system IT. Ogólne kontrole IT, które nie mogą być rekonfigurowane lub zmieniane przez kierownictwo, zapewniają spójne działanie zautomatyzowanej kontroli. Praktyk może przetestować ogólne kontrole informatyczne zamiast przeprowadzać testy skuteczności operacyjnej bezpośrednio na zautomatyzowanych kontrolach.

A345. Praktyk może oczekiwać bardziej formalnej dokumentacji systemu informacyjnego i kontroli, gdy system informacyjny i kontrole stanowią część kwestii zrównoważonego rozwoju (np. gdy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju dotyczą kontroli jednostki).

*Identyfikacja niedociągnięć w zakresie kontroli (Zob. Ust. 109L, 109R)*

A346. Jeśli zidentyfikowane zostaną niedociągnięcia związane ze środowiskiem kontroli, może to wpłynąć na ogólne oczekiwania praktyka dotyczące skuteczności operacyjnej kontroli, a tym samym na plany praktyka dotyczące testowania skuteczności operacyjnej kontroli.

A347. Rozumiejąc komponenty systemu kontroli wewnętrznej jednostki, praktyk może stwierdzić, że niektóre z polityk jednostki nie są odpowiednie do charakteru i okoliczności jednostki. Takie ustalenie może wskazywać na istnienie niedociągnięć kontroli. Praktyk może rozważyć wpływ tych niedoskonałości kontroli na projektowanie dalszych działań i czy należy poinformować o niedociągnięciach kierownictwo lub osoby odpowiedzialne za zarządzanie.

A348. Jeśli zrozumienie przez praktyka (w przypadku ograniczonej pewności) lub ocena (w przypadku racjonalnej pewności) środowiska kontroli jednostki lub innych elementów kontroli wewnętrznej budzą wątpliwości co do możliwości uzyskania dowodów, na których można oprzeć wniosek atestacyjny, praktyk może:

- wykonać dodatkowe procedur ryzyka do czasu uzyskania dowodów rozwiewających wątpliwości praktyka;
- Wycofać się z umowy, gdy jest to dozwolone przez prawo lub regulacje;
- Rozważyć konsekwencje dla raportu praktyka.

*Identyfikacja ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń (ograniczona pewność) / Identyfikacja i ocena ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń (uzasadniona pewność)*

(Zob. Par. 110L, 110R)

A349R. Ryzyko istotnego zniekształcenia ocenia się na spektrum od niskiego do wysokiego, w oparciu o prawdopodobieństwo wystąpienia zniekształcenia i jego potencjalną wielkość, gdyby wystąpiło. Praktyk wykorzystuje znaczenie kombinacji prawdopodobieństwa i wielkości możliwego zniekształcenia przy określaniu, w którym miejscu spektrum (tj. zakresu) ryzyko jest oceniane. Im wyższa kombinacja prawdopodobieństwa i wielkości, tym wyższa ocena ryzyka; im niższa kombinacja prawdopodobieństwa i wielkości, tym niższa ocena ryzyka.

A350R. Rozważając wielkość możliwego zniekształcenia, praktyk może wziąć pod uwagę jakościowe i ilościowe aspekty możliwego zniekształcenia (tj. zniekształcenia w stwierdzeniach dotyczących ujawnienia mogą być ocenione jako istotne ze względu na rozmiar, charakter lub okoliczności).

A351R. Ryzyko istotnego zniekształcenia jest oceniane w sposób spójny z tym, w jaki sposób praktyk rozważa ujawnienia dla celów planowania i wykonywania zlecenia, jak opisano w paragrafie A266. Ryzyko istotnego zniekształcenia może odnosić się do jednej lub więcej jednostek w ramach granicy raportowania. W takim przypadku praktyk może rozważyć wykorzystanie pracy innego praktyka w celu identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia. Jednakże praktyk pozostaje odpowiedzialny za identyfikację i ocenę ryzyka na poziomie stwierdzenia w odniesieniu do ujawnień.

A352L. Identyfikacja ujawnień, w przypadku których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń jest dokonywana w sposób spójny z tym, w jaki sposób praktyk rozważa ujawnienia dla celów planowania i wykonywania zlecenia, jak opisano w paragrafie A266. Ujawnienia, w przypadku których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń, mogą dotyczyć jednej lub więcej jednostek w ramach granicy raportowania. W takim przypadku praktyk może rozważyć wykorzystanie pracy innego praktyka w celu zidentyfikowania ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia zniekształceń. Praktyk pozostaje jednak odpowiedzialny za identyfikację ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń.

A353R. Identyfikując i oceniając ryzyko istotnego zniekształcenia, praktyk stosuje twierdzenia w celu rozważenia różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić. Praktyk może użyć twierdzeń opisanych poniżej lub wyrazić je w inny sposób, pod warunkiem, że wszystkie aspekty opisane poniżej zostały uwzględnione. Twierdzenia mogą obejmować:

- Występowanie i istnienie - ujawnienia dotyczą zdarzeń lub warunków, które wystąpiły lub istnieją.
- Odpowiedzialność - ujawnienia dotyczą jednostki.
- Kompletność - wszystkie zdarzenia lub warunki (zarówno historyczne, jak i dotyczące przyszłości), odnoszące się do jednostki i zakresu raportowania, które miały miejsce lub

istnieją i które powinny zostać uwzględnione w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju, zostały uwzględnione.

- Dokładność i wycena - ujawnienia, w tym szacunki, zostały odpowiednio zmierzone, ocenione lub opisane zgodnie z obowiązującymi kryteriami.
- Cutoff - ujawnienia zostały zarejestrowane w okresie sprawozdawczym, do którego się odnoszą.
- Prezentacja, klasyfikacja i zrozumiałość - ujawnienia są odpowiednio zagregowane lub zdezagregowane, odpowiednio ustrukturyzowane oraz zaprezentowane i opisane zgodnie z obowiązującymi kryteriami i są jasno wyrażone.
- Spójność - kryteria i zastosowanie kryteriów są spójne z kryteriami stosowanymi w poprzednim okresie lub zmiany są uzasadnione i zostały właściwie zastosowane i odpowiednio ujawnione; a dane porównawcze, jeśli istnieją, są zgodne z danymi z poprzedniego okresu lub zostały odpowiednio przekształcone.

A354L. W przypadku usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności, audytor nie jest zobowiązany do identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia dla każdego ujawnienia. Praktyk może jednak uznać za użyteczne wykorzystanie stwierdzeń do identyfikacji ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń.

A355. Zniekształcenia mogą powstać w wyniku błędu ludzkiego, wad procesu, stronniczości kierownictwa lub oszustwa.

Przykłady różnych rodzajów możliwych nieprawidłowości obejmują:

- Fałszywe twierdzenia w informacjach (wystąpienie i istnienie lub stwierdzenie odpowiedzialności) - na przykład, jeśli podmiot twierdził, że jest odpowiedzialny za inwestycje społeczne lub oczyszczanie środowiska, które w rzeczywistości nie miały miejsca lub zostały wykonane przez inną stronę.
- Rejestrowanie informacji w niewłaściwym okresie (twierdzenie o odcięciu) - na przykład rejestrowanie wody zużytej przez jednostkę w okresie poprzedzającym lub następującym po okresie, w którym woda została faktycznie zużyta.
- Nieścisłości w informacjach (dokładność i twierdzenia dotyczące wyceny) - na przykład wynikające z niedokładnie skalibrowanych urządzeń pomiarowych, transpozycji lub innych błędów w rejestrowaniu pomiarów lub stosowania niewłaściwych współczynników konwersji, takich jak stosowanie współczynnika konwersji dwutlenku węgla dla energii jądrowej, gdy jednostka posiada instalacje opalane węglem i ropą naftową.
- Pominięcie informacji (twierdzenie o kompletności) - na przykład spółka informuje o programie rekultywacji gruntów dla trzech swoich zakładów górniczych, ale milczy na temat dwóch zakładów, w których doszło do znacznej degradacji i gdzie nie ma planów rekultywacji gruntów.
- Nieprawidłowo sklasyfikowane informacje (twierdzenie dotyczące prezentacji, klasyfikacji i zrozumiałości) - na przykład jednostka klasyfikuje wykonawców sezonowych (głównie kobiety) jako stałych pracowników pełnoetatowych, co skutkuje błędną sprawozdawczością dotyczącą reprezentacji płci w stałej sile roboczej.
- Wprowadzające w błąd lub niejasne przedstawienie informacji (prezentacja, klasyfikacja i zapewnienie zrozumiałości) - na przykład osoba sporządzająca dokument nadmiernie eksponuje korzystne informacje, używając dużego, pogrubionego lub jaskrawego tekstu



i obrazów lub w inny sposób podkreślając prezentację, ale przedstawia niekorzystne informacje w mniej widoczny sposób, na przykład używając małej lub jasnej czcionki i mniej obszernego tekstu.

- Stroniczość w informacjach, które koncentrują się na pozytywnych aspektach wydajności i pomijają aspekty negatywne (prezentacja, klasyfikacja i zapewnienie zrozumiałości).

*Ocena dowodów uzyskanych w ramach procedur ryzyka (Zob. Ust. 111L-111R)*

A356R. Dokonana przez praktyka ocena elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki i zrozumienie kontroli, wraz z wszelkimi zidentyfikowanymi niedociągnięciami kontroli, może:

- Wpłynąć na identyfikację i ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia w odniesieniu do ujawnień; oraz
- Wskazać ryzyka istotnego zniekształcenia, które może mieć wpływ na wiele stwierdzeń lub ujawnień, a tym samym może stanowić ryzyko istotnego zniekształcenia dla informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju jako całości.

A357L. Zrozumienie przez praktyka odpowiednich komponentów systemu kontroli wewnętrznej jednostki może:

- Wpłynąć na identyfikację ujawnień, w których mogą wystąpić istotne nieprawidłowości; oraz
- Wskazać, że istotne nieprawidłowości mogą występować powszechnie w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju.

## Reagowanie na ryzyko istotnych nieprawidłowości

*Projektowanie i przeprowadzanie dalszych procedur (Zob. Ust. 114L-115R)*

A358. Dalsze procedury praktyka mogą obejmować kombinację procedur, takich jak inspekcja; obserwacja; potwierdzenie; ponowne obliczenie; ponowne wykonanie; procedury analityczne; oraz zapytanie. Określenie dalszych procedur, które należy wykonać w ramach danego zlecenia jest kwestią profesjonalnego osądu. Ponieważ informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mogą obejmować szeroki zakres okoliczności, charakter, czas i zakres takich procedur mogą się znacznie różnić w zależności od zlecenia.

A359. Procedury merytoryczne mogą obejmować:

- Na przykład testy szczegółów:
  - Uzgodnienie współczynników emisji z odpowiednimi źródłami (na przykład publikacjami rządowymi) i rozważenie możliwości ich zastosowania w danych okolicznościach.
  - Przegląd umów joint venture i innych umów istotnych dla ustalenia granic organizacyjnych jednostki.
  - Uzgodnienie zarejestrowanych danych z, na przykład, licznikami kilometrów w pojazdach będących własnością podmiotu.
  - Ponowne wykonanie obliczeń i uzgodnienie zauważonych różnic.
  - Pobieranie próbek i niezależne analizowanie właściwości materiałów, takich jak węgiel, lub obserwowanie technik pobierania próbek stosowanych przez jednostkę i przeglądanie zapisów wyników testów laboratoryjnych.
  - Sprawdzanie dokładności obliczeń i przydatności stosowanych metod obliczeniowych.
  - Uzgadnianie zarejestrowanych danych z dokumentami źródłowymi, takimi jak rejestry produkcji, rejestry zużycia paliwa i faktury za zakupioną energię.
- Procedury analityczne, gdy istnieje związek między informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju a innymi istotnymi informacjami, tak że praktyk może być w stanie opracować oczekiwanie i porównać to oczekiwanie z wynikiem pomiaru lub ocena kwestii zrównoważonego rozwoju.

A360. Charakter, czas i zakres dalszych procedur zostaną określone przez:

- Podejście praktyka do planowania i przeprowadzania procedur, w tym zrozumienie, w jaki sposób jednostka dezagreguje lub agreguje informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju dla celów sprawozdawczości (Zob. Par. A266);
- Powody identyfikacji ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń (ograniczona pewność) lub oceny ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzenia (racjonalna pewność), zgodnie z paragrafami 115L-115R;
- Czy korzystanie z usług innych podmiotów (np. ekspertów lub innych praktyków) jest konieczne w celu uzyskania dowodów od lub odnoszących się do podmiotów niebędących pod kontrolą podmiotu przygotowującego informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju; oraz
- Perswazyjność dowodów, które mają zostać uzyskane.

A361. Ponieważ poziom pewności uzyskany w ramach zlecenia o ograniczonej wiarygodności jest niższy niż w przypadku zlecenia o racjonalnej wiarygodności, dalsze procedury wykonywane przez praktyka w ramach zlecenia o ograniczonej wiarygodności różnią się pod względem charakteru i terminów oraz mają mniejszy zakres niż w przypadku zlecenia o racjonalnej wiarygodności. Różnice pomiędzy dalszymi procedurami stosowanymi przez praktyka w przypadku działań w celu uzyskania racjonalnej pewności a działaniami w celu uzyskania ograniczonej pewności w odniesieniu do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju mogą obejmować:

- (a) Nacisk położony na charakter procedur jako źródła dowodów będzie prawdopodobnie różny w zależności od okoliczności zlecenia. Na przykład, praktyk może uznać za właściwe w okolicznościach konkretnego zlecenia o ograniczonej pewności, aby położyć relatywnie większy nacisk na zapytania personelu jednostki i procedury analityczne, a relatywnie mniejszy nacisk, jeśli w ogóle, na testy kontroli i uzyskiwanie dowodów ze źródeł zewnętrznych, niż może to mieć miejsce w przypadku zlecenia o racjonalnej pewności.
- (b) W przypadku zlecenia o ograniczonej pewności zakres wykonywanych procedur w porównaniu do procedur w ramach zlecenia o racjonalnej pewności może obejmować:
  - (i) Wybór mniejszej liczby elementów do zbadania;
  - (ii) Wykonywanie mniejszej liczby procedur (na przykład wykonywanie tylko procedur analitycznych w okolicznościach, w których w przypadku zlecenia o racjonalnej pewności zostałyby wykonane zarówno procedury analityczne, jak i testy szczegółów); lub
  - (iii) Wykonywanie procedur na miejscu w mniejszej liczbie placówek.
- (c) W ramach usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności, istotne procedury analityczne przeprowadzane w odpowiedzi na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia obejmują opracowanie oczekiwań dotyczących ilości lub wskaźników, które są wystarczająco precyzyjne, aby zidentyfikować istotne zniekształcenia. W przypadku usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności, procedury analityczne mogą być zaprojektowane tak, aby wspierać oczekiwania dotyczące kierunku trendów, relacji i wskaźników, a nie identyfikować zniekształcenia z poziomem precyzji oczekiwanym w przypadku usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności.

Ponadto, podejmując procedury analityczne w ramach zlecenia o ograniczonej pewności, praktyk może na przykład:

- (i) Używać danych, które są bardziej zagregowane, na przykład danych na poziomie regionalnym, a nie na poziomie placówki, lub danych miesięcznych, a nie tygodniowych.
- (ii) Wykorzystywać dane, które nie zostały poddane oddzielnym procedurom w celu sprawdzenia ich wiarygodności w takim samym zakresie, jak w przypadku zlecenia o racjonalnej pewności.

A362L. Planowany charakter, harmonogram i zakres dalszych procedur jest kwestią profesjonalnego osądu i zależy od okoliczności zlecenia o ograniczonej pewności, w tym potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników jako grupy, kryteriów i kwestii zrównoważonego rozwoju w zakresie zlecenia. Praktyk może również rozważyć, czy potrzebne są bardziej przekonujące dowody, aby odpowiedzieć na zidentyfikowane ujawnienia, w przypadku których istnieje większe prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń.

A363L. Przykłady powodów identyfikacji ujawnień, w których mogą wystąpić istotne zniekształcenia obejmują:

- Nieodłączna złożoność kwestii zrównoważonego rozwoju lub osąd w jej pomiarze lub ocenie. Na przykład, istotne zniekształcenie może być bardziej prawdopodobne w przypadku ujawnienia informacji, w którym wymagane są obliczenia bilansu masy niż w przypadku, gdy zużycie wody jest odczytywane bezpośrednio z licznika.
- Złożoność organizacji, jej struktura własności i kontroli lub jej zasięg geograficzny.
- Systemy i procesy, które są mniej zautomatyzowane lub wciąż się rozwijają, przez co może istnieć większe prawdopodobieństwo błędu ludzkiego, wad przetwarzania lub możliwości nieautoryzowanej interwencji.
- Zachęty do podawania nieprawdziwych informacji, na przykład w przypadku konieczności osiągnięcia określonych docelowych wyników w celu zachowania licencji na prowadzenie działalności, uniknięcia kar lub spełnienia oczekiwań interesariuszy.

A364R. Przykłady uzasadnienia oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia:

- Nieodłączne ograniczenia możliwości urządzeń pomiarowych (np. wodomierzy) lub niewystarczająca częstotliwość ich kalibracji.
- Błędy lub niewłaściwe osądy popełnione przy pomiarze, ocenie lub ujawnianiu informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, w tym w założeniach przyjętych przy dokonywaniu szacunków, wykorzystaniu niedokładnych lub niekompletnych danych bazowych, na których opierają się szacunki, lub w okolicznościach, w których wymagane są złożone obliczenia (np. gdy do obliczenia poboru wody stosuje się metodę bilansu masowego).
- Ryzyko, że niezidentyfikowane aspekty zrównoważonego rozwoju mogą zostać pominięte, na przykład z powodu zdarzeń lub transakcji wykraczających poza normalny tok działalności, ponieważ osoba sporządzająca sprawozdanie polega na stronie trzeciej w zakresie informacji (np. zewnętrznych czynnikach liczników lub firmach inżynierskich w celu obliczenia pobranej wody) lub z powodu niewykrytych wycieków wody lub ścieków itp.
- W jaki sposób słabości w projekcie kontroli lub nieskuteczne działanie kontroli mogą powodować błędy, wady przetwarzania lub możliwość nieautoryzowanej interwencji.

A365. Bardziej przekonujące dowody mogą być potrzebne, aby zapewnić podstawę do wyciągnięcia wniosków na temat informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju ze względu na okoliczności zlecenia. Na przykład, praktyk mógł zidentyfikować ujawnienie, w przypadku którego wystąpienie istotnego zniekształcenia jest bardziej prawdopodobne (ograniczona pewność) lub ocenili wyższe ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia (racjonalna pewność). W takich okolicznościach właściwe może być zwiększenie ilości dowodów (np. poprzez uzyskanie potwierdzających dowodów z wielu niezależnych źródeł).

A366. Bardziej przekonujące dowody mogą być potrzebne, jeśli praktyk, poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia oraz jej systemu kontroli wewnętrznej, zidentyfikował takie kwestie jak:

- Wyższe oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia w przypadku zlecenia o racjonalnej pewności;
- Zwiększona koncentracja użytkowników na temacie lub aspekcie tematu;
- Brak związku między informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju a innymi istotnymi informacjami, który wyklucza wykonanie procedur analitycznych;
- Środowisko kontroli, w którym jednostka nie wykazuje zachowań zgodnych z zobowiązaniem do uczciwości i wartościami etycznymi;
- Ryzyko istotnego zniekształcenia ujawnień, które zostało zidentyfikowane w procesie oceny ryzyka jednostki;
- Systemy informatyczne, które nie są odpowiednie do sytuacji jednostki;
- Brak dojrzałości w kwestiach zrównoważonego rozwoju lub systemów informatycznych wykorzystywanych do opracowywania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju;
- Błędy w ujawnianiu informacji w przeszłości;
- Nowy obszar, temat lub aspekt tematu.

*Ogólne odpowiedzi (Zob. Ust. 116L, 116R)*

A367. Paragrafy 114L i 114R wymagają od praktyka zaprojektowania i przeprowadzenia procedur, których charakter, czas i zakres koncentrują się na ujawnieniach, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem (ograniczona pewność) lub których charakter, czas i zakres odpowiadają oszacowanemu ryzyku wystąpienia istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem na poziomie stwierdzenia (racjonalna pewność). Praktyk może jednak zidentyfikować okoliczności, które wskazują na prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń (ograniczona pewność) lub zwiększone ryzyko wystąpienia istotnych zniekształceń (racjonalna pewność) w odniesieniu do wszystkich informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju (tj. niezwiązanych z jednym ujawnieniem lub stwierdzeniem, lub kilkoma ujawnieniami lub stwierdzeniami). Na przykład:

- Niedociągnięcia w środowisku kontroli mogą osłabić skuteczność innych kontroli, w szczególności w odniesieniu do oszustw. W takich przypadkach istotne zniekształcenia mogą wystąpić w dowolnym twierdzeniu lub w wielu twierdzeniach.
- Mogą istnieć zachęty do celowego zniekształcenia informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, na przykład osoby bezpośrednio zaangażowane w proces raportowania lub mające możliwość wpływania na ten proces mogą uzależniać znaczną część swojego wynagrodzenia od osiągnięcia agresywnych celów lub przestrzegania przepisów prawa i regulacji, które mają bezpośredni wpływ na informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju.
- Praktyk może zidentyfikować ujawnienia wszechobecne w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych nieprawidłowości (ograniczona pewność) lub ryzyko wystąpienia istotnych nieprawidłowości wszechobecne w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju (racjonalna pewność), co może wskazywać na niedociągnięcia w środowisku kontrolnym.

A368. Projektowanie i wykonywanie ogólnych odpowiedzi może obejmować:

- Przydzielanie i nadzorowanie personelu, biorąc pod uwagę wiedzę, umiejętności i zdolności osób, które mają otrzymać znaczące obowiązki związane ze zleceniem, oraz procedury ryzyka stosowane przez praktyka;
- Przeprowadzanie większej liczby procedur na koniec okresu, a nie w okresie przejściowym.
- Uzyskanie szerszych dowodów z procedur innych niż testy kontroli.
- Zwiększenie wielkości próby i zakresu procedur, takich jak liczba placówek, w których wykonywane są procedury.
- Uwzględnienie elementu nieprzewidywalności w wyborze charakteru, czasu i zakresu procedur.

Reakcja na faktyczne lub podejrzewane nadużycia finansowe lub niezgodność z przepisami prawa i regulacjami (Zob. Par. 117-118)

A369. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa lub niezgodności z prawem lub regulacją jest wyższe niż ryzyko niewykrycia zniekształcenia wynikającego z błędu. Ponadto ryzyko niewykrycia oszustwa lub podejrzenia oszustwa lub niezgodności lub podejrzenia niezgodności z prawem lub regulacją jest wyższe w przypadku zlecenia o ograniczonej pewności niż w przypadku zlecenia o racjonalnej pewności. Odpowiednia reakcja na oszustwo lub podejrzenie oszustwa, niezgodność lub podejrzenie niezgodności z prawem lub regulacją zależy od okoliczności.

A370. Odpowiednie reagowanie na oszustwa lub niezgodności z prawem lub regulacjami, faktyczne lub podejrzewane, zidentyfikowane podczas zlecenia, może obejmować podjęcie działań, takich jak:

- Omówienie sprawy z podmiotem.
- Poproszenie podmiotu o skonsultowanie się z odpowiednio wykwalifikowaną stroną trzecią, taką jak radca prawny podmiotu lub organ regulacyjny.
- Sprawdzenie ewentualnej korespondencji z odpowiednimi organami licencyjnymi lub regulacyjnymi.
- Rozważenie implikacji sprawy w odniesieniu do innych aspektów zlecenia, w tym oceny ryzyka przez praktyka i wiarygodności pisemnych oświadczeń jednostki.
- Uzyskanie porady prawnej na temat konsekwencji różnych sposobów działania.
- Komunikacja ze stronami trzecimi (na przykład organem regulacyjnym).
- Zatajenie raportu atestacyjnego.
- Wycofanie się ze zlecenia.

A371. Przykłady okoliczności, które mogą skłonić praktyka do oceny wpływu zidentyfikowanych lub podejrzewanych niezgodności na wiarygodność pisemnych oświadczeń otrzymanych od kierownictwa i, w stosownych przypadkach, osób, którym powierzono sprawowanie funkcji zarządczych, obejmują sytuacje, gdy:

- Praktyk podejrzewa lub ma dowody na zaangażowanie lub zamierzone zaangażowanie kierownictwa oraz, w stosownych przypadkach, osób, którym powierzono obowiązki zarządcze, w zidentyfikowaną lub podejrzewaną niezgodność.
- Praktyk jest świadomy, że kierownictwo i, w stosownych przypadkach, osoby odpowiedzialne za zarządzanie wiedzą o takiej niezgodności i, wbrew wymogom prawnym

lub regulacyjnym, nie zgłosiły ani nie autoryzowały zgłoszenia sprawy odpowiedniemu organowi w rozsądnym terminie.

*Testy kontroli (Zob. Ust. 119-125)*

A372. Gdy potrzebne są bardziej przekonujące dowody dotyczące skuteczności kontroli, właściwe może być zwiększenie zakresu testowania kontroli. Inne kwestie, które praktyk może rozważyć przy określaniu zakresu testów kontroli obejmują:

- Częstotliwość wykonywania kontroli przez jednostkę w danym okresie.
- Długość okresu, w którym praktyk opiera się na dowodach dotyczących skuteczności operacyjnej kontroli.
- Oczekiwany wskaźnik odchylenia od kontroli.
- Adekwatność i wiarygodność informacji, które mają być wykorzystane jako dowody dotyczące skuteczności operacyjnej kontroli na poziomie stwierdzenia.
- Zakres, w jakim dowody są uzyskiwane z testów innych mechanizmów kontrolnych związanych ze stwierdzeniem w ramach zlecenia o racjonalnej pewności.

A373. Ze względu na nieodłączną spójność przetwarzania informatycznego, dowody dotyczące wdrożenia zautomatyzowanej kontroli aplikacji, rozpatrywane w połączeniu z dowodami dotyczącymi skuteczności operacyjnej ogólnych kontroli informatycznych jednostki (w szczególności kontroli zmian), mogą również stanowić istotne dowody dotyczące jej skuteczności operacyjnej.

A374. W pewnych okolicznościach dowody uzyskane z poprzednich zleceń mogą stanowić dowody dla bieżącego zlecenia, gdy wykonawca przeprowadza procedury w celu ustalenia ich ciągłej przydatności. Na przykład, wykonując poprzednie zlecenie, praktyk mógł ustalić, że zautomatyzowana kontrola działała zgodnie z przeznaczeniem. Praktyk może uzyskać dowody w celu ustalenia, czy dokonano zmian w zautomatyzowanej kontroli, które wpływają na jej dalsze skuteczne funkcjonowanie, na przykład poprzez zapytania kierownictwa i inspekcję dzienników w celu wskazania, jakie kontrole zostały zmienione. Rozważenie dowodów dotyczących tych zmian może wspierać zwiększenie lub zmniejszenie oczekiwanych dowodów, które mają zostać uzyskane w bieżącym okresie na temat skuteczności operacyjnej kontroli.

A375. W większości przypadków dowody pochodzące z procedur merytorycznych poprzedniego zlecenia dostarczają niewiele lub nie dostarczają żadnych dowodów dla bieżącego okresu. Jednakże właściwe może być wykorzystanie dowodów z procedur merytorycznych poprzedniego zlecenia, jeśli dowody te i związany z nimi przedmiot nie uległy zasadniczej zmianie, a w bieżącym okresie przeprowadzono procedury w celu ustalenia ich dalszej przydatności.

*Procedury merytoryczne (Zob. Ust. 126L, 126R-127R)*

A376R. Znaczenie ujawnień dla zamierzonych użytkowników może zależeć od ich postrzeganego wpływu lub znaczenia ujawnień dla ich potrzeb informacyjnych. Stopień, w jakim poszczególne ujawnienia mogą być uznane za ważne przez zamierzonych użytkowników, jest kwestią profesjonalnego osądu dokonywanego przez praktyka. Ustalając, czy istnieje potrzeba zaprojektowania i przeprowadzenia procedur merytorycznych w odniesieniu do określonych ujawnień, praktyk może rozważyć ujawnienia, w przypadku których, jeśli wystąpiłoby zniekształcenie, istnieje uzasadnione prawdopodobieństwo, że zniekształcenie byłoby istotne. Może to również pomóc praktykowi w określeniu charakteru, czasu i zakresu procedur merytorycznych.

A377L. Dalsze procedury praktyka w ramach zlecenia o ograniczonej pewności mogą obejmować procedury merytoryczne. Ponieważ poziom pewności uzyskany w ramach usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności jest niższy niż w przypadku usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności,

procedury merytoryczne będą różnić się charakterem i czasem wykonania od procedur w ramach usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności i będą miały mniejszy zakres niż w przypadku usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności (Zob. także Par. 17(d)(ii)).

Zewnętrzne procedury potwierdzające (Zob. Par. 128R)

A378. Praktyk może rozważyć przeprowadzenie procedur potwierdzających w celu uzyskania informacji dotyczących stwierdzeń, ujawnień, tematów lub aspektów tematów.

A379. Zewnętrzne procedury potwierdzające mogą dostarczyć istotnych dowodów dotyczących takich informacji jak:

- Dane dotyczące aktywności zebrane przez stronę trzecią.
- Branżowe dane porównawcze wykorzystane w obliczeniach.
- Warunki porozumień, umów lub transakcji między jednostką a innymi stronami lub informacje o tym, czy inne strony są uwzględniane w granicach organizacyjnych jednostki.
- Wyniki analizy laboratoryjnej próbek.

Rozszerzenie wniosków z procedur merytorycznych przeprowadzonych w terminie pośrednim (Zob. Ust. 129)

A380. W pewnych okolicznościach praktyk może stwierdzić, że efektywne jest przeprowadzenie procedur merytorycznych na dzień śródroczny oraz porównanie i uzgodnienie informacji na koniec okresu z porównywalnymi informacjami na dzień śródroczny w celu:

- (a) Identyfikacji kwoty, które wydają się nietypowe;
- (b) Zbadania wszelkie takie kwoty; oraz
- (c) Przeprowadzenie merytorycznych procedur analitycznych lub testów szczegółów w celu sprawdzenia okresu pośredniego

A381. Wykonywanie procedur merytorycznych na dzień śródroczny bez podejmowania dodatkowych procedur w późniejszym terminie zwiększa ryzyko, że praktyk nie wykryje zniekształceń, które mogą istnieć na koniec okresu. Ryzyko to wzrasta wraz z wydłużaniem się pozostałego okresu. Podejmując decyzję o przeprowadzeniu procedur merytorycznych na dzień śródroczny, praktyk może wziąć pod uwagę następujące czynniki:

- Środowisko kontroli i inne istotne kontrole.
- Dostępność w późniejszym terminie informacji niezbędnych do przeprowadzenia procedur przez praktyka.
- Cel procedury merytorycznej.
- Prawdopodobieństwo wystąpienia istotnego zniekształcenia (ograniczona pewność) lub oszacowane ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia (racjonalna pewność).
- Charakter ujawnień i powiązanych twierdzeń.
- Zdolność praktyka do przeprowadzenia odpowiednich procedur merytorycznych lub procedur merytorycznych połączonych z testami kontroli w celu objęcia pozostałego okresu w celu zmniejszenia ryzyka, że zniekształcenia, które mogą istnieć na koniec okresu, nie zostaną wykryte.



*Procedury analityczne (Zob. Ust. 130L-131R)*

A382. Procedury analityczne mogą być przeprowadzane, gdy istnieje racjonalnie przewidywalny związek między informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju a informacjami finansowymi lub operacyjnymi (na przykład związek między emisjami Zakresu 2 z energii elektrycznej a godzinami pracy lub saldem księgi głównej dla zakupów energii elektrycznej). Inne procedury analityczne mogą obejmować porównanie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju jednostki z danymi zewnętrznymi, takimi jak średnie branżowe; lub analizę trendów w danym okresie w celu zidentyfikowania anomalii do dalszego zbadania, i trendów w różnych okresach w celu zapewnienia spójności z innymi okolicznościami, takimi jak nabycie lub zbycie obiektów.

A383. Procedury analityczne mogą być szczególnie skuteczne, gdy zdezagregowane dane są łatwo dostępne lub gdy praktyk ma powody, aby uznać, że dane, które mają być wykorzystane, są wiarygodne, na przykład gdy pochodzą z dobrze kontrolowanego źródła. W niektórych przypadkach dane, które mają być wykorzystane, mogą być przechwytywane przez system informacyjny sprawozdawczości finansowej lub mogą być wprowadzane do innego systemu informacyjnego równoległe z wprowadzaniem powiązanych danych finansowych, a niektóre wspólne kontrole wejściowe są stosowane. Na przykład ilość zakupionego paliwa zarejestrowana na fakturach dostawców może być wprowadzana na tych samych warunkach, na jakich odpowiednie faktury są wprowadzane do systemu zobowiązań. W niektórych przypadkach dane, które mają być wykorzystane, mogą stanowić integralny wkład w decyzje operacyjne, a zatem podlegać zwiększonej kontroli ze strony personelu operacyjnego lub podlegać odrębnym procedurom zewnętrznym (na przykład w ramach umowy joint venture lub nadzoru ze strony organu regulacyjnego).

A384L. W przypadku zlecenia o ograniczonej pewności, procedury analityczne mogą być zaprojektowane tak, aby wspierać oczekiwania dotyczące kierunku trendów, relacji i wskaźników, a nie z poziomem precyzji wymaganym w zleceniu o racjonalnej pewności w celu zidentyfikowania możliwych istotnych zniekształceń.

*Pobieranie próbek (Zob. Par. 132)*

A385. Pobieranie próbek obejmuje:

- (a) Określenie wielkości próby wystarczającej do zmniejszenia ryzyka związanego z próbą, czyli ryzyka, że wnioski praktyka oparte na próbie mogą różnić się od wniosków, gdyby cała populacja została poddana tej samej procedurze, do akceptowalnego poziomu. Ponieważ akceptowalny poziom ryzyka związanego ze zleceniem atestacyjnym jest niższy w przypadku zlecenia atestacyjnego o racjonalnej pewności niż w przypadku zlecenia atestacyjnego o ograniczonej pewności, podobnie może być z poziomem ryzyka związanego z próbą, które jest akceptowalne w przypadku testów szczegółów. W związku z tym, gdy próba jest wykorzystywana do testów szczegółów w ramach usługi atestacyjnej o wystarczającej wiarygodności, wielkość próby może być większa niż w podobnych okolicznościach w ramach usługi atestacyjnej o ograniczonej wiarygodności.
- (b) Wybór pozycji do próby w taki sposób, aby każda jednostka próby w populacji miała równe szanse na wybór, oraz przeprowadzenie procedur, odpowiednich do celu, dla każdej wybranej pozycji. Jeśli praktyk nie jest w stanie zastosować zaprojektowanych procedur lub odpowiednich procedur alternatywnych do wybranej pozycji, pozycja ta jest traktowana jako odchylenie od zalecanej kontroli, w przypadku testów kontroli, lub zniekształcenie, w przypadku testów szczegółów.
- (c) Zbadanie charakteru i przyczyny zidentyfikowanych odchyleń lub zniekształceń oraz ocena ich możliwego wpływu na cel procedury i inne obszary zlecenia.

(d) Ocena:

- (i) Wyniki próby, w tym, w przypadku testów szczegółowości, prognozowanie nieprawidłowości wykrytych w próbce na populację; oraz
- (ii) Czy zastosowanie doboru próby zapewniło odpowiednią podstawę do wyciągnięcia wniosków na temat badanej populacji.

*Ustalenie, czy konieczne są dodatkowe procedury (Zob. Ust. 133L)*

A386L. Praktyk może dowiedzieć się o zniekształceniach, które po zastosowaniu profesjonalnego osądu wyraźnie nie wskazują na istnienie istotnych zniekształceń. W takich przypadkach dodatkowe procedury mogą nie być potrzebne.

A387L. Jeśli po przeprowadzeniu dodatkowych procedur wymaganych przez paragraf 133L, wykonawca nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów, aby albo stwierdzić, że nie jest prawdopodobne, aby dana sprawa (sprawy) spowodowała istotne zniekształcenie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, albo stwierdzić, że dana sprawa (sprawy) spowodowała istotne zniekształcenie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, istnieje ograniczenie zakresu i zastosowanie ma paragraf 165.

A388L. Osąd praktyka na temat charakteru, czasu i zakresu dodatkowych procedur, które są potrzebne do uzyskania dowodów w celu stwierdzenia, że istotne zniekształcenie nie jest prawdopodobne lub stwierdzenia, że istotne zniekształcenie istnieje, jest na przykład oparty na:

- Informacjach uzyskanych na podstawie przeprowadzonej przez praktyka oceny wyników już wykonanych procedur.
- Zaktualizowanym zrozumieniu przez praktyka kwestii zrównoważonego rozwoju i innych okoliczności związanych ze zleceniem uzyskanych w trakcie trwania zlecenia.
- Poglądzie praktyka na temat przekonawalności dowodów niezbędnych do rozwiązania kwestii, która powoduje, że praktyk uważa, że informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mogą być istotnie zniekształcone.
- Czy praktyk ocenia, że właściwe jest przeprowadzenie procedur o podobnym charakterze lub zakresie do tych wymaganych w ramach zlecenia dającego racjonalną pewność.

A389L. Praktyk kieruje się profesjonalnym osądem w celu określenia przekonującego charakteru dowodów wymaganych do wyciągnięcia wniosków w sprawie, która powoduje, że praktyk uważa, że informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mogą być istotnie zniekształcone. W zależności od okoliczności, charakter i zakres dowodów, które mogą być wymagane od praktyka w celu wyciągnięcia wniosków w tej sprawie, może być taki sam jak w przypadku zlecenia uzyskania racjonalnej pewności.

*Szacunki i informacje dotyczące przyszłości (Zob. Par. 134L, 134R)*

A390. Niepewność oszacowania może wynikać z niepełnej wiedzy na temat pomiaru obszaru, działania lub zdarzenia, lub pomiar lub ocena oszacowania może zależeć od prognozy wyniku jednego lub więcej zdarzeń lub warunków.

A391. Informacje dotyczące przyszłości mogą obejmować prognozy, projekcje lub przyszłe plany jednostki. Informacje dotyczące przyszłości mogą być przygotowywane przy użyciu scenariuszy opartych na najlepszych założeniach lub założeniach hipotetycznych, na które wpływ ma osąd kierownictwa. Przyszłe zdarzenie, zdarzenie lub działanie związane z kwestiami zrównoważonego rozwoju może podlegać większej niepewności, a zatem zwykle można je ocenić z mniejszą precyzją niż historyczne kwestie leżące u podstaw.

A392. Niezależnie od źródła lub stopnia niepewności szacunków lub zakresu osądu kierownictwa, konieczne jest, aby kierownictwo odpowiednio stosowało obowiązujące kryteria przy opracowywaniu szacunków i informacji dotyczących przyszłości oraz powiązanych ujawnień, w tym przy wyborze i stosowaniu odpowiednich metod, założeń i danych.

Ocena, czy metoda została odpowiednio wybrana i zastosowana (Zob. Par. 134R(a)(i))

A393R. Oceniając, czy metoda została odpowiednio wybrana i zastosowana, dalsze procedury praktyka mogą dotyczyć:

- (a) Czy osądy dokonane przy wyborze metody powodują powstanie wskaźników możliwej stronniczości zarządzania;
- (b) Czy obliczenia są stosowane zgodnie z metodą i są matematycznie dokładne;
- (c) W przypadku, gdy zastosowanie metody przez kierownictwo obejmuje złożone modelowanie, czy osądy zostały zastosowane w sposób spójny oraz czy, w stosownych przypadkach:
  - (i) Konstrukcja modelu spełnia cel wyceny wynikający z obowiązujących kryteriów, jest odpowiednia w danych okolicznościach oraz, jeśli ma to zastosowanie, zmiany w stosunku do modelu z poprzedniego okresu są odpowiednie w danych okolicznościach; oraz
  - (ii) Korekty danych wyjściowych modelu są zgodne z celem pomiaru obowiązujących kryteriów i są odpowiednie w danych okolicznościach; oraz
- (d) Czy przy stosowaniu metody zachowano integralność istotnych założeń i danych.

Ocena, czy założenia są odpowiednie (Zob. Par. 134R(a)(ii))

A394R. Oceniając, czy założenia są odpowiednie, dalsze procedury praktyka mogą dotyczyć:

- (a) Czy osądy dokonane przy wyborze istotnych założeń prowadzą do powstania wskaźników możliwej stronniczości kierownictwa;
- (b) Czy istotne założenia są spójne ze sobą i z założeniami stosowanymi w innych ujawnieniach lub z powiązanymi założeniami stosowanymi w innych obszarach działalności gospodarczej jednostki, w oparciu o wiedzę praktyka uzyskaną w ramach zlecenia; oraz
- (c) W stosownych przypadkach, czy kierownictwo ma zamiar przeprowadzić określone działania i czy jest w stanie to zrobić.
- (d) Czy jednostka rozważyła alternatywne założenia lub wyniki i dlaczego je odrzuciła.

Ocena, czy dane są odpowiednie (Zob. Par. 134R(a)(iii))

A395R. Oceniając, czy dane są odpowiednie, dalsze procedury praktyka mogą dotyczyć:

- (a) Czy osądy dokonane przy wyborze danych prowadzą do wskaźników możliwej stronniczości zarządzania;
- (b) Czy dane są istotne i wiarygodne w danych okolicznościach; oraz
- (c) Czy dane zostały odpowiednio zrozumiane lub zinterpretowane przez kierownictwo, w tym w odniesieniu do warunków umownych.

Zmiany w stosunku do poprzednich okresów nieoparte na nowych okolicznościach lub nowych informacjach (Zob. Par. 134R(a))

A396. W przypadku, gdy zmiana w stosunku do poprzednich okresów w metodzie, znaczących założeniach lub danych nie jest oparta na nowych okolicznościach lub nowych informacjach, lub

gdy znaczące założenia są niespójne ze sobą i z założeniami stosowanymi w innych szacunkach, lub z powiązanymi założeniami stosowanymi w innych obszarach działalności jednostki, konieczne może być przeprowadzenie przez praktyka dalszych rozmów z kierownictwem na temat okoliczności, a tym samym zakwestionowanie przez kierownictwo stosowności przyjętych założeń.

*Proces gromadzenia przez jednostkę informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju (Zob. Par. 135L, 135R)*

A397. Proces gromadzenia informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju może być bardzo nieformalny, jeśli systemy informacyjne jednostki są niedojrzałe. W bardziej zaawansowanych systemach proces ten może być bardziej systematyczny i formalnie udokumentowany. Charakter i zakres procedur stosowanych przez praktyka w odniesieniu do korekt oraz sposób, w jaki uzgadnia on informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju z dokumentacją, zależy od charakteru i złożoności kwestii zrównoważonego rozwoju, procesu sprawozdawczego jednostki i związanego z nim ryzyka istotnego zniekształcenia. Praktyk może również rozważyć, czy wszystkie działania w granicach raportowania zostały uwzględnione w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju zgodnie z obowiązującymi kryteriami.

### **Kumulacja i analiza zidentyfikowanych nieprawidłowości**

*Kumulacja zidentyfikowanych nieprawidłowości (Zob. Par.137)*

A398. Nieskorygowane zniekształcenia są gromadzone w trakcie zlecenia w celu ustalenia, czy pojedynczo lub łącznie są one istotne przy formułowaniu wniosków przez praktyka. Praktyk jest zobowiązany do gromadzenia zniekształceń zidentyfikowanych w trakcie zlecenia innych niż te, które są wyraźnie trywialne. "Wyraźnie trywialne" nie jest innym wyrażeniem niż "nieistotne". Zniekształcenia, które są wyraźnie trywialne, mają zupełnie inny (mniejszy) rząd wielkości lub zupełnie inny charakter niż te, które zostałyby określone jako istotne, i są zniekształceniami, które są wyraźnie nieistotne, niezależnie od tego, czy są rozpatrywane indywidualnie, czy łącznie, i niezależnie od tego, czy są oceniane na podstawie jakichkolwiek kryteriów wielkości, charakteru lub okoliczności. Jeśli istnieje niepewność co do tego, czy jedna lub więcej pozycji jest wyraźnie trywialna, zniekształcenie uznaje się za nieistotne.

A399. W przypadku ujawnień ilościowych praktyk może wyznaczyć kwotę, poniżej której zniekształcenia byłyby wyraźnie trywialne i nie musiałyby być kumulowane, ponieważ praktyk oczekuje, że kumulacja takich kwot wyraźnie nie miałaby istotnego wpływu na informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju.

A400. Oczywista trywialność może być rozpatrywana w kontekście wpływu zniekształcenia na decyzje zamierzonych użytkowników. Jak wyjaśniono w paragrafie A25, zamierzeni użytkownicy mogą obejmować użytkowników, którzy mogą wykorzystywać informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju do podejmowania decyzji o alokacji zasobów lub użytkowników, którzy mogą być zainteresowani wpływem opisanym w paragrafie A180. Proces jednostki mający na celu identyfikację i wybór tematów i aspektów tematów (tj. ocena istotności jednostki opisana w paragrafie A157) może pomóc praktykowi w rozważeniu zidentyfikowanych zniekształceń i tego, czy są one wyraźnie trywialne.

A401. Przykłady tego, gdzie lub w jaki sposób mogą pojawić się nieprawidłowości w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju:

- (a) Niedokładność w gromadzeniu lub przetwarzaniu informacji wykorzystywanych do przygotowania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju;
- (b) Manipulowanie lub ukrywanie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju w sposób, który wprowadzałby w błąd docelowych użytkowników;
- (c) Osądy kierownictwa obejmujące szacunki uznane przez praktyka za nieuzasadnione;
- (d) Włączenie nieodpowiednich informacji, na przykład informacji, które nie spełniają odpowiednich kryteriów lub niewłaściwe zastosowanie procesu identyfikacji tematów raportowania przez kierownictwo, co skutkuje włączeniem nadmiernej ilości nieistotnych informacji, które zaciemniają lub zniekształcają informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju wymagane przez obowiązujące kryteria;
- (e) Uwzględnienie informacji, które nie są poparte wystarczającymi dowodami.
- (f) Pominięcie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju wymaganych przez obowiązujące kryteria, na przykład nieuwzględnienie wymaganego ujawnienia lub elementów wymaganego ujawnienia lub pominięcie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju odnoszących się do znaczącego późniejszego zdarzenia, które prawdopodobnie zmieniłoby decyzje użytkowników, ale nie zostało odpowiednio ujawnione;
- (g) Trwałość informacji, które w ocenie praktyka są:
  - (i) Niejednoznaczne; lub
  - (ii) Zdolny do precyzyjnego określenia, ale przedstawiony w niejasny sposób;
- (h) Wprowadzanie zmian w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju od poprzedniego okresu sprawozdawczego bez racjonalnego uzasadnienia lub bez ujawnienia powodów ich wprowadzenia;
- (i) Sposób prezentacji informacji o zrównoważonym rozwoju, np:
  - (iii) Wyrwane z kontekstu, w sposób niewyważony lub nadano im większe lub mniejsze znaczenie niż jest to uzasadnione w oparciu o dostępne dowody i obowiązujące kryteria; lub
  - (iv) Używanie superlatyw i przymiotników, które opisują bardziej pozytywny wynik niż jest to możliwe.
- (j) Niewłaściwe wyciąganie wniosków na podstawie wybiórczych informacji poprzez stwierdzenia takie jak poniższe:
  - (i) "Duża liczba firm na całym świecie", w oparciu o informacje dotyczące zaledwie stu firm; choć sto może być dużą liczbą, nie jest to duża liczba w porównaniu z liczbą firm na świecie.
  - (ii) "Liczba podwoiła się od zeszłego roku" może być faktem, ale niewielka baza, która spowodowała to podwojenie, może nie zostać ujawniona.

A402. Niektóre kryteria ramowe mogą zezwalać jednostce na pominięcie informacji, wyjaśnienie, jakie informacje zostały pominięte i dlaczego. Na przykład jednostka może mieć prawo do pominięcia informacji, jeśli wymóg nie ma zastosowania, informacje są niedostępne lub niekompletne, istnieją zakazy prawne lub ograniczenia dotyczące poufności. W takich przypadkach pominięte informacje mogą nie stanowić zniekształcenia. Przed stwierdzeniem, czy pominięcie stanowi zniekształcenie, praktykant może omówić pominięcie i jego przyczyny z kierownictwem oraz, w stosownych przypadkach, z osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie.

A403. Informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mogą zawierać opis procesów, systemów lub kontroli jednostki w odniesieniu do kwestii zrównoważonego rozwoju (np. proces jednostki mający na celu identyfikację, ocenę i zarządzanie bieżącymi i przewidywanymi ryzykami i szansami związanymi ze zrównoważonym rozwojem). Zakres usługi atestacyjnej może wymagać od praktyka wyciągnięcia następujących wniosków:

- (a) Czy opis procesów, systemów lub kontroli jednostki rzetelnie przedstawia projekt i wdrożenie tych procesów, systemów lub kontroli;
- (b) Czy procesy, systemy lub kontrole jednostki są odpowiednie lub działały skutecznie przez cały okres; lub
- (c) Połączenie obu.

Zakres usług atestacyjnych i wynikające z niego wnioski zawarte w raporcie atestacyjnym mogą zależeć od takich czynników, jak mające zastosowanie kryteria, przepisy prawa, regulacje lub wymogi zawodowe lub uzgodnione warunki zlecenia. To, co stanowi zniekształcenie w tych okolicznościach, zależy od zakresu zlecenia. Na przykład:

- (a) Zakres zlecenia obejmuje sprawdzenie, czy procesy, systemy lub kontrole jednostki są odpowiednie i działają skutecznie przez cały okres: Jeśli praktyk stwierdzi, że opis procesów, systemów lub kontroli jednostki niedokładnie sugeruje, że są one odpowiednio zaprojektowane lub działają skutecznie przez cały okres, może to stanowić zniekształcenie.
- (b) Zakres zlecenia nie obejmuje tego, czy procesy, systemy lub kontrole jednostki są odpowiednie i skutecznie funkcjonują przez cały okres, a powiązane ujawnienia dotyczące procesów, systemów lub kontroli jednostki są uznawane za inne informacje: Jeżeli praktyk jest świadomy, że opis procesów, systemów lub kontroli jednostki niedokładnie sugeruje, że są one odpowiednio zaprojektowane lub działają skutecznie przez cały okres, zastosowanie ma paragraf 157.

Rozważenie, czy zidentyfikowane nieprawidłowości mogą wynikać z oszustwa (Zob. Par. 138)

A404. Paragraf 72 wymaga od praktyka oceny, czy stosowane kryteria są odpowiednie. Kryteria, które są niejasne i pozwalają na manipulację informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju mogą nie być odpowiednie dla okoliczności zlecenia. Jeśli kryteria są odpowiednie, ale kierownictwo celowo nie zastosowało ich odpowiednio, może to wskazywać na zniekształcenie spowodowane oszustwem.

A405. Nieprawidłowości spowodowane oszustwem mogą wynikać z celowego działania:

- (a) Manipulowanie, fałszowanie lub zmienianie informacji lub dokumentacji pomocniczej, na podstawie której przygotowywane są informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju.
- (b) Wprowadzenie w błąd lub pominięcie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.

A406. Przykłady zniekształceń spowodowanych oszustwem w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju:

- Nieprawdziwe informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju w celu uniknięcia kar lub grzywien.
- Celowo niedokładne lub wprowadzające w błąd publiczne oświadczenia lub twierdzenia, które będą miały korzystny wpływ na cenę akcji lub ocenę wiarygodności podmiotu w zakresie zrównoważonego rozwoju, takie jak niedokładne stwierdzenie, że obligacja jest obligacją zrównoważonego rozwoju.
- Celowe raportowanie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do wyników lub zachęt do rekompensaty w sposób stroniczy, aby wpłynąć na wynik nagrody za wyniki lub rekompensaty.
- Podkreślanie, że produkt został wyprodukowany przy użyciu materiałów pochodzących z recyklingu, ale celowo nie informowanie, że produkt został wyprodukowany przy użyciu pracy przymusowej.
- Celowe zgłaszanie tematów, na które jednostka ma pozytywny wpływ i pomijanie tematów, na które jednostka ma negatywny wpływ.
- Nieprawdziwe informacje bazowe, aby informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju wyglądały bardziej korzystnie w kolejnych okresach.

A407. Jeśli wykonawca zidentyfikuje zniekształcenie wskazujące na oszustwo, może to mieć wpływ na inne aspekty usługi atestacyjnej, w szczególności:

- (a) Identyfikację przez praktyka ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem (w przypadku zlecenia o ograniczonej pewności), lub identyfikacja i ocena przez praktyka ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem na poziomie stwierdzenia w odniesieniu do ujawnień (w przypadku zlecenia o racjonalnej pewności) oraz wynikający z tego wpływ na charakter, harmonogram i zakres dalszych procedur;
- (b) Wiarygodność oświadczeń kierownictwa, uznając, że przypadek oszustwa jest mało prawdopodobny.

*Rozważenie zidentyfikowanych zniekształceń w miarę postępu zlecenia (Zob. Par. 139)*

A408. Praktyk może również rozważyć, czy skumulowane zniekształcenia odnoszą się do niedociągnięć kontroli. W szczególności, praktykant może rozważyć, czy charakter lub zakres skumulowanych zniekształceń skutkuje potrzebą aktualizacji zrozumienia przez praktyka systemu kontroli wewnętrznej jednostki związanego ze sporządzeniem informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju (Zob. Par. 102L i 102R).

*Informowanie o nieprawidłowościach i ich korygowanie (Par. 140-142)*

A409. W przypadku ujawnień narracyjnych zwrócenie się do kierownictwa o skorygowanie zniekształcenia może wiązać się z przeformułowaniem lub usunięciem zniekształconego tekstu.

A410. Zrozumienie przez praktyka powodów, dla których kierownictwo nie dokonało korekt, może wskazywać na możliwą stroniczość w ocenach kierownictwa.

*Ocena wpływu nieskorygowanych nieprawidłowości (Zob. Par. 143-144)*

- A411. Ustalenie, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne, wymaga profesjonalnego osądu w kontekście mających zastosowanie kryteriów i okoliczności zlecenia, w tym tego, kim są zamierzeni użytkownicy i jakie ujawnienia mogą być istotne.
- A412. Gdy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są mierzone przy użyciu wspólnej podstawy pomiaru (np. kwot pieniężnych lub jednostek fizycznych), praktyk może być w stanie skumulować wszystkie zniekształcenia razem (tj. jako mające ten sam charakter ilościowy i możliwe do zagregowania). Jednakże ujawnienia mogą odnosić się do wielu tematów, mogą obejmować kilka aspektów tematów, a kwestie zrównoważonego rozwoju mogą być mierzone lub oceniane przy użyciu różnych podstaw pomiaru. Praktyk nie jest zobowiązany do przekształcania zniekształceń w różnych podstawach pomiaru we wspólną podstawę w celu skumulowania zniekształceń i ustalenia, czy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są istotnie zniekształcone.
- A413. Nieprawidłowości w kwotach mniejszych niż próg istotności ilościowej mogą mieć istotny wpływ na raportowane informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju z perspektywy jakościowej. Na przykład, jeśli błąd skutkuje odwróceniem tendencji spadkowej wskaźnika lub jeśli błąd uniemożliwia jednostce spełnienie wymogów regulacyjnych, można je uznać za istotne, nawet jeśli błąd ilościowy jest mniejszy niż próg ilościowy.
- A414. Jeśli zakres usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju obejmuje szereg wskaźników, z których każdy odnosi się do innej kwestii związanej ze zrównoważonym rozwojem, praktyk może ocenić istotność zniekształceń oddzielnie dla każdego wskaźnika, ponieważ zamierzeni użytkownicy mogą mieć różną tolerancję na zniekształcenia w każdym wskaźniku. Na przykład, tolerancja zamierzonych użytkowników na zniekształcenia będzie prawdopodobnie wyższa w przypadku ujawnienia informacji o odpadach innych niż niebezpieczne, ulegających degradacji, niż w przypadku ujawnienia informacji o odpadach radioaktywnych lub innych odpadach niebezpiecznych.
- A415. Informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju jako całość mogą być zniekształcone, nawet jeśli poszczególne zniekształcenia są nieistotne. Nawet jeśli istnieją nieprawidłowości, których nie można skumulować według kwestii zrównoważonego rozwoju lub innych wspólnych czynników, mogą one wykazywać wspólny kierunek, wydźwięk lub tendencję. Na przykład, jeśli skutkiem nieprawidłowości jest to, że informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju jako całość wyglądają bardziej korzystnie niż w rzeczywistości lub wszystkie nieprawidłowości wyolbrzymiają pozytywne aspekty działań jednostki, a umniejszają aspekty negatywne, może to w sumie dać stronniczy i wprowadzający w błąd obraz użytkownikom informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.
- A416. Po zidentyfikowaniu wszystkich niekwantyfikowalnych nieprawidłowości może być możliwe ich pogrupowanie, na przykład według tego, czy odnoszą się one wspólnie do określonych aspektów kwestii zrównoważonego rozwoju. Na przykład, może istnieć jedno lub więcej nieistotnych zniekształceń w jakościowych oświadczeniach kierownictwa dotyczących bezpieczeństwa i higieny pracy oraz inne nieistotne zniekształcenie dotyczące różnorodności pracowników. Ponieważ zarówno bezpieczeństwo i higiena pracy, jak i różnorodność odnoszą się do społecznego aspektu informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, praktyk może być w stanie pogrupować te zniekształcenia i rozważyć ich łączny wpływ na społeczny aspekt informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju jednostki. Podobnie, szereg nieistotnych zniekształceń w raportowanych informacjach o zużyciu wody i inne nieistotne zniekształcenie dotyczące wytwarzanych odpadów mogą być rozpatrywane łącznie, ponieważ oba odnoszą się do środowiskowego aspektu informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.



Inne kwestie dotyczące nieprawidłowości (Zob. Par. 144)

A417. Istotność nieskorygowanych stwierdzeń jest rozpatrywana w kontekście czynników jakościowych i, w stosownych przypadkach, ilościowych. Praktyk może również rozważyć zakres, w jakim użytkownicy mogliby podjąć inną decyzję, gdyby informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju nie były zniekształcone. Czynniki jakościowe, które mogą wskazywać na większe prawdopodobieństwo, że zniekształcenie jest istotne, obejmują:

Kwestia zrównoważonego rozwoju

- (a) Stosowany przez jednostkę proces identyfikacji i wyboru tematów i aspektów tematów jest niedopasowany do zakresu lub celu raportowania zgodnie z obowiązującymi kryteriami.
- (b) Błędne informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju odnoszą się do aspektu kwestii zrównoważonego rozwoju, który został uznany za istotny.
- (c) Istnieje wiele nieprawidłowości związanych z tym samym tematem dotyczącym zrównoważonego rozwoju.
- (d) Charakter nieprawidłowości jest taki, że wszystkie one zawyżają lub zaniżają kwestię zrównoważonego rozwoju.

Czynniki zewnętrzne

- (e) Nieprawdziwe informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju odnoszą się do niezgodności z prawem lub regulacjami, w szczególności gdy konsekwencje ich nieprzestrzegania są poważne.
- (f) Nieprawdziwe informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju odnoszą się do kwestii zrównoważonego rozwoju, które mają wpływ na dużą liczbę interesariuszy jednostki. Mogą jednak wystąpić sytuacje, w których kwestia zrównoważonego rozwoju ma wpływ tylko na niewielką liczbę interesariuszy, ale mimo to może mieć istotne konsekwencje. Na przykład, mała społeczność dotknięta radioaktywnym skażeniem wody pochodzącej ze ścieków pochodzących z działalności jednostki może doprowadzić do procesu sądowego, który może mieć istotny wpływ na jednostkę i jej innych interesariuszy.

Charakter informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju

- (g) Nieprawidłowości mogą wskazywać na wątpliwości co do wykonalności planów kierownictwa. Na przykład, jednostka może ujawnić swoje polityki lub zobowiązania do łagodzenia ryzyka związanego ze zrównoważonym rozwojem zgodnie z obowiązującymi kryteriami, ale uzyskane dowody mogą wskazywać, że te polityki lub zobowiązania są nierealistyczne, opierają się na niesprawdzonych technologiach lub wymagają finansowania, którego jednostka prawdopodobnie nie będzie w stanie uzyskać.
- (h) Zniekształcenie odnosi się do konkretnego ujawnienia, które jest powszechnie stosowane do porównywania jednostki z jej odpowiednikami.
- (i) Zniekształcenie odnosi się do celu lub prognozy, a błąd ma znaczący wpływ na to, czy cel lub próg zostanie osiągnięty (w niektórych przypadkach wielkość błędu może być niewielka, ale może mieć znaczące konsekwencje dla osiągnięcia celu).
- (j) Nieprawdziwe informacje przedstawiają znaczącą zmianę w uprzednio zgłoszonej pozycji lub trend, który uległ odwróceniu.

#### Prezentacja

- (k) Zniekształcenie, które powstało w wyniku prezentacji informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, jest mylące, ponieważ użyte sformułowania są niejasne i mogą być interpretowane na wiele różnych sposobów. W związku z tym zamierzeni użytkownicy mogą podejmować różne decyzje w zależności od ich interpretacji.

#### Zachowanie kierownictwa

- (l) Zniekształcenie powstało w wyniku oszustwa popełnionego przez kierownictwo w celu wprowadzenia w błąd zamierzonych użytkowników.
- (m) Kierownictwo niechętnie koryguje nieprawidłowości z powodów innych niż uznanie ich za nieistotne.
- (n) Kierownictwo podaje agresywne cele lub szacunki, lub defensywnie przedstawia wyjaśnienia.

A418. Zniekształcenia w informacjach jakościowych są równie ważne jak zniekształcenia w informacjach ilościowych. Jeśli zniekształcenia w informacjach jakościowych nie zostały skorygowane przez kierownictwo, praktyk może je skumulować, wymieniając je lub zaznaczając lub podkreślając je w kopii informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Jeśli nie jest możliwe zsumowanie zniekształceń w celu określenia ich łącznego wpływu, praktyk może rozważyć, czy istnieją jakiegokolwiek podobieństwa między zniekształceniami, takie jak to, czy zniekształcenia odzwierciedlają bardziej korzystny wynik, który jest łącznie istotny, lub wskazują na stronniczość kierownictwa.

A419. Inne czynniki, które mogą pomóc praktykowi w ocenie istotności zniekształceń, obejmują zrozumienie:

- Przyczyn zidentyfikowanych nieprawidłowości. Na przykład, jeśli zniekształcenie jakościowe wynika z faktu, że kierownictwo celowo zdecydowało się na zniekształcenie faktów, może to wskazywać na możliwość, że informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mogą zawierać istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem.
- Czy zniekształcenie może mieć pośredni wpływ na zniekształcenia zidentyfikowane w innych obszarach zlecenia. Na przykład, nieistotne zawyżenie pozycji może pośrednio wpłynąć na bardziej znaczące wyliczenie, które obejmuje tę pozycję, powodując, że wyliczenie to spadnie poniżej wymaganego minimalnego progu zawartego w umowie lub kryteria kwalifikacji do programu, dotacji lub finansowania. Podobnie, brak wymaganego zatwierdzenia dla stosunkowo nieistotnej transakcji może nie być istotny indywidualnie, ale może mieć wpływ na skuteczność kontroli w obszarach informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które użytkownicy mogą uznać za ważne.

Niepewność pomiaru lub oceny (Zob. Par. 144)

A420. Kwestia zrównoważonego rozwoju może wiązać się z nieodłączną niepewnością pomiaru lub oceny (na przykład oszacowanie ryzyka związanego z klimatem w perspektywie długoterminowej w całym łańcuchu wartości jednostki). W wyniku nieodłącznej niepewności związanej z kwestią zrównoważonego rozwoju, może istnieć szeroki zakres możliwych wyników i może być trudno zidentyfikować, czy istnieje istotne zniekształcenie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Identyfikując i oceniając zniekształcenia, praktyk może rozważyć, czy kwestia zrównoważonego rozwoju jest tak precyzyjna, jak wymagają tego obowiązujące kryteria, a informacje wymagane przez obowiązujące kryteria dotyczące nieodłącznej niepewności zostały ujawnione. Bez ujawnień wspierających, które pomagają zamierzonym użytkownikom zrozumieć niepewność, mające zastosowanie kryteria mogą nie być odpowiednie, a informacje dotyczące

zrównoważonego rozwoju mogą nie być odpowiednio zaprezentowane. Paragrafy 170(g) i A499 odnoszą się do odpowiednich opisów, które powinny być zawarte w raporcie atestacyjnym.

A421. W przypadku, gdy niepewność nie jest nieodłączna (tj. gdy wynika z braku odpowiedniego zastosowania mających zastosowanie kryteriów), może ona prowadzić do powstania nieprawidłowości. Na przykład, kierownictwo mogło nie wykorzystać odpowiednich informacji do pomiaru lub oceny kwestii zrównoważonego rozwoju, co spowodowało, że nie jest ona tak precyzyjna, jak wymagają tego obowiązujące kryteria.

A422. Informacje dotyczące przyszłości są zwykle obciążone większą niepewnością pomiaru lub oceny niż informacje historyczne. W rezultacie może istnieć szeroki zakres możliwych wyników, a identyfikacja i ocena nieprawidłowości, w tym tego, czy założenia są prawidłowe, może być trudna, zależnie od tego, czy założenia są:

- (a) Rozsądne, w przypadku prognozy; lub
- (b) Realistyczne i zgodne z celem informacji, w przypadku prognoz. Praktyk może rozważyć sposoby, w jakie mogą powstać zniekształcenia, na przykład:
  - (i) Wykorzystane dane lub inne informacje mogą nie być odpowiednie, kompletne lub wiarygodne;
  - (ii) Założenia mogą zawierać informacje, które nie są istotne, mogą pomijać ważne kwestie, mogą być wewnętrznie niespójne lub mogą mieć niewłaściwą wagę;
  - (iii) Założenia mogą nie być zgodne z decyzjami lub intencjami kierownictwa;
  - (iv) Może wystąpić niezamierzone lub celowe błędne zastosowanie założeń do danych lub innych informacji, lub w obliczeniach informacji wymiernych.

W niektórych przypadkach nieprawidłowości mogą wynikać z połączenia tych okoliczności.

A423. Praktyk może również rozważyć, czy istnieją wskaźniki możliwej stronniczości kierownictwa w wyborze założeń, metod lub danych w sposobie prezentacji informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które mogą wskazywać na zniekształcenie lub mieć wpływ na resztę usług atestacyjnych. Na przykład, gdy kierownictwo

- (a) Zmieniło założenia lub zastosowane metody lub dokonał osądu, że nastąpiła zmiana okoliczności, bez racjonalnego uzasadnienia;
- (b) Zastosowało założenia, które są niezgodne z obserwowalnymi założeniami rynkowymi; lub
- (c) Wybrało istotne założenia, które sprzyjają celom kierownictwa lub mogą wskazywać na wzorzec lub trend.

#### **Ocena opisu mających zastosowanie kryteriów (Zob. Pkt 145)**

A424. Warunki wstępne zlecenia usługi atestacyjnej określone w paragrafie 72 wymagają, aby kryteria, które według oczekiwań praktyka zostaną zastosowane przy sporządzaniu informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, były dostępne dla zamierzonych użytkowników. Można to osiągnąć poprzez odniesienie do opisu mających zastosowanie kryteriów, który jest dostępny dla zamierzonych użytkowników, lub poprzez włączenie opisu mających zastosowanie kryteriów i źródeł tych kryteriów do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie, w jaki sposób:

- (a) Treść informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, takich jak tematy i aspekty tematów, została zidentyfikowana i wybrana;
- (b) Zidentyfikowano potrzeby informacyjne zamierzonych użytkowników; oraz

(c) Kwestia zrównoważonego rozwoju została zmierzona lub oceniona.

A425. Odniesienie lub opisanie mających zastosowanie kryteriów i ich źródeł jest szczególnie ważne, gdy:

- (a) Istnieją znaczące różnice pomiędzy kryteriami stosowanymi przez jednostki z tej samej branży, regionu lub jurysdykcji, co do których praktykujący oczekuje, że mają podobne okoliczności lub są równoważne.
- (b) Kwestia zrównoważonego rozwoju podlega wysokiemu stopniowi niepewności pomiaru lub oceny, tak jak w przypadku informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju odnoszących się do przyszłości, ponieważ może występować większa zmienność lub może być otwarta na większą interpretację niż w przypadku mniejszej niepewności. Może to skutkować tym, że informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mogą być źle zrozumiane lub błędnie zinterpretowane przez zamierzonych użytkowników.

A426. Oceniając, czy odniesienie lub opis kryteriów jest odpowiedni, praktyk może rozważyć, czy odnosi się on do:

- (a) Źródła obowiązujących kryteriów oraz tego, czy obowiązujące kryteria są kryteriami ramowymi zawartymi w przepisach ustawowych lub wykonawczych lub wydanymi przez upoważnione lub uznane organy ekspertów, które stosują przejrzystą i należyłą procedurę, czy też kryteriami opracowanymi przez dany podmiot.
- (b) Tego, w jaki sposób zastosowano kryteria ramowe.
- (c) W przypadku kryteriów opracowanych przez podmiot, w jaki sposób ustalono, że kryteria te, wraz z wszelkimi kryteriami ramowymi, są odpowiednie.
- (d) Jeżeli nie zastosowano odpowiednich kryteriów ramowych, należy podać powody ich niezastosowania.
- (e) Konkretny aspekt kryteriów związane z poszczególnymi rodzajami informacji dotyczącymi zrównoważonego rozwoju, na przykład:
  - (i) Podstawa oceny racjonalności założeń leżących u podstaw informacji dotyczących przyszłości.
  - (ii) Cele kontroli w zakresie projektowania i skuteczności operacyjnej procesów, systemów lub kontroli.
  - (iii) Cele, kluczowe wskaźniki wydajności, zobowiązania lub cele do oceny lub pomiaru wydajności.
- (f) Metody pomiaru lub oceny stosowane, gdy obowiązujące kryteria pozwalają na wybór między kilkoma metodami.
- (g) Wszelkie znaczące osądy dokonane przy stosowaniu odpowiednich kryteriów w okolicznościach zaangażowania.
- (h) Nieodłączne ograniczenia, jeśli takie istnieją, związane z pomiarem lub oceną kwestii zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do obowiązujących kryteriów.
- (i) Inne kwestie istotne dla zrozumienia przez zamierzonych użytkowników podstaw sporządzenia informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, w tym niepewności.
- (j) Wszelkie zmiany w stosowanych metodach pomiaru lub oceny oraz ich przyczyny.
- (k) Wszelkie zidentyfikowane odstępstwa od obowiązujących kryteriów, na przykład odstępstwa od ram, które jednostka określiła jako podstawę do przygotowania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.

- (l) Potrzeba jasnego znaczenia, tak aby opis nie zawierał nieprecyzyjnego lub kwalifikującego języka, który może skutkować niespójną interpretacją i zapewniał wystarczającą szczegółowość i jasność, aby był zrozumiały.

**Późniejsze zdarzenia (Zob. Par. 146-147)**

A427. Przykłady późniejszych zdarzeń:

- Publikacja zrewidowanych czynników, założeń lub poziomów odniesienia przez organ taki jak agencja rządowa (np. zrewidowane czynniki emisji),
- Zmiany w odpowiednich przepisach lub regulacjach,
- Znacząca poprawa wiedzy naukowej,
- 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.

A428R. Procedury stosowane przez praktyka w celu zidentyfikowania późniejszych zdarzeń mogą obejmować:

- (a) Uzyskanie zrozumienia wszelkich procedur ustanowionych przez kierownictwo w celu zapewnienia identyfikacji kolejnych zdarzeń.
- (b) Zwracanie się do kierownictwa, a w stosownych przypadkach do osób odpowiedzialnych za zarządzanie, z zapytaniem, czy wystąpiły jakiegokolwiek późniejsze zdarzenia, które mogą mieć wpływ na informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju.
- (c) Zapoznanie się z protokołami ze spotkań właścicieli, osób odpowiedzialnych za zarządzanie i kierownictwa, które odbyły się po dacie sporządzenia informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, oraz zapytanie o sprawy omawiane na takich spotkaniach, z których protokoły nie są jeszcze dostępne.
- (d) Zapoznanie się z miesięcznymi lub kwartalnymi informacjami podmiotu dotyczącymi zrównoważonego rozwoju, jeśli są one dostępne.

A429L. Procedury stosowane przez praktyka w celu zidentyfikowania późniejszych zdarzeń mogą obejmować zapytanie kierownictwa oraz, w stosownych przypadkach, osób odpowiedzialnych za zarządzanie o to, czy wystąpiły jakiegokolwiek późniejsze zdarzenia, które mogą mieć wpływ na informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju. Zakres uwzględnienia późniejszych zdarzeń zależy od potencjalnego wpływu takich zdarzeń na informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju oraz wniosków atestacyjnych praktyka.

A430. Po dacie sporządzenia raportu atestacyjnego praktyk nie ma obowiązku przeprowadzania żadnych procedur związanych z informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju. Jednakże, jeśli po dacie raportu atestacyjnego zostanie ujawniony fakt, który, gdyby był znany praktykowi w dniu sporządzenia raportu atestacyjnego, mógłby spowodować zmianę raportu przez praktyka, może on być zmuszony do omówienia tej kwestii z kierownictwem lub osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie lub podjęcia innych działań odpowiednich do okoliczności.

### **Pisemne oświadczenia kierownictwa i osób odpowiedzialnych za zarządzanie (Zob. Pkt 148)**

- A431. Pisemne potwierdzenie ustnych oświadczeń ogranicza możliwość wystąpienia nieporozumień pomiędzy praktykiem a kierownictwem oraz, w stosownych przypadkach, osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie. Osoba(y), od której(ych) praktyk żąda pisemnych oświadczeń, będzie zazwyczaj członkiem kierownictwa wyższego szczebla lub osób odpowiedzialnych za zarządzanie, w zależności na przykład od struktury zarządzania i zarządzania jednostką, która może się różnić w zależności od jurysdykcji, odzwierciedlając wpływy, takie jak różne uwarunkowania kulturowe i prawne oraz wielkość i cechy własnościowe.
- A432. Oświadczenia kierownictwa i, w stosownych przypadkach, osób odpowiedzialnych za zarządzanie nie mogą zastąpić innych dowodów, których dostępności praktyk mógłby racjonalnie oczekiwać. Chociaż pisemne oświadczenia dostarczają niezbędnych dowodów, same w sobie nie stanowią wystarczającego dowodu w odniesieniu do żadnej ze spraw, których dotyczą. Co więcej, fakt otrzymania przez praktyka wiarygodnych pisemnych oświadczeń nie ma wpływu na charakter lub zakres innych dowodów uzyskanych przez praktyka.

### **Inne informacje**

#### *Uzyskiwanie innych informacji (Zob. Par. 154)*

- A433. Jak wyjaśniono w paragrafie 3, zakres usług atestacyjnych może obejmować wszystkie informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju, których przekazania oczekuje się od jednostki lub tylko część tych informacji. Jeżeli usługi atestacyjne nie obejmują całości informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, termin "informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju" należy rozumieć jako informacje, które są przedmiotem świadczenia usług atestacyjnych.
- A434. Celem wymaganej dyskusji z kierownictwem, o której mowa w paragrafie 154(a), jest pomoc praktykowi w zrozumieniu całości informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które mają być raportowane, w tym informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju będących przedmiotem świadczenia usług atestacyjnych, oraz tego, gdzie będą one raportowane, aby mógł zidentyfikować inne informacje, które należy przeczytać i rozważyć zgodnie z paragrafem 155. Na przykład, informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju będące przedmiotem świadczenia usług atestacyjnych mogą być zawarte w raporcie zarządu jednostki, raporcie rocznym lub raporcie zintegrowanym, lub mogą być zawarte w innych informacjach dotyczących zarządzania.
- A435. Ponieważ ramy i praktyki dotyczące raportowania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju mogą ewoluować, a nowe przepisy prawa i regulacje mogą być nakładane w miarę upływu czasu, lokalizacja informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju i treść raportu (raportów), w których informacje te są zawarte, mogą się zmieniać w poszczególnych okresach. W rezultacie może nie być jasne, który dokument (dokumenty) zawiera raport, w którym zostaną opublikowane informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju. Ponieważ za przygotowanie raportów jednostki odpowiedzialne jest kierownictwo lub osoby, którym powierzono obowiązki zarządcze, specjalista może poinformować kierownictwo lub osoby, którym powierzono obowiązki zarządcze, o oczekiwaniach specjalisty w odniesieniu do uzyskania ostatecznej wersji raportu(-ów) zawierającego(-ych) informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju w odpowiednim czasie przed datą raportu atestacyjnego, tak aby specjalista mógł zakończyć procedury wymagane przez niniejszą ISSA przed datą raportu atestacyjnego.
- A436. W przypadku, gdy inne informacje są udostępniane użytkownikom wyłącznie za pośrednictwem strony internetowej jednostki, ostateczną wersją innych informacji uzyskanych od jednostki, a nie bezpośrednio ze strony internetowej jednostki, jest odpowiedni dokument, na podstawie którego praktykant przeprowadziłby procedury zgodnie z niniejszym ISSA. Zgodnie z niniejszym ISSA praktyk nie jest odpowiedzialny za wyszukiwanie innych informacji, w tym innych informacji, które mogą znajdować się na stronie internetowej jednostki. Ponadto, na praktykującym nie spoczywa

odpowiedzialność za przeprowadzenie jakichkolwiek procedur mających na celu potwierdzenie, że inne informacje są odpowiednio wyświetlane na stronie internetowej jednostki lub w inny sposób zostały odpowiednio przekazane lub wyświetlone elektronicznie, chyba że wchodzi to w zakres zlecenia atestacyjnego.

*Czytanie i uwzględnianie innych informacji (Zob. Pkt 155)*

A437. Jeśli inne informacje są istotnie niespójne z informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju będącymi przedmiotem usługi atestacyjnej lub z wiedzą uzyskaną przez osobę wykonującą usługę atestacyjną, może to wskazywać na istnienie istotnego zniekształcenia informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju lub na istnienie istotnego zniekształcenia innych informacji. Może to podważyć wiarygodność informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju i raportu atestacyjnego. Takie istotne zniekształcenia mogą również niewłaściwie wpływać na decyzje użytkowników, dla których przygotowany jest raport atestacyjny. Procedury odnoszące się do innych informacji mogą również pomóc praktykowi w spełnieniu odpowiednich wymogów etycznych zgodnie z paragrafem 33. Odpowiednie wymogi etyczne wymagają od praktyka unikania świadomego powiązania z informacjami, które zdaniem praktyka zawierają istotnie fałszywe lub wprowadzające w błąd stwierdzenia, oświadczenia lub informacje dostarczone lekkomyślnie, lub pomijają lub zaciemniają wymagane informacje, w przypadku gdy takie pominięcie lub zaciemnienie wprowadzałyby w błąd.

A438. W niektórych przypadkach ujawnienia zawarte w innych informacjach mogą podsumowywać lub dostarczać dodatkowych szczegółów na temat ujawnień zawartych w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju będących przedmiotem działań atestacyjnych. Praktyk może porównać wybrane ujawnienia w innych informacjach z ujawnieniami w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju podlegających atestacji. Zakres tego porównania jest kwestią profesjonalnego osądu przy założeniu, że obowiązki praktyka wynikające z niniejszego ISSA nie stanowią poświadczenia wiarygodności innych informacji ani nie nakładają obowiązku uzyskania poświadczenia wiarygodności innych informacji.

*Reakcja w przypadku stwierdzenia przez praktyka istotnego zniekształcenia innych informacji*

Reagowanie w przypadku stwierdzenia przez praktyka istotnego zniekształcenia w innych informacjach uzyskanych przed datą sporządzenia raportu atestacyjnego (Par. 157-158)

A439. Działania podejmowane przez praktyka, jeśli inne informacje nie zostaną skorygowane po skontaktowaniu się z osobami, którym powierzono obowiązki zarządcze, są kwestią profesjonalnego osądu. Praktyk może wziąć pod uwagę, czy uzasadnienie braku korekty podane przez kierownictwo i osoby, którym powierzono obowiązki zarządcze, budzi wątpliwości co do rzetelności lub uczciwości kierownictwa lub osób, którym powierzono obowiązki zarządcze, np. gdy praktyk podejrzewa zamiar wprowadzenia w błąd. Praktyk może również uznać za stosowne zasięgnięcie porady prawnej. W niektórych przypadkach praktyk może być zobowiązany na mocy przepisów prawa, regulacji lub innych standardów zawodowych do przekazania sprawy organowi regulacyjnemu lub odpowiedniemu organowi zawodowemu.

Reagowanie w przypadku stwierdzenia przez praktyka istnienia istotnego zniekształcenia w innych informacjach uzyskanych po dacie raportu atestacyjnego (Zob. Par. 157-158)

A440. Praktyk nie ma obowiązku przeprowadzania żadnych procedur dotyczących innych informacji, które staną się dostępne po dacie sporządzenia raportu atestacyjnego. Praktyk może jednak uzyskać świadomość, że istnieje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami dostępnymi po dacie sporządzenia raportu atestacyjnego a informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju lub wiedzą uzyskaną przez praktyka w trakcie realizacji zlecenia. Praktyk może omówić tę kwestię z kierownictwem lub osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie, w zależności od przypadku, a jeśli inne informacje nie zostaną skorygowane, podjąć odpowiednie działania. Może

to obejmować przeprowadzenie innych procedur w celu stwierdzenia, czy istnieje istotne zniekształcenie innych informacji lub informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Jeśli praktyk dojdzie do wniosku, że istnieje istotne zniekształcenie, ale inne informacje nie zostaną skorygowane, praktyk może dążyć do tego, aby nieskorygowane istotne zniekształcenie zostało odpowiednio przedstawione użytkownikom, dla których przygotowany jest raport praktyka, biorąc pod uwagę prawa i obowiązki praktyka.

Wpływ na sprawozdawczość (Zob. Par. 158(a))

A441. W rzadkich okolicznościach odmowa wyrażenia wniosku lub opinii na temat informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju może być właściwa, gdy odmowa skorygowania istotnego zniekształcenia innych informacji poddaje w wątpliwość uczciwość kierownictwa i osób, którym powierzono obowiązki zarządcze, w stopniu podważającym wiarygodność dowodów w ogóle.

Wycofanie się ze zlecenia (Zob. Par. 158(b))

A442. Wycofanie się z usługi atestacyjnej, o ile jest to możliwe na mocy obowiązującego prawa lub regulacji, może być właściwe, gdy okoliczności związane z odmową skorygowania istotnego zniekształcenia innych informacji poddają w wątpliwość uczciwość kierownictwa i osób, którym powierzono sprawowanie funkcji zarządczych, w stopniu poddającym w wątpliwość wiarygodność oświadczeń uzyskanych od nich w trakcie usługi atestacyjnej.

*Reakcja w przypadku wystąpienia istotnej nieprawidłowości w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju lub zrozumienie podmiotu i jego otoczenia przez praktyka wymaga aktualizacji (Zob. Ust. 159)*

A443. Czytając inne informacje, praktyk może poznać nowe informacje, które mają wpływ na:

- Zrozumienie przez praktyka jednostki i jej otoczenia oraz, odpowiednio, może wskazywać na potrzebę zmiany rozważań lub oceny ryzyka przez praktyka.
- Odpowiedzialność praktyka za ocenę wpływu zidentyfikowanych zniekształceń na zlecenie oraz nieskorygowanych zniekształceń, jeśli występują, na informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju.
- Obowiązki praktyka związane z późniejszymi zdarzeniami.

### **Formułowanie wniosków z weryfikacji**

Ocena uzyskanych dowodów (Zob. Par. 160)

A444. Zlecenie atestacyjne jest procesem iteracyjnym, a informacje, na które zwraca uwagę wykonawca, mogą znacząco różnić się od tych, na których oparto ustalenie planowanych procedur. Może to mieć miejsce w szczególności wtedy, gdy system informacyjny jednostki jest mniej dojrzały lub gdy ujawnienia i ich charakterystyka podlegają większej ocenie. W miarę jak praktyk przeprowadza zaplanowane procedury, uzyskane dowody mogą spowodować, że praktyk przeprowadzi dodatkowe procedury, aby osiągnąć zamierzony cel (cele) przeprowadzenia tych procedur. W niektórych okolicznościach praktyk może nie uzyskać dowodów, które spodziewał się uzyskać w ramach zaplanowanych procedur. Jeżeli praktyk stwierdzi, że dowody uzyskane w wyniku przeprowadzonych procedur nie są wystarczające i odpowiednie do sformułowania wniosku na temat informacji dotyczących trwałości, biegły rewident może:

- (a) Przedłużyć wykonaną pracę; lub
- (b) Wykonać inne procedury uznane przez praktyka za konieczne w danych okolicznościach.



W przypadku, gdy żadne z powyższych nie jest możliwe w danych okolicznościach, praktyk nie będzie w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów, aby móc sformułować wnioski.

A445. Procedura może być zaprojektowana tak, aby była skuteczna w osiągnięciu zamierzonego celu, ale jeśli wykonanie lub realizacja procedury (tj. jej zastosowanie) jest niewłaściwe, cel procedury może nie zostać osiągnięty. Paragrafy 30-58 odnoszą się do szczególnych obowiązków praktyka w zakresie zarządzania jakością na poziomie zlecenia oraz powiązanych obowiązków lidera zlecenia, które mogą mieć wpływ na stosowanie procedur. Ponadto paragraf A101 wyjaśnia, że przegląd pracy zespołu wykonującego zlecenie polega na rozważeniu, czy, na przykład:

- (a) Uzyskane dowody są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę do wyciągnięcia przez praktyka wniosków atestacyjnych; oraz
- (b) Cele procedur zostały osiągnięte.

A446. Na profesjonalny osąd praktyka co do tego, co stanowi wystarczający odpowiedni dowód, mają wpływ takie czynniki, jak następujące:

- Znaczenie potencjalnego zniekształcenia i prawdopodobieństwo, że będzie ono miało istotny wpływ, indywidualnie lub w połączeniu z innymi potencjalnymi zniekształceniami, na informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju.
- Skuteczność reakcji kierownictwa lub osób odpowiedzialnych za zarządzanie na znane ryzyko istotnego zniekształcenia.
- Doświadczenie zdobyte podczas poprzednich usług atestacyjnych w odniesieniu do podobnych potencjalnych zniekształceń.
- Wyniki przeprowadzonych procedur, w tym czy takie procedury zidentyfikowały określone nieprawidłowości.
- Źródło i wiarygodność dostępnych informacji.
- Perswazyjność dowodów.
- Zrozumienie jednostki i jej otoczenia.

A447. Ocena uzyskanych dowodów związanych z przygotowaniem informacji jakościowych lub ilościowych aspektów informacji ilościowych może obejmować rozważenie, czy:

- (a) Istnieją wskaźniki możliwej stroniczości w osądach i decyzjach przy dokonywaniu szacunków i przygotowywaniu informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju;
- (b) Wybrane i zastosowane metody kwantyfikacji i zasady sprawozdawczości są zgodne z obowiązującymi kryteriami i są odpowiednie;
- (c) Informacje przedstawione w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju są istotne, wiarygodne, kompletne, porównywalne i zrozumiałe;
- (d) Informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju zapewniają odpowiednie ujawnienie mających zastosowanie kryteriów i innych kwestii, w tym niepewności, tak aby zamierzeni użytkownicy mogli zrozumieć istotne osądy dokonane podczas ich przygotowywania; oraz
- (e) Terminologia stosowana w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju jest odpowiednia.

Uzyskane dowody, które są niespójne z innymi dowodami (Zob. Par.162)

A448. Gdy dowody są niespójne z innymi dowodami, może to wskazywać, że niektóre informacje wykorzystane jako dowody nie są wiarygodne. Może to mieć miejsce na przykład wtedy, gdy odpowiedzi na zapytania kierownictwa, osób odpowiedzialnych za zarządzanie, audytorów

wewnętrznych lub innych osób są niespójne. Takie niespójności mogą zatem poddawać w wątpliwość stosowność dokonanej przez praktyka oceny przydatności i wiarygodności takich informacji, zgodnie z paragrafem 83. Paragraf 87 odnosi się do obowiązków praktyka, gdy praktyk ma wątpliwości co do przydatności i wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody. Zakres, w jakim wykonawca może być zmuszony do zmodyfikowania lub uzupełnienia procedur w celu rozwiania wątpliwości oraz wpływ na inne aspekty usługi atestacyjnej może być różny.

- A449. Podczas wykonywania procedury praktyk może zidentyfikować pozycje, które są niezgodne z oczekiwaniami praktyka lub wykazują cechy, które są nietypowe. Do opisanie tych pozycji mogą być stosowane różne terminy, na przykład wyjątki, wartości odstające, pozycje godne uwagi lub pozycje będące przedmiotem zainteresowania. Pozycje te mogą wskazywać na możliwe nieprawidłowości w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju. Mogą również wskazywać na niespójności w dowodach, w szczególności, gdy inne dowody nie zidentyfikowały podobnych wyjątków lub wartości odstających, lub budzić wątpliwości co do wiarygodności informacji.
- A450L. Rozważając wpływ niespójności w dowodach na inne aspekty usługi atestacyjnej, wykonawca może rozważyć, czy dokonana przez niego identyfikacja ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń w ramach usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności, pozostaje właściwa.
- A451R. Rozważając wpływ niespójności w dowodach na inne aspekty usługi atestacyjnej, wykonawca może rozważyć, czy jego ocena ryzyka w ramach usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności pozostaje właściwa.
- A452. Jeśli praktyk nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów, praktyk jest zobowiązany do wyrażenia wniosku z zastrzeżeniem lub odmowy wyrażenia wniosku na temat informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju lub, jeśli to możliwe, do wycofania się ze zlecenia, zgodnie z paragrafem 165.

*Podsumowanie (Zob. Ust. 163-164)*

- A453. W regulacyjnych systemach ujawniania informacji, ujawnienia określone w odpowiednich przepisach prawa lub regulacjach są wystarczające do raportowania do organu regulacyjnego. Jednakże dodatkowe ujawnienia w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju mogą być konieczne dla innych zamierzonych użytkowników, aby zrozumieć istotne osądy dokonane podczas przygotowywania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, takie jak:
- (a) Które operacje są włączone do granicy organizacyjnej jednostki oraz metodę zastosowaną do określenia tej granicy, jeśli mające zastosowanie kryteria pozwalają na wybór między różnymi metodami;
  - (b) Wybrane istotne metody oceny lub kwantyfikacji oraz zasady raportowania, w tym:
    - (i) Proces stosowany w celu określenia, które tematy i aspekty tematów zostały uwzględnione w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju (Zob. Par. A157);
    - (ii) Wszelkie znaczące interpretacje dokonane przy stosowaniu obowiązujących kryteriów w okolicznościach jednostki, w tym źródła danych oraz, w przypadku gdy dozwolony jest wybór między różnymi metodami lub stosowane są metody specyficzne dla jednostki, ujawnienie zastosowanej metody i jej uzasadnienie; oraz
  - (c) W jaki sposób jednostka ustala, czy uprzednio raportowane ujawnienia powinny zostać przekształcone.

- (d) Oświadczenie dotyczące niepewności istotnych dla kwantyfikacji przez jednostkę jej informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, w tym: ich przyczyn; sposobu, w jaki zostały rozwiązane; ich wpływu na informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju; oraz
- (e) Ewentualne zmiany w kwestiach wymienionych w niniejszym punkcie lub w innych kwestiach, które mają istotny wpływ na porównywalność informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju z poprzednim okresem (okresami) lub rokiem bazowym.

A454. Ocena praktyka dotycząca tego, czy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są prezentowane w sposób rzetelny, jest kwestią profesjonalnego osądu. Ocena ta uwzględnia takie kwestie, jak fakty i okoliczności dotyczące jednostki, w tym ich zmiany, w oparciu o zrozumienie jednostki przez praktyka i uzyskane dowody. Ocena obejmuje również, na przykład, ujawnienia niezbędne do osiągnięcia rzetelnej prezentacji wynikające z kwestii, które mogą być istotne (tj. ogólnie, zniekształcenia są uważane za istotne, jeśli można racjonalnie oczekiwać, że wpłyną na decyzje zamierzonych użytkowników podjęte na podstawie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju), takie jak wpływ zmieniających się wymogów lub zmieniającego się otoczenia.

A455. Ocena tego, czy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są prezentowane w sposób rzetelny, może obejmować na przykład dyskusje z kierownictwem i osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie na temat ich poglądów na temat tego, dlaczego wybrano konkretną prezentację, a także alternatyw, które mogły być rozważane. Dyskusje mogą obejmować, na przykład:

- Stopień, w jakim ujawnienia w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju są zagregowane lub zdezagregowane oraz czy prezentacja ujawnień przesłania użyteczne informacje lub prowadzi do informacji wprowadzających w błąd.
- Spójność z odpowiednią praktyką branżową lub czy jakiegokolwiek odstępstwa są istotne dla okoliczności jednostki, a zatem uzasadnione.

*Ograniczenie zakresu (Zob. uUst. 165)*

A456. Ograniczenie zakresu może wynikać z:

- (a) Okoliczności poza kontrolą odpowiednich stron. Na przykład dokumentacja, którą praktyk uważa za niezbędną do sprawdzenia, mogła zostać przypadkowo zniszczona;
- (b) Okoliczności związane z charakterem lub czasem pracy praktyka. Na przykład, fizyczny proces, który praktyk uważa za konieczny do zaobserwowania, mógł mieć miejsce przed zaangażowaniem praktyka; lub
- (c) Ograniczenia nałożone na praktyka przez kierownictwo, osoby odpowiedzialne za zarządzanie lub stronę zlecającą, które mogą na przykład uniemożliwić praktykowi wykonanie procedury, którą praktyk uważa za niezbędną w danych okolicznościach. Ograniczenia tego rodzaju mogą mieć inne implikacje dla zlecenia, takie jak rozważenie przez praktyka ryzyka związanego ze zleceniem oraz akceptacja i kontynuacja relacji z klientem i zlecenia atestacyjnego.

A457. Niemożność wykonania określonej procedury nie stanowi ograniczenia zakresu, jeśli lekarz jest w stanie uzyskać wystarczające odpowiednie dowody, wykonując alternatywne procedury.

*Przyjmowanie ogólnej odpowiedzialności za zarządzanie i osiągnięcie jakości (Zob. Par. 166)*

A458. Istotne względy przy ustalaniu, czy zaangażowanie kierownika prac atestacyjnych było wystarczające i odpowiednie przez cały okres realizacji zlecenia, aby zapewnić podstawę do stwierdzenia, że dokonane istotne osądy i wyciągnięte wnioski są właściwe, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia, obejmują na przykład:

- (a) W jaki sposób przeprowadzono konsultacje w 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 kierownika prac atestacyjnych w trakcie całego zlecenia.

A459. Przykłady wskaźników wskazujących na to, że kierownik prac atestacyjnych mógł nie być wystarczająco i odpowiednio zaangażowany:

- Brak terminowego przeglądu planowania zlecenia przez kierownika prac atestacyjnych, w tym przeglądu przeprowadzonych procedur ryzyka.
- Dowody na to, że osoby, którym przydzielono zadania, działania lub procedury, nie zostały odpowiednio poinformowane o charakterze ich obowiązków i uprawnień, zakresie przydzielonej pracy i jej celach; i nie otrzymały innych niezbędnych instrukcji istotnych informacji.
- Brak dowodów na kierowanie i nadzór kierownika prac atestacyjnych nad innymi członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz przegląd ich pracy.

A460. Jeśli zaangażowanie kierownika prac atestacyjnych nie stanowi podstawy do stwierdzenia, że dokonane istotne osądy i wyciągnięte wnioski są właściwe, kierownik prac atestacyjnych nie będzie w stanie dokonać ustaleń wymaganych w paragrafie 166. Oprócz uwzględnienia polityk lub procedur firmy, które mogą określać wymagane działania, które należy podjąć w takich okolicznościach, odpowiednie działania, które może podjąć kierownik prac atestacyjnych, obejmują na przykład:

- Aktualizację i zmianę planu zlecenia;
- Ponowną ocenę planowanego podejścia do charakteru i zakresu przeglądu oraz modyfikację planowanego podejścia w celu zwiększenia zaangażowania kierownika prac atestacyjnych; lub
- Konsultacje z personelem, któremu przypisano odpowiedzialność operacyjną za odpowiedni aspekt systemu zarządzania jakością firmy.

*Dokumentacja (Zob. Ust. 167)*

- A461. Wymóg udokumentowania, w jaki sposób praktyk odniósł się do niespójności informacji, nie oznacza, że praktyk musi zachować dokumentację zlecenia, która jest nieprawidłowa lub zastąpiona.
- A462. Dokumentacja zlecenia potwierdzająca zaangażowanie kierownika prac atestacyjnych oraz ustalenia kierownika prac atestacyjnych zgodnie z paragrafem 167(b) może być sporządzona na różne sposoby w zależności od charakteru i okoliczności zlecenia.

Przykłady:

- Kierowanie zespołem wykonującym zlecenie można udokumentować poprzez zatwierdzenie planu zlecenia i działań związanych z zarządzaniem projektem;
- Protokoły z formalnych spotkań zespołu wykonującego zlecenie mogą dostarczyć dowodów na jasność, spójność i skuteczność komunikacji kierownika prac atestacyjnych. Oraz inne działania w odniesieniu do kultury i oczekiwanych zachowań, które pokazują zaangażowanie firmy w jakość;
- Agendy z dyskusji między kierownikiem prac atestacyjnych a innymi członkami zespołu wykonującego zlecenie, a w stosownych przypadkach weryfikatorem jakości zaangażowania, a także powiązane podpisy i zapisy czasu spędzonego przez kierownika prac atestacyjnych na realizacji zlecenia, mogą stanowić dowód zaangażowania kierownika prac atestacyjnych w całe zlecenie i nadzór nad innymi członkami zespołu wykonującego zlecenie; lub
- Podpisy kierownika prac atestacyjnych i innych członków zespołu wykonującego zlecenie stanowią dowód na to, że dokumenty robocze zostały przejrane.

**Przygotowanie raportu atestacyjnego**

Skuteczna komunikacja w raporcie atestacyjnym (Zob. Par. 168-169)

- A463. Raport atestacyjny jest środkiem, za pomocą którego wykonawca przekazuje zamierzonym użytkownikom wynik usług atestacyjnych. Jasna komunikacja pomaga zamierzonym użytkownikom zrozumieć wnioski atestacyjne. Praktyk nie sporządza raportu ustnie lub za pomocą symboli bez sporządzenia pisemnego raportu atestacyjnego, który jest łatwo dostępny za każdym razem, gdy sporządzany jest raport ustny lub używany jest symbol, tak aby wniosek praktyka nie został źle zrozumiany. Na przykład, symbol wskazujący na to, że ujawnienia zostały poddane weryfikacji może być hiperłączem do pisemnego raportu atestacyjnego.
- A464. Załącznik 2 zawiera ilustracje raportów atestacyjnych dotyczących informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, zawierających podstawowe elementy określone w paragrafie 170.

*Treść raportu atestacyjnego (Zob. Par. 170)*

- A465. ISSA nie wymaga ustandaryzowanego formatu raportowania wszystkich usług atestacyjnych. Zamiast tego określa podstawowe elementy, które powinien zawierać raport atestacyjny. Raporty atestacyjne są dostosowane do konkretnych okoliczności zlecenia. Oprócz nagłówków wymaganych przez niniejszy ISSA, praktyk może stosować numery paragrafów, pogrubienie tekstu i inne mechanizmy zwiększające przejrzystość i czytelność raportu atestacyjnego.

Tytuł raportu atestacyjnego (Zob. Ust. 170 lit. a))

A466. Aby raport atestacyjny był niezależny, musi być sporządzony przez praktyka, który spełnia wymogi niezależności określone w Kodeksie IESBA mającym zastosowanie do usług atestacyjnych lub wymagania, które są co najmniej tak samo wysokie.

Adresat (Zob. Ust. 170 lit. b))

A467. Adresatem jest zazwyczaj strona zlecająca lub osoby odpowiedzialne za zarządzanie jednostką. Oprócz wskazania adresata raportu atestacyjnego, praktyk może uznać za stosowne umieszczenie w treści raportu atestacyjnego sformułowania określającego cel, dla którego raport został przygotowany lub zamierzonych użytkowników, dla których raport został przygotowany.

Wnioski praktyka (Zob. Par. 170(c))

Uzyskany poziom pewności (Zob. Par. 170(c)(iii))

A468. W przypadku, gdy część informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju podlega ograniczonej pewności, a inne części podlegają wystarczającej pewności, wyraźne wskazanie w raporcie atestacyjnym informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju podlegających każdemu poziomowi poświadczenia może pomóc użytkownikom w zrozumieniu, co zostało podlegało ograniczonej pewności, a co podlegało racjonalnej pewności. Wnioski odnoszące się do każdej części informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju mogą być również rozróżnione, aby pomóc zamierzonym użytkownikom.

Identyfikacja Informacji dotyczących Zrównoważonego Rozwoju (Zob. Par. 170(c)(iv))

A469. Identyfikacja i opis informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju będących przedmiotem usług atestacyjnych oraz, w stosownych przypadkach, kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, mogą obejmować:

- Tytuł lub inne cechy identyfikujące informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju oraz, w stosownych przypadkach, jakikolwiek szerszy raport (taki jak raport roczny lub raport zintegrowany), w którym informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są przedstawiane.
- Jeśli informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju podlegające weryfikacji nie stanowią całości informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, należy wskazać część informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju podlegającą atestacji, a jeśli jest to konieczne, aby pomóc użytkownikom w ich zrozumieniu, należy wskazać informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju niepodlegające atestacji.
- W stosownych przypadkach, nazwa innych podmiotów (takich jak podmioty w łańcuchu wartości), zakładów, lokalizacji, jurysdykcji lub innych granic, do których odnoszą się kwestie zrównoważonego rozwoju.
- Wyjaśnienie tych cech kwestii zrównoważonego rozwoju lub informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, o których powinni wiedzieć zamierzeni użytkownicy, oraz tego, w jaki sposób takie cechy mogą wpływać na precyzję pomiaru lub oceny kwestii zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do obowiązujących kryteriów lub na przekonywalność dostępnych dowodów. Na przykład:
  - Stopień, w jakim informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są jakościowe w porównaniu z ilościowymi, narracyjne w porównaniu z liczbowymi, obiektywne w porównaniu z osądami lub historyczne w porównaniu z perspektywicznymi.

- Zmiany w kwestiach zrównoważonego rozwoju, kryteriach lub innych okolicznościach zaangażowania, które wpływają na porównywalność informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju z jednego okresu do następnego.

Wyrażenie wniosków praktyka (Zob. Par. 170(c)(vi)-(vii), 178L, 178R)

A470L. Przykłady wniosków wyrażonych w formie odpowiedniej dla usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności:

- (a) Wyrażone w kategoriach informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju i obowiązujących kryteriów:
  - (i) Zgodnie z ramami zgodności: "W oparciu o przeprowadzone procedury i uzyskane dowody, nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że [informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju] nie zostały przygotowane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z kryteriami XYZ".
  - (ii) Zgodnie z ramami rzetelnej prezentacji: "W oparciu o przeprowadzone procedury i uzyskane dowody, nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że [informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju] nie są rzetelnie przedstawione, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z kryteriami XYZ".
- (b) Wyrażone w formie oświadczenia złożonego przez odpowiednią stronę:
  - (i) Zgodnie z ramami zgodności: "W oparciu o przeprowadzone procedury i uzyskane dowody, nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że oświadczenie [odpowiedniej strony], że [jednostka] spełniła, we wszystkich istotnych aspektach, wymogi XYZ, nie jest prawidłowo sporządzone".
  - (ii) Zgodnie z ramami rzetelnej prezentacji: "W oparciu o przeprowadzone procedury i uzyskane dowody, nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że oświadczenie [odpowiedniej strony], że [informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju] zostały przygotowane zgodnie z kryteriami XYZ, nie jest, we wszystkich istotnych aspektach, rzetelnie przedstawione."

A471R. Przykłady wniosków wyrażonych w formie odpowiedniej dla zlecenia dającego wystarczającą pewność:

- (a) Wyrażone w kategoriach informacji dotyczących zrównoważonym rozwoju i obowiązujących kryteriów:
  - (i) W ramach zgodności: "Naszym zdaniem informacje dotyczące zrównoważonym rozwoju jednostki zostały przygotowane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z kryteriami XYZ;" lub
  - (ii) W ramach rzetelnej prezentacji: "Naszym zdaniem informacje jednostki na temat zrównoważonego rozwoju są rzetelnie przedstawione, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z kryteriami XYZ;"
- (b) Wyrażone w formie oświadczenia złożonego przez odpowiednią stronę:
  - (i) Zgodnie z ramami zgodności: "Naszym zdaniem oświadczenie [odpowiedniej strony], że jednostka spełniła wymóg XYZ, jest, we wszystkich istotnych aspektach, rzetelnie przedstawione" lub
  - (ii) W ramach rzetelnej prezentacji: "Naszym zdaniem oświadczenie [właściwej strony], że [informacje dotyczące zrównoważonym rozwoju] zostały przygotowane zgodnie z kryteriami XYZ, jest, we wszystkich istotnych aspektach, przedstawione rzetelnie".

A472. Formy ekspresji, które mogą być przydatne w kwestiach zrównoważonego rozwoju, obejmują na przykład jedną z poniższych lub ich kombinację:

- W przypadku ram zgodności - "zgodnie z" lub "zgodnie z".
- W przypadku zleceń, w których mające zastosowanie kryteria opisują proces lub metodologię przygotowania lub prezentacji informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju - "prawidłowo przygotowane".
- W przypadku zleceń, w których zasady rzetelnej prezentacji są zawarte w mających zastosowanie kryteriach - "rzetelnie przedstawiono".

Określenie mających zastosowanie kryteriów (Zob. Par. 170(c)(vii))

A473. Aby praktyk mógł zaakceptować lub kontynuować zlecenie, paragraf 75 wymaga spełnienia warunków wstępnych, w tym tego, że kryteria będą dostępne dla zamierzonych użytkowników. Kierownictwo lub osoby odpowiedzialne za zarządzanie mogą udostępnić użytkownikom mające zastosowanie kryteria, w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju lub poprzez odniesienie, w celu umożliwienia zamierzonym użytkownikom zrozumienia podstawy sporządzenia informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Ujawnienia jednostki w informacjach na temat zrównoważonego rozwoju lub opis kryteriów, do których się odwołuje, mogą obejmować takie kwestie jak:

- Szczegółowe informacje na temat źródeł obowiązujących kryteriów oraz tego, czy obowiązujące kryteria są kryteriami ramowymi, zawartymi w przepisach ustawowych lub wykonawczych lub wydanymi przez upoważnione lub uznane organy ekspertów, które przestrzegają przejrzystego i należytego procesu, a jeśli nie są, kto opracował kryteria, podstawę tego opracowania (np. w jaki sposób zidentyfikowano potrzeby zamierzonego użytkownika) oraz opis, dlaczego uważa się je za odpowiednie.
- Metody pomiaru lub oceny stosowane, gdy obowiązujące kryteria pozwalają na wybór między kilkoma metodami.



- Wszelkie znaczące interpretacje dokonane przy stosowaniu obowiązujących kryteriów.
- Czy nastąpiły jakiegokolwiek zmiany w metodach pomiaru lub wyceny stosowanych od poprzedniego okresu.

A474. Stwierdzenie, że kierownictwo przygotowało informacje dotyczące zrównoważonym rozwoju zgodnie z określonymi kryteriami jest właściwe tylko wtedy, gdy informacje dotyczące zrównoważonym rozwoju spełniają wszystkie wymogi tych kryteriów, które obowiązują w okresie objętym informacjami dotyczącymi zrównoważonym rozwoju.

A475. Opis mających zastosowanie kryteriów, który zawiera nieprecyzyjny język kwalifikujący lub ograniczający (na przykład "informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są w znacznym stopniu zgodne z wymogami XYZ") nie jest odpowiednim opisem, ponieważ może wprowadzać w błąd użytkowników informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.

A476. Czasami kierownictwo może raportować informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju przy użyciu więcej niż jednej metodyki. W takim przypadku, zrozumienie przez użytkownika będzie prawdopodobnie większe, jeśli kierownictwo lub osoby odpowiedzialne za zarządzanie udostępnią kryteria odnoszące się do każdej z ram oddzielnie, zamiast je podsumowywać lub łączyć.

Informowanie zamierzonych użytkowników o kontekście, w jakim należy odczytywać wnioski praktyka (Zob. Par. 170(c)(ix))

A477. Właściwym może być poinformowanie zamierzonych użytkowników o kontekście, w jakim należy odczytywać wnioski praktyka, gdy raport atestacyjny zawiera wyjaśnienie szczególnych cech kwestii zrównoważonego rozwoju, których zamierzeni użytkownicy powinni być świadomi. Konkluzja praktyka może na przykład zawierać sformułowania takie jak: "Niniejszy wniosek został sformułowany na podstawie kwestii przedstawionych w innym miejscu niniejszego niezależnego raportu atestacyjnego".

Sekcja dotycząca podstawy wniosków (Zob. Par. 170(d))

Oświadczenia, że zlecenie zostało przeprowadzone zgodnie z niniejszym ISSA (zob. Par. 170(d)(i))

A478. Stwierdzenia praktyka zawierające nieprecyzyjne lub ograniczające sformułowania (na przykład "zlecenie zostało wykonane w odniesieniu do (lub na podstawie) ISSA 5000") mogą wprowadzać użytkowników raportów atestacyjnych w błąd. W takich okolicznościach użytkownicy mogą zrozumieć, że wszystkie wymogi niniejszego MSB zostały spełnione, nawet jeśli tak nie było (Zob. paragraf 19 i paragraf 170(d)(i)).

Odpowiedzialność za Informacje dotyczące Zrównoważonego Rozwoju (Zob. Par. 170(f))

A479. Określenie względnej odpowiedzialności informuje zamierzonych użytkowników, że kierownictwo lub osoby odpowiedzialne za zarządzanie, w zależności od przypadku, są odpowiedzialne za przygotowanie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, a rolą praktyka jest niezależne wyrażenie wniosków na temat informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.

A480. Osoby odpowiedzialne za zarządzanie zamiast kierownictwa mogą być odpowiedzialne za informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju w zależności od okoliczności zaangażowania i ram prawnych w danej jurysdykcji. W innych jurysdykcjach osoby odpowiedzialne za zarządzanie mogą być odpowiedzialne za nadzór nad procesem przygotowywania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, a kierownictwo wypełnia obowiązki opisane w paragrafie 170(f)(i).

Zastosowanie odpowiedzialności za rzetelną prezentację informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju (Zob. Par. 170(f)(i) a.)

A481. Niektóre kryteria uznają wprost lub pośrednio koncepcję rzetelnej prezentacji. Jak zauważono w paragrafie 17(h), kryteria rzetelnej prezentacji nie tylko wymagają zgodności z kryteriami, ale także uznają w sposób wyraźny lub dorozumiany, że może być konieczne, aby kierownictwo przedstawiło ujawnienia wykraczające poza te wyraźnie wymagane przez kryteria. W związku z tym, odpowiedzialność kierownictwa lub osób odpowiedzialnych za zarządzanie, w zależności od przypadku, za przygotowanie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju zgodnie z ramami rzetelnej prezentacji, rozciąga się na to, czy w prezentowanych informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju osiągnięto rzetelną prezentację.

Informacyjne podsumowanie pracy wykonanej jako podstawa wniosków praktyka (Zob. Par. 170(i))

A482. W przypadku zleceń, które wymagają od praktyka uzyskania różnych poziomów pewności w odniesieniu do różnych tematów, aspektów tematów lub ujawnień, praktyk może również określić procedury wykonane dla każdego poziomu pewności, tak aby było jasne dla użytkowników, które procedury zostały wykonane w odniesieniu do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.

A483R. Raport atestacyjny w przypadku zlecenia dającego racjonalną pewność wymaga sekcji z podtytułem "Obowiązki praktyka", która zwięźle opisuje przeprowadzone procedury (Zob. paragraf 170(h)(iv-v)). Wynika to z faktu, że w przypadku usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności, opisanie na dowolnym poziomie szczegółowości konkretnych przeprowadzonych procedur nie pomogłoby użytkownikom w zrozumieniu, że we wszystkich przypadkach, w których wydano niezmodyfikowany wniosek, uzyskano wystarczające odpowiednie dowody, aby umożliwić praktykowi sformułowanie wniosku o racjonalnej pewności.

A484L. W przypadku zlecenia o ograniczonej pewności, zrozumienie charakteru, czasu i zakresu przeprowadzonych procedur jest niezbędne dla zamierzonych użytkowników do zrozumienia wniosków wyrażonych w raporcie o ograniczonej pewności. Podsumowanie wykonanych prac jest zatem zwykle bardziej szczegółowe niż procedury opisane w sekcji "Obowiązki praktyka" w raporcie o racjonalnej pewności. Właściwe może być również zawarcie opisu procedur, które nie zostały wykonane, a które byłyby zwykle wykonywane w ramach zlecenia dającego racjonalną pewność. Jednakże pełna identyfikacja wszystkich takich procedur może nie być możliwa, ponieważ procedury w ramach zlecenia o ograniczonej pewności różnią się charakterem i czasem wykonania od procedur w ramach zlecenia o racjonalnej pewności i są mniej liczne niż w przypadku zlecenia o racjonalnej pewności.

A485L. Czynniki, które należy wziąć pod uwagę przy określaniu poziomu szczegółowości, który należy podać w podsumowaniu wykonanych prac, obejmują:

- Okoliczności specyficzne dla jednostki (np. odmienny charakter działalności jednostki w porównaniu do działalności typowej dla sektora).
- Szczególne okoliczności zlecenia wpływające na charakter i zakres przeprowadzonych procedur.
- Oczekiwania zamierzonych użytkowników co do poziomu szczegółowości raportu, w oparciu o praktykę rynkową lub obowiązujące prawo lub regulacje.

A486L. Opisując procedury przeprowadzone w raporcie o ograniczonej pewności, ważne jest, aby były one napisane w sposób obiektywny, ale nie były streszczone w stopniu, w którym są niejednoznaczne, ani też nie mogą być napisane w sposób zawyżony lub upiękuszony lub sugerujący, że uzyskano racjonalną pewność. Ważne jest również, aby opis procedur nie sprawiał wrażenia, że przeprowadzono badanie w oparciu o uzgodnione procedury,

a w większości przypadków nie będzie zawierał szczegółów całego planu pracy. Procedury ograniczonej pewności, które są opisane w sekcji "Podsumowanie wykonanych prac", mogą wydawać się użytkownikowi bardziej kompleksowe niż procedury opisane w zleceniu racjonalnej pewności, więc pomocne może być wyjaśnienie przez praktyka, dlaczego tak jest. Można to osiągnąć poprzez zawarcie w raporcie atestacyjnym wskazania różnic między ograniczoną pewnością a wystarczającą pewnością, aby pomóc użytkownikowi w zrozumieniu, zwłaszcza gdy zarówno wystarczająca, jak i ograniczona pewność znajdują się w tym samym raporcie atestacyjnym.

Data sprawozdania z atestacji (Zob. Ust. 170 lit. l))

A487. Uwzględnienie daty raportu atestacyjnego informuje zamierzonych użytkowników, że wykonawca uwzględnił wpływ zdarzeń, które miały miejsce do tej daty, na informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju oraz na raport atestacyjny.

Forma raportu atestacyjnego (Zob. Ust. 170)

A488. Konkluzja atestacyjna wyrażona w sposób binarny (np. stwierdza, że informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju zostały lub nie zostały przygotowane zgodnie z obowiązującymi kryteriami) może nie być w stanie w wystarczającym stopniu przekazać złożoności, która może występować w procesie świadczenia usług atestacyjnych bez dodatkowych informacji kontekstowych, które pomogą zrozumieć zamierzonych użytkowników. Praktyk może wybrać "krótki" lub "długi" styl raportowania, aby ułatwić skuteczną komunikację z zamierzonymi użytkownikami. "Krótkie" raporty zazwyczaj zawierają tylko podstawowe elementy, zgodnie z wymogami paragrafu 170. "Długie" raporty zawierają inne informacje i wyjaśnienia, które nie mają wpływać na wnioski praktyka, takie jak:

- (a) Szczegółowy opis warunków zlecenia;
- (b) Ustalenia dotyczące poszczególnych aspektów zlecenia;
- (c) Szczegółowe informacje na temat kwalifikacji i doświadczenia praktyka oraz innych osób zaangażowanych w realizację zlecenia;
- (d) Rozważania praktyka dotyczące istotności oraz tego, czy rozważania te dotyczą jakościowych czy ilościowych informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju;
- (e) Zamierzeni użytkownicy raportu atestacyjnego oraz cel, dla którego został on przygotowany;
- (f) Zakres kompetencji, które były potrzebne do wykonania zlecenia oraz sposób ich wykorzystania;
- (g) Wyjaśnienie, dlaczego w ramach usługi atestacyjnej, wykonawca nie może być zaangażowany w przygotowanie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, ponieważ taka usługa ma na celu sformułowanie wniosku przez niezależnego wykonawcę na temat informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju;

Praktyk może uznać za pomocne rozważenie znaczenia dostarczenia takich informacji dla potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników. Zgodnie z wymogami paragrafu 169, dodatkowe informacje są wyraźnie oddzielone od wniosku praktyka i sformułowane w taki sposób, aby było jasne, że ich celem nie jest umniejszanie znaczenia tego wniosku.

A489. Zawarcie w raporcie atestacyjnym zaleceń praktyka dotyczących kwestii, takich jak ulepszenia systemu informacyjnego jednostki, może sugerować, że kwestie te nie zostały uwzględnione w raporcie atestacyjnym. Zalecenia takie mogą zostać przekazane na przykład w piśmie do zarządu lub w dyskusji z osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie. Rozważania istotne przy

podejmowaniu decyzji o włączeniu zaleceń do raportu atestacyjnego obejmują to, czy ich charakter jest odpowiedni dla potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników oraz czy są one odpowiednio sformułowane, aby zapewnić, że nie zostaną błędnie zrozumiane jako zastrzeżenia do wniosków praktyka na temat informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.

A490. Oprócz podstawowych elementów opisanych w paragrafie 170, praktyk może zdecydować o włączeniu do raportu dodatkowych informacji. Kwestie, które mogą być istotne dla decyzji praktyka o włączeniu takich dodatkowych informacji mogą obejmować:

- (a) Informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mogą być przygotowywane dla różnych grup użytkowników i mogą obejmować aspekty kwestii zrównoważonego rozwoju o różnym charakterze, począwszy od pojedynczego aspektu, takiego jak gazy cieplarniane emitowane przez jednostkę w danym okresie, aż po strategię jednostki, model biznesowy i wyniki, które mogą obejmować:
  - Informacje historyczne.
  - Informacje dotyczące przyszłości.
  - Procesy, systemy i kontrole.
  - Wyniki w stosunku do celów, zadań lub zobowiązań.
- (b) Kwestie zrównoważonego rozwoju mogą być skomplikowane do zmierzenia lub oceny, lub mogą podlegać niepewności pomiaru lub oceny, których zamierzeni użytkownicy mogą nie być świadomi;
- (c) Kryteria stosowane do ich pomiaru lub oceny mogą być określone w ustalonych ramach, mogą być opracowane przez jednostkę lub mogą być wybrane z różnych ram, z lub bez dalszego rozwoju przez jednostkę, co utrudnia użytkownikowi zrozumienie, w jaki sposób informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju zostały przygotowane;
- (d) Informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mogą być prezentowane w formie tradycyjnego, samodzielnego raportu lub jako część większego raportu lub raportów. Mogą być również przedstawione częściowo w formie narracji, a częściowo za pomocą wykresów, obrazów, osadzonych filmów lub podobnych prezentacji. Prezentacja może pomóc użytkownikom zrozumieć, co jest, a co nie jest przedmiotem usług atestacyjnych.

Imię i nazwisko kierownika prac atestacyjnych w raporcie atestacyjnym (Zob. Par. 171)

A491. Celem firmy w MSZJ 1 jest zaprojektowanie, wdrożenie i obsługa systemu zarządzania jakością, który daje firmie racjonalną pewność, że:

- Firma i jej pracownicy wypełniają swoje obowiązki zgodnie z wymogami zawodowymi oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi, a także realizują zlecenia zgodnie z takimi standardami i wymogami; oraz
- Raporty z realizacji zlecenia wydane przez firmę lub kierowników prac atestacyjnych są odpowiednie w danych okolicznościach.

Niezależnie od celu MSZJ 1, wskazanie kierownika prac atestacyjnych w raporcie atestacyjnym ma na celu zapewnienie dalszej przejrzystości użytkownikom raportu atestacyjnego odnoszącego się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju podmiotu notowanego na giełdzie.

A492. Przepisy prawa, regulacje lub krajowe standardy mogą wymagać, aby raport praktyka zawierał imię i nazwisko kierownika prac atestacyjnych odpowiedzialnego za raporty atestacyjne inne niż raporty odnoszące się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju podmiotów notowanych na giełdzie. Praktyk może być zobowiązany

przez prawo, regulacje lub krajowe standardy lub może podjąć decyzję o włączeniu do raportu atestacyjnego dodatkowych informacji poza imieniem i nazwiskiem kierownika prac atestacyjnych w celu dalszej identyfikacji kierownika prac atestacyjnych, na przykład numeru licencji zawodowej kierownika prac atestacyjnych, który jest istotny dla jurysdykcji, w której kierownik prac atestacyjnych praktykuje.

A493. W rzadkich okolicznościach praktyk może zidentyfikować informacje lub podlegać doświadczeniom, które wskazują na prawdopodobieństwo zagrożenia bezpieczeństwa osobistego, które, jeśli tożsamość kierownika prac atestacyjnych zostanie upubliczniona, może skutkować fizycznym uszkodzeniem kierownika prac atestacyjnych, innych członków zespołu wykonującego zlecenie lub innych blisko powiązanych osób. Jednakże takie zagrożenie nie obejmuje, na przykład, groźby odpowiedzialności prawnej lub sankcji prawnych, regulacyjnych lub zawodowych. Dyskusje z osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie na temat okoliczności, które mogą skutkować obrażeniami fizycznymi, mogą dostarczyć dodatkowych informacji na temat prawdopodobieństwa lub powagi istotnego zagrożenia bezpieczeństwa osobistego. Prawo, regulacje lub standardy krajowe mogą ustanawiać dalsze wymagania, które są istotne dla ustalenia, czy można pominąć ujawnienie nazwiska kierownika prac atestacyjnych.

Odniesienie do eksperta praktyka w raporcie atestacyjnym (Zob. Zob. Par. 172)

A494. W niektórych przypadkach prawo lub regulacje mogą wymagać odniesienia do pracy eksperta w raporcie atestacyjnym, na przykład w celu zapewnienia przejrzystości w sektorze publicznym. Może to być również właściwe w innych okolicznościach, na przykład w celu wyjaśnienia charakteru modyfikacji wniosków praktyka lub gdy praca eksperta jest integralną częścią ustaleń zawartych w długim raporcie.

A495. Jest mało prawdopodobne, aby ogólne odniesienie w długim raporcie do zlecenia przeprowadzonego przez odpowiednio wykwalifikowany personel, w tym ekspertów merytorycznych i specjalistów ds. usług atestacyjnych, zostało błędnie zrozumiane jako ograniczenie odpowiedzialności. Potencjał nieporozumienia jest jednak wyższy w przypadku krótkich raportów, w których można przedstawić minimalne informacje kontekstowe lub gdy ekspert praktyka jest wymieniany z imienia i nazwiska. W związku z tym, w takich przypadkach może być konieczne użycie dodatkowych sformułowań, aby zapobiec sytuacji, w której raport atestacyjny sugeruje, że odpowiedzialność praktyka za wyrażony wniosek jest zmniejszona z powodu zaangażowania eksperta.

#### *Inne obowiązki sprawozdawcze*

Raport atestacyjny wymagany przez prawo lub regulacje (Zob. Par. 173-174)

A496. W niektórych jurysdykcjach praktyk może mieć dodatkowe obowiązki związane z raportowaniem innych kwestii, które są dodatkowe w stosunku do obowiązków praktyka wynikających z niniejszego ISSA. Na przykład, specjalista może być zobowiązany do przedstawienia wniosków dotyczących konkretnych kwestii, takich jak zgodność informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju z taksonomią cyfrową. Standardy atestacyjne obowiązujące w danej jurysdykcji często zawierają wytyczne dotyczące obowiązków praktyka w odniesieniu do określonych dodatkowych obowiązków sprawozdawczych w tej jurysdykcji.

A497. W niektórych przypadkach odpowiednie przepisy prawa lub regulacje mogą wymagać lub zezwalać na przedstawienie raportu na temat tych innych obowiązków w ramach raportu atestacyjnego odnoszącego się do informacji dotyczących zrównoważonym rozwojem. W innych przypadkach może być wymagane lub dozwolone sporządzenie raportu na ten temat w oddzielnym raporcie.

A498. Paragrafy 173-174 zezwalają na łączną prezentację innych obowiązków sprawozdawczych i obowiązków praktyka wynikających z niniejszego MSB tylko wtedy, gdy dotyczą one tych samych elementów, co obowiązki sprawozdawcze wymagane przez niniejszy MSB, a sformułowanie raportu atestacyjnego wyraźnie odróżnia inne obowiązki sprawozdawcze od obowiązków wynikających z niniejszego MSB. Takie wyraźne rozróżnienie może wymagać, aby raport atestacyjny odnosił się do źródła innych obowiązków sprawozdawczych i stwierdzał, że takie obowiązki wykraczają poza obowiązki wymagane przez ISSA 5000. W przeciwnym razie inne obowiązki sprawozdawcze muszą być w oddzielnej sekcji raportu atestacyjnego pod nagłówkiem "Raport na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych" lub w inny sposób odpowiedni do treści sekcji.

*Akapit dotyczący podkreślenia istoty sprawy i akapit dotyczący innych kwestii*

Różnica między nieodłącznymi ograniczeniami, naciskiem na materię i innymi ustępami dotyczącymi materii (Zob. Par. 179)

A499. W przypadku, gdy w raporcie atestacyjnym opisano istotne nieodłączne ograniczenia zgodnie z paragrafem 170(g), opis tych nieodłącznych ograniczeń różni się od włączenia do raportu atestacyjnego paragrafu dotyczącego podkreślenia istoty sprawy. Nieodłączne ograniczenia występują w pomiarze lub ocenie kwestii zrównoważonego rozwoju, niezależnie od tego, czy zostały one ujawnione przez kierownictwo. Jednakże może być przydatne, aby kierownictwo ujawniło takie nieodłączne ograniczenia w sposób bardziej szczegółowy w ramach informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. W niektórych przypadkach, nieodłączna niepewność pomiaru lub oceny może mieć fundamentalne znaczenie dla zrozumienia informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju przez użytkowników i może być opisana w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju.

A500. Podkreślenie znaczenia może jedynie zwrócić uwagę na kwestię, która została przedstawiona lub ujawniona przez kierownictwo w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju. Treść paragrafu zawierającego podkreślenie kwestii zawiera wyraźne odniesienie do podkreślanej kwestii oraz do miejsca, w którym odpowiednie ujawnienia, które w pełni opisują daną kwestię, można znaleźć w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju. Wskazuje również, że wnioski praktyka nie zostały zmodyfikowane w odniesieniu do podkreślonej kwestii. Podkreślenie danej kwestii może być właściwe, gdy na przykład:

- (a) Zastosowano inne kryteria lub kryteria zostały zmienione, zaktualizowane lub zinterpretowane inaczej niż w poprzednich okresach, co miało zasadniczy wpływ na informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju.
- (b) Awaria systemu przez część okresu miała wpływ na działanie kontroli lub rejestrowanie kwestii istotnych dla zaangażowania.

A501. Treść paragrafu "Inne kwestie" jasno odzwierciedla, że takie inne kwestie nie muszą być prezentowane i ujawniane w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju. Paragraf "Inne zagadnienia" nie zawiera informacji, których dostarczenie przez praktyka jest zabronione przez prawo, regulacje lub inne wymogi zawodowe, na przykład standardy etyczne odnoszące się do poufności informacji. Paragraf "Inne zagadnienia" nie obejmuje również informacji, których przekazanie jest wymagane przez kierownictwo. Paragraf "Inne kwestie" może być odpowiedni, gdy na przykład zakres zlecenia uległ znaczącej zmianie w stosunku do poprzedniego okresu, a nie zostało to określone w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju.

A502. Powszechne stosowanie paragrafów "Podkreślenie znaczenia" lub "Inne kwestie" może zmniejszyć skuteczność informowania przez biegłego rewidenta o takich kwestiach. Paragrafy "Podkreślenie kwestii" lub "Inne kwestie" nie zastępują zmodyfikowanego wniosku atestacyjnego.

Kryteria opracowane dla określonego celu (Zob. Ust. 180)

A503. W niektórych przypadkach kryteria stosowane do pomiaru lub oceny kwestii zrównoważonego rozwoju mogą być opracowane w określonym celu. Na przykład, organ regulacyjny może wymagać od niektórych jednostek stosowania określonych kryteriów mających zastosowanie do celów regulacyjnych. W celu uniknięcia nieporozumień, doradca informuje czytelników raportu atestacyjnego o tym fakcie, w związku z czym informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mogą nie nadawać się do innego celu.

A504. Oprócz ostrzeżenia wymaganego w paragrafie 180, wykonawca może uznać za stosowne wskazanie, że raport atestacyjny jest przeznaczony wyłącznie dla określonych użytkowników. W zależności od okoliczności zlecenia, na przykład prawa lub regulacji danej jurysdykcji, można to osiągnąć poprzez ograniczenie dystrybucji lub wykorzystania raportu atestacyjnego. Chociaż raport atestacyjny może być ograniczony w ten sposób, brak ograniczenia dotyczącego konkretnego użytkownika lub celu sam w sobie nie wskazuje, że praktyk ponosi odpowiedzialność prawną w stosunku do tego użytkownika lub w tym celu. To, czy odpowiedzialność prawna jest należna, będzie zależeć od okoliczności prawnych każdego przypadku i odpowiedniej jurysdykcji.

*Inne informacje* (Zob. Ust. 181)

A505. W przypadku, gdy audytor zrzeka się wnioskowania na temat informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, raport atestacyjny nie zawiera sekcji "Inne informacje", ponieważ podanie dalszych szczegółów na temat zlecenia, w tym sekcji dotyczącej innych informacji, może przesłonić zrzeczenie się wnioskowania na temat informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju jako całości.

*Zmodyfikowany wniosek* (Zob. Pkt 183-186)

Kwalifikowane wnioski ze względu na ograniczenie zakresu (Zob. Par. 183(a), 184,-185)

A506. W przypadku ograniczenia zakresu w odniesieniu do istotnej pozycji w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju, praktyk nie uzyska wystarczających odpowiednich dowodów dotyczących tej kwestii. W takich okolicznościach praktyk może nie być w stanie stwierdzić, czy ujawnienia w innych informacjach związane z tą kwestią powodują istotne zniekształcenie innych informacji. W związku z tym praktyk może być zmuszony do zmodyfikowania oświadczenia wymaganego przez paragraf 182(d), aby odnieść się do niemożności rozważenia przez praktyka opisu sprawy przez kierownictwo w innych informacjach, w odniesieniu do których wniosek atestacyjny odnoszący się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju został zakwalifikowany zgodnie z wyjaśnieniem w paragrafie Podstawa wniosku z zastrzeżeniem. Praktyk jest jednak zobowiązany do zgłoszenia wszelkich innych nieskorygowanych istotnych zniekształceń innych informacji, które zostały zidentyfikowane.

Wpływ Zmodyfikowanych Wniosków na Oświadczenie o Innych Informacjach (Zob. Par. 183(b))

A507. Kwalifikowany lub negatywny wniosek atestacyjny dotyczący informacji o zrównoważonym rozwoju nie może mieć wpływu na oświadczenie o innych informacjach wymagane na mocy paragrafu 182(e), jeżeli kwestia, dla której wniosek atestacyjny został zmodyfikowany, nie jest zawarta lub w inny sposób uwzględniona w innych informacjach, a kwestia ta nie wpływa na żadną część innych informacji. W innych okolicznościach mogą wystąpić implikacje dla takiej sprawozdawczości opisane w paragrafach A508-A509.

A508. W przypadku, gdy wniosek atestacyjny ma charakter zastrzeżony, można rozważyć, czy inne informacje są również istotnie zniekształcone w odniesieniu do tej samej kwestii lub kwestii powiązanej z kwestią, która doprowadziła do sformułowania wniosku z zastrzeżeniem w odniesieniu do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.

A509. Negatywny wniosek odnoszący się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju odnoszący się do konkretnej sprawy (spraw) opisanej (opisanych) w paragrafie Podstawa negatywnego wniosku nie uzasadnia pominięcia w raporcie atestacyjnym istotnych zniekształceń innych informacji, które zostały zidentyfikowane przez praktyka zgodnie z paragrafem 182(e)(ii). Jeśli negatywny wniosek został wyrażony w odniesieniu do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, praktyk może być zmuszony do odpowiedniej modyfikacji oświadczenia wymaganego w paragrafie 182(e)(ii), na przykład w celu wskazania, że ujawnienia w innych informacjach są istotnie zniekształcone w odniesieniu do tej samej kwestii lub kwestii powiązanej z kwestią, która doprowadziła do negatywnego wniosku w odniesieniu do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.

Skutki sprawy są wszechobecne (Zob. Ust. 184)

A510. Termin "wszechogarniający" opisuje wpływ zniekształceń lub możliwych skutków zniekształceń, które nie zostały wykryte z powodu niemożności uzyskania wystarczających dowodów, na informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju. Powszechny wpływ na informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju to taki, który według profesjonalnego osądu praktyka:

- (a) Nie ogranicza się do konkretnych aspektów informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju;
- (b) Jeśli są ograniczone, stanowią lub mogłyby stanowić znaczną część informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju; lub
- (c) W odniesieniu do ujawnień, mają one fundamentalne znaczenie dla zrozumienia informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju przez zamierzonych użytkowników.

A511. Charakter sprawy i osąd praktyka na temat powszechności skutków lub możliwych skutków dla informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju wpływa na rodzaj wniosku, który należy wyrazić.

Przykłady zmodyfikowanych wniosków (Zob. Ust. 183)

A512L. Przykłady wniosków z zastrzeżeniem dla usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności (z istotnym zniekształceniem)

- Wniosek z zastrzeżeniem (ramy zgodności) - "Na podstawie przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów, z wyjątkiem wpływu sprawy opisanej w sekcji Podstawa wniosku z zastrzeżeniem naszego raportu, nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że [informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju] nie zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z kryteriami XYZ".
- Wniosek z zastrzeżeniem (ramy rzetelnej prezentacji) - "Na podstawie przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów, z wyjątkiem wpływu sprawy opisanej w sekcji Podstawa wniosku z zastrzeżeniem naszego raportu, nic nie zwróciło

A513R. Przykłady wniosków z zastrzeżeniami dla zlecenia o racjonalnej pewności (z istotnym zniekształceniem) są rzetelnie przedstawione, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z kryteriami XYZ"

- Wniosek z zastrzeżeniem (ramy zgodności) - "Z wyjątkiem wpływu kwestii opisanej w sekcji Podstawa wniosku z zastrzeżeniem naszego raportu, [informacje o zrównoważonym rozwoju] zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z kryteriami XYZ".
- Wniosek z zastrzeżeniem (ramy rzetelnej prezentacji) - "Z wyjątkiem wpływu kwestii opisanej w sekcji Podstawa wniosku z zastrzeżeniem naszego raportu, [informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju] są rzetelnie przedstawione, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z kryteriami XYZ".



A514. Przykłady negatywnych wniosków i wyłączenia odpowiedzialności za wnioski zarówno w przypadku działań o ograniczonej pewności, jak i działań o racjonalnej pewności:

- Niekorzystny wniosek (przykład istotnego i powszechnego zniekształcenia w informacjach przygotowanych zgodnie z ramami zgodności) - "Ze względu na znaczenie sprawę opisaną w sekcji Podstawa wydania negatywnego wniosku naszego raportu, [informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju] nie zostały przygotowane zgodnie z "kryteriami XYZ".
- Niekorzystny wniosek (przykład istotnego i wszechogarniającego zniekształcenia w informacjach przygotowanych zgodnie z ramami rzetelnej prezentacji) - "Ze względu na znaczenie sprawy opisanej w sekcji Podstawa niekorzystnego wniosku naszego raportu, [informacje o zrównoważonym rozwoju] nie przedstawiają rzetelnie zgodności jednostki z kryteriami XYZ".
- Zastrzeżenie dotyczące wniosków (przykład istotnego i wszechobecnego ograniczenia zakresu) - "Ze względu na znaczenie sprawy opisanej w sekcji Podstawy odmowy wyrażenia opinii w naszym raporcie, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających dowodów, aby sformułować wniosek na temat [informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju]. W związku z tym nie wyrażamy wniosków na ten temat [informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju]".

*Informacje porównawcze (Zob. Par. 187-191)*

A515. Prawo lub regulacje, kryteria lub warunki zlecenia mogą określać wymagania dotyczące prezentacji, raportowania i weryfikacji informacji porównawczych w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju.

A516. Jeśli istnieją niespójności między informacjami porównawczymi a informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju za bieżący okres, praktyk może rozważyć przyczyny tych różnic, aby ocenić, czy te niespójności zostały rozwiązane zgodnie z kryteriami. Gdy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju zawierają porównania informacji z poszczególnych okresów, takie jak odniesienia do procentowych redukcji lub wzrostów miar lub kluczowych wskaźników efektywności, ważne jest, aby praktyk rozważył stosowność tych porównań. Mogą one być nieodpowiednie ze względu na:

- (a) Znaczące zmiany w działalności w porównaniu z poprzednim okresem;
- (b) Znaczące zmiany współczynników konwersji;
- (c) Znaczące zmiany w założeniach lub
- (d) Niespójność źródeł lub metod pomiaru lub oceny.

A517. Gdy informacje porównawcze są prezentowane wraz z bieżącymi informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju, ale niektóre lub wszystkie te informacje porównawcze nie są przywoływane we wnioskach praktyka, ważne jest, aby status takich informacji był wyraźnie określony zarówno w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju, jak i w raporcie atestacyjnym.

A518. Informacje raportowane w poprzednim okresie mogą wymagać przekształcenia zgodnie z prawem lub regulacjami lub obowiązującymi kryteriami, na przykład z powodu poprawy wiedzy naukowej, znaczących zmian strukturalnych w jednostce, dostępności dokładniejszych metod kwantyfikacji lub odkrycia znaczącego błędu.

A519. Identyfikacja informacji wymaganych zgodnie z paragrafami 189 i 190, które mają być zawarte w paragrafie "Inne kwestie" w odniesieniu do usługi atestacyjnej przeprowadzonej na informacjach porównawczych za poprzedni okres, może być złożona i długa. W takich okolicznościach właściwe może być włączenie tych informacji poprzez odniesienie, jeśli są one zawarte w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju, lub jako załącznik do raportu atestacyjnego.

A520. Jeśli zlecenie nie obejmuje uzyskania pewności co do informacji porównawczych, wymóg przeprowadzenia procedur w okolicznościach określonych w paragrafie 191 ma na celu spełnienie obowiązku etycznego praktyka, aby świadomie nie być powiązany z istotnie fałszywymi lub wprowadzającymi w błąd informacjami.

#### *Dokumentacja*

Sprawy wynikłe po dacie raportu praktyka (Zob. Par. 192)

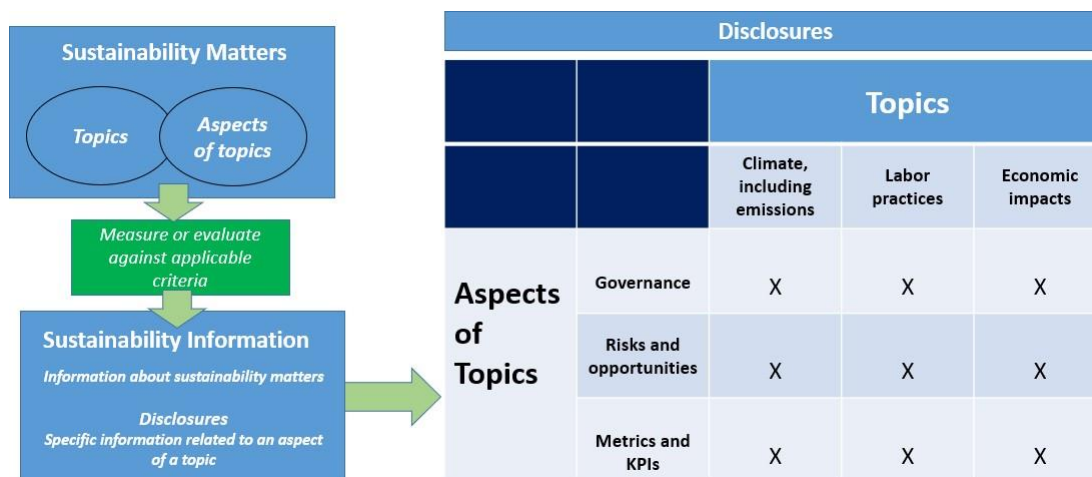
A521. Przykłady wyjątkowych okoliczności obejmują fakty, o których wykonawca dowiedział się po dacie raportu atestacyjnego, ale które istniały w tym dniu i które, gdyby były znane w tym dniu, mogłyby spowodować zmianę informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju lub modyfikację wniosków zawartych w raporcie atestacyjnym, na przykład odkrycie istotnego nieskorygowanego błędu. Wynikające z tego zmiany w dokumentacji zlecenia są weryfikowane zgodnie z polityką lub procedurami firmy w odniesieniu do charakteru, czasu i zakresu przeglądu pracy członków zespołu wykonującego zlecenie, zgodnie z wymogami MSZJ 1, przy czym kierownik prac atestacyjnych bierze ostateczną odpowiedzialność za zmiany.

## Dodatek 1

(Zob. Ust. 3, A15)

### Kwestie zrównoważonego rozwoju i informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju

1. Niniejszy załącznik wyjaśnia związek między kwestiami zrównoważonego rozwoju (tj. tematami leżącymi u podstaw); informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju (tj. informacjami dotyczącymi tematu), które wynikają z pomiaru lub oceny kwestii zrównoważonego rozwoju pod kątem obowiązujących kryteriów; oraz powiązanymi ujawnieniami.
2. Zależność tę można zilustrować w następujący sposób:



3. Paragraf 69 wymaga od praktyka uzyskania wstępnej wiedzy na temat informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które mają zostać przedstawione w raporcie, aby zapewnić odpowiednią podstawę do stwierdzenia, czy spełnione są warunki wstępne zlecenia usługi atestacyjnej. Czyniąc to, wykonawca może wziąć pod uwagę proces jednostki w celu identyfikacji i wyboru tematów i aspektów tematów do włączenia do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju (taki proces może być określany jako "ocena istotności" jednostki - patrz paragraf A157). Proces ten może zostać ustanowiony przez kierownictwo lub zastosowany zgodnie z wymogami ram sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.
4. Tematy i aspekty tematów związanych ze zrównoważonym rozwojem są brane pod uwagę przez kierownictwo przy określaniu informacji, które mają być raportowane i są przedstawiane w powiązanych ujawnieniach. Ujawnienie stanowi konkretną informację (tj. "informację") przekazaną przez jednostkę na temat aspektu danego tematu (tj. każdego "X" na powyższym schemacie). Bardziej wyczerpująca lista przykładów tematów i aspektów tematów znajduje się w paragrafie A32.
5. Ujawnienia mogą mieć różną formę (np. opisy lub inne informacje jakościowe, tabele z kluczowymi wskaźnikami efektywności lub inne informacje ilościowe) i mogą być ograniczone do pojedynczego akapitu lub tabeli lub mogą obejmować wiele stron w oddzielnym raporcie dotyczącym zrównoważonego rozwoju, części raportu rocznego jednostki lub innego mechanizmu sprawozdawczego.

## Dodatek 2

(Zob. Par. A464)

### **Ilustracje raportów atestacyjnych odnoszących się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju**

- Ilustracja 1: Niezmodyfikowany raport atestacyjny o racjonalnym zakresie odnoszący się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju jednostki notowanej na giełdzie sporządzony zgodnie z kryteriami rzetelnej prezentacji
- Ilustracja 2: Niezmodyfikowany, raport atestacyjny o ograniczonym zakresie odnoszący się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju jednostki innej niż notowana na giełdzie, sporządzony zgodnie z kryteriami zgodności
- Ilustracja 3: Niezmodyfikowany połączony raport atestacyjny o racjonalnym i ograniczonym zakresie odnoszący się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju dla jednostki innej niż notowana na giełdzie, sporządzony zgodnie z kryteriami zgodności
- Ilustracja 4: Zmodyfikowany ograniczony raport atestacyjny odnoszący się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju jednostki innej niż notowana na giełdzie, sporządzony zgodnie z kryteriami zgodności

**Ilustracja 1 - Niezmodyfikowany raport atestacyjny o racjonalnym zakresie odnoszący się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju jednostki notowanej na giełdzie sporządzony zgodnie z kryteriami rzetelnej prezentacji**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu atestacyjnego przyjęto następujące okoliczności:

- Zlecenie o racjonalnej pewności dotyczące całości Raportu Zrównoważonego Rozwoju Spółki ABC, podmiotu notowanego na giełdzie, za rok zakończony 31 grudnia 20X1 r.
- Informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są przygotowywane przez kierownictwo jednostki zgodnie z kryteriami rzetelnej prezentacji (Sustainability Reporting Framework Version x.1).
- Raport Zrównoważonego Rozwoju zawiera informacje porównawcze, do których nie odniesiono się we wnioskach eksperta. Informacje porównawcze były przedmiotem badania o racjonalnej pewności przeprowadzonego przez tego samego eksperta w poprzednim okresie, a wnioski eksperta pozostały niezmienione.
- Stroną zlecającą jest kierownictwo Spółki.
- Osoby odpowiedzialne za zarządzanie są odpowiedzialne za nadzór nad procesem raportowania zrównoważonego rozwoju w Spółce.
- Warunki usługi atestacyjnej odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju w ISSA 5000.
- Praktyk stwierdził, że niezzmodyfikowana (tj. "czysta") opinia jest odpowiednia w oparciu o uzyskane dowody.
- Odpowiednie wymogi etyczne, które mają zastosowanie do usług atestacyjnych, obejmują Kodeks Etyki Zawodowych Księgowych Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (w tym Międzynarodowe Standardy Niezależności) (Kodeks IESBA) wraz z wymogami etycznymi dotyczącymi usług atestacyjnych w danej jurysdykcji, a raport atestacyjny odnosi się do obu.
- Firma, której członkiem jest praktyk, stosuje MSZJ 1.<sup>11</sup>
- Raport Zrównoważonego Rozwoju oraz raport niezależnego eksperta zostały włączone do Raportu Rocznego Spółki. Praktyk uzyskał Raport Roczny przed datą raportu atestacyjnego i nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji zawartych w Raporcie Rocznym.

<sup>11</sup> Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1, *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych.*

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

## **RAPORT ATESTACYJNY NIEZALEŻNEGO EKSPERTA O RACJONALNYM ZAKRESIE ODNOSZĄCY SIĘ DO ABC'S INFORMACJI DOTYCZĄCYCH ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU**

Do Zarządu ABC

### **Raport atestacyjny o racjonalnym zakresie odnoszący się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju<sup>12</sup>**

#### ***Opinia o racjonalnej pewności***

Przeprowadziliśmy badanie o racjonalnej pewności dotyczące Raportu Zrównoważonego Rozwoju Spółki ABC ("Spółka") za rok zakończony 31 grudnia 20X1 r. ("Informacje dotyczące Zrównoważonego Rozwoju").

Naszym zdaniem załączone Informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są rzetelnie przedstawione, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z Ramami sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju, wersja x.1.

#### ***Podstawa opinii***

Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z *Kodeksem Etyki Zawodowych Księgowych (w tym Międzynarodowymi Standardami Niezależności)* (Kodeks IESBA) wydanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych, wraz z wymogami etycznymi, które są istotne dla naszego zlecenia atestacyjnego w [jurysdykcja], i spełniliśmy nasze inne wymogi etyczne. obowiązki zgodnie z tymi wymogami i Kodeksem IESBA.

Nasze usługi atestacyjne świadczyliśmy zgodnie z Międzynarodowym Standardem Atestacji Zrównoważonego Rozwoju (ISSA) 5000, *Ogólne wymogi dotyczące usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju*, wydanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych.

Nasze obowiązki wynikające z tego standardu zostały szerzej opisane w sekcji *Obowiązki praktyka* naszego raportu.

Nasza firma stosuje Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością 1, *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub świadczących inne usługi atestacyjne lub pokrewne*, i w związku z tym utrzymuje kompleksowy system zarządzania jakością, w tym udokumentowane polityki i procedury dotyczące zgodności z wymogami etycznymi, standardami zawodowymi oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi.

*Uważamy, że uzyskane przez nas dowody są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę naszej opinii.*

#### ***Nacisk na materię<sup>13</sup>***

*Zwracamy uwagę na [wskazać konkretne ujawnienie w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju], które opisuje [...]. Nasza opinia nie została zmodyfikowana w odniesieniu do tej kwestii.*

---

<sup>12</sup> Podtytuł "Uzasadniony raport atestacyjny odnoszący się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju" jest zbędny w okolicznościach, w których drugi podtytuł "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

<sup>13</sup> Uwzględnić, jeśli praktyk uzna to za konieczne w okolicznościach zaangażowania - Zob. Par. 179.

PROJEKT ISSA 5000

### **Inne informacje<sup>14</sup>**

Kierownictwo Spółki jest odpowiedzialne za pozostałe informacje. Pozostałe informacje obejmują [informacje zawarte w raporcie rocznym Spółki],<sup>15</sup> ale nie obejmują Informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju i naszego raportu atestacyjnego na ich temat.

Nasza opinia na temat Informacji dotyczących Zrównoważonego Rozwoju nie obejmuje pozostałych informacji i nie wyrażamy na ich temat żadnych wniosków w formie zapewnienia.

W związku z naszą usługą atestacyjną odnoszącą się do Informacji dotyczących Zrównoważonego Rozwoju naszym obowiązkiem jest zapoznanie się z innymi informacjami wskazanymi powyżej, a czyniąc to, rozważenie, czy inne informacje są istotnie niespójne z Informacjami dotyczącymi Zrównoważonego Rozwoju lub naszą wiedzą uzyskaną w ramach usługi atestacyjnej, lub w inny sposób wydają się być istotnie zniekształcone. Jeśli na podstawie wykonanej przez nas pracy dojdziemy do wniosku, że istnieje istotne zniekształcenie tych innych informacji, jesteśmy zobowiązani do zgłoszenia tego faktu. Nie mamy nic do zgłoszenia w tym zakresie.

### **Odpowiedzialność za informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju**

Kierownictwo Spółki jest odpowiedzialne za:

- Przygotowanie i rzetelna prezentacja Informacji dotyczących Zrównoważonego Rozwoju zgodnie z Ramami Raportowania Zrównoważonego Rozwoju w wersji x.1.
- Projektowanie, wdrażanie i utrzymywanie kontroli wewnętrznej związanej ze sporządzaniem Informacji dotyczących Zrównoważonego Rozwoju zgodnie z Ramami sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju w wersji x.1, w celu umożliwienia sporządzania takich informacji, które są wolne od istotnych nieprawidłowości wynikających z nadużyć lub błędów.

Osoby odpowiedzialne za zarządzanie są odpowiedzialne za nadzorowanie procesu raportowania zrównoważonego rozwoju w Spółce.

### **Nieodłączne ograniczenia w przygotowaniu Informacji o Zrównoważonym Rozwoju<sup>16</sup>**

Jak omówiono w [zidentyfikuj konkretne ujawnienie w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju], [podaj szczegółowy opis wszelkich istotnych nieodłącznych ograniczeń związanych z pomiarem lub oceną kwestii zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do obowiązujących kryteriów].

### **Obowiązki praktyka**

Naszym celem jest zaplanowanie i przeprowadzenie usługi atestacyjnej w taki sposób, aby uzyskać racjonalną pewność, że Informacje dotyczące Zrównoważonego Rozwoju nie zawierają istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem oraz wydanie raportu atestacyjnego zawierającego naszą opinię. Zniekształcenia mogą wynikać z oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogą wpłynąć na decyzje użytkowników podjęte na podstawie Informacji dotyczących Zrównoważonego Rozwoju.

<sup>14</sup> Można użyć innego odpowiedniego nagłówka, takiego jak "Informacje inne niż informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju i raport wiarygodności".

<sup>15</sup> Bardziej szczegółowy opis innych informacji, taki jak "sprawozdania finansowe i noty do nich oraz oświadczenie prezesa", może być użyty do identyfikacji innych informacji.

<sup>16</sup> Dołączyć paragraf, jeśli ma to znaczenie dla okoliczności zlecenia- Zob. Par. 170(g)



W ramach działań mających na celu uzyskanie racjonalnej pewności zgodnie z ISSA 5000, korzystamy z profesjonalnego osądu i zachowujemy profesjonalny sceptycyzm przez cały czas trwania działań. Ponadto:

- Przeprowadzamy procedury ryzyka, w tym uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej istotnej dla zlecenia, w celu zidentyfikowania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki<sup>17</sup>.
- Zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur odpowiadających oszacowanemu ryzyku istotnego zniekształcenia ujawnień w Informacjach dotyczących Zrównoważonego Rozwoju. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż w przypadku zniekształcenia wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może obejmować zмовę, fałszerstwo, celowe pominięcia, wprowadzenie w błąd lub obejście kontroli wewnętrznej.

### Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych

*[Forma i treść tej sekcji raportu atestacyjnego będzie się różnić w zależności od charakteru innych obowiązków sprawozdawczych praktyka. Kwestie, do których odnoszą się inne przepisy prawa, regulacje lub standardy krajowe (zwane "innymi obowiązkami sprawozdawczymi"), są omówione w tej sekcji, chyba że inne obowiązki sprawozdawcze dotyczą tych samych elementów raportu, co te przedstawione zgodnie z obowiązkami sprawozdawczymi wymaganymi przez ISSA 5000 jako część raportu atestacyjnego dotyczącego informacji o zrównoważonym rozwoju. Raportowanie innych obowiązków sprawozdawczych, które odnoszą się do tych samych elementów raportu, co te wymagane przez niniejszy ISSA, może być połączone (tj. włączone do raportu atestacyjnego odnoszącego się do informacji dotyczącego zrównoważonego rozwoju w odpowiednich podtytułach), pod warunkiem, że sformułowanie w raporcie atestacyjnym wyraźnie odróżnia inne obowiązki sprawozdawcze od raportowania wymaganego przez ISSA 5000, jeśli taka różnica istnieje. Kierownikiem prac atestacyjnych, którego wynikiem jest niniejszy raport atestacyjny niezależnego praktyka, jest [imię i nazwisko].*

*[Podpis w imieniu firmy atestacyjnej, imieniem i nazwiskiem osoby wykonującej zawód atestacyjny lub obiema tymi nazwami, stosownie do danej jurysdykcji].*

*[Adres lekarza]*

*[Data raportu atestacyjnego]*

---

<sup>17</sup> Usunąć słowa "ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki", jeśli zlecenie uzyskania racjonalnej pewności obejmuje opinię na temat skuteczności kontroli wewnętrznej.

**Ilustracja 2 - Niezmodyfikowany, raport atestacyjny o ograniczonym zakresie odnoszący się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju jednostki innej niż notowana na giełdzie, sporządzony zgodnie z kryteriami zgodności**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu atestacyjnego atestacyjne przyjęto następujące okoliczności:

- Ograniczona usługa atestacyjna dotycząca całości Raportu Zrównoważonego Rozwoju Spółki ABC, podmiotu innego niż podmiot notowany na giełdzie, za rok zakończony 31 grudnia 20X1 r., zgodnie z wymogami prawa lub regulacji.
- Informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są prezentowane w odrębnym dokumencie (tj. w Raporcie Zrównoważonego Rozwoju jednostki).
- Informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są przygotowywane przez kierownictwo jednostki zgodnie z kryteriami zgodności (prawo XYZ jurysdykcji X).
- Raport Zrównoważonego Rozwoju zawiera informacje porównawcze, które nie są objęte wnioskiem eksperta. Informacje porównawcze były przedmiotem ograniczonej usługi atestacyjnej przeprowadzonej przez tego samego eksperta w poprzednim okresie, a wnioski eksperta pozostały niezmienione.
- Stroną zlecającą jest kierownictwo Spółki.
- Warunki usługi atestacyjnej odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju w ISSA 5000.
- Praktyk stwierdził, że niezzmodyfikowany (tj. "czysty") wniosek jest odpowiedni na podstawie uzyskanych dowodów.
- Odpowiednie wymogi etyczne, które mają zastosowanie do usług atestacyjnych, obejmują *Kodeks Etyki Zawodowych Księgowych Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (w tym Międzynarodowe Standardy Niezależności)* (Kodeks IESBA) wraz z wymogami etycznymi dotyczącymi usług atestacyjnych w danej jurysdykcji, a raport atestacyjny odnosi się do obu.
- Firma, której członkiem jest praktyk, stosuje MSZJ 1.<sup>18</sup>
- Nie ma innych informacji, ponieważ informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są przedstawiane w oddzielnym dokumencie.

<sup>18</sup> Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1, *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych atestacyjne*

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

## **RAPORT NIEZALEŻNEGO EKSPERTA O OGRANICZONEJ PEWNOŚCI ODNOŚĄCY SIĘ DO INFORMACJI ABC DOTYCZĄCYCH ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU**

Do Zarządu ABC

### **Raport atestacyjny o ograniczonym zakresie pewności odnoszący się do Informacji dotyczących Zrównoważonym Rozwoju<sup>19</sup>**

#### ***Wnioski dotyczące ograniczonej gwarancji***

Przeprowadziliśmy atestację Raportu Zrównoważonego Rozwoju Spółki ABC ("Spółka") za rok zakończony 31 grudnia 20X1 ("Informacje dotyczące Zrównoważonego Rozwoju").

Na podstawie przeprowadzonych przez nas procedur i uzyskanych dowodów nie zwróciło naszej uwagi nic, co kazałoby nam sądzić, że załączone Informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju nie zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z prawem XYZ jurysdykcji X.

#### ***Podstawa wniosków***

Nasze ograniczone usługi atestacyjne świadczyliśmy zgodnie z Międzynarodowym Standardem Atestacji Zrównoważonego Rozwoju (ISSA) 5000, *Ogólne wymogi dotyczące usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju*, wydanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych.

Procedury w ramach usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności różnią się charakterem i czasem wykonania od procedur w ramach usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności i mają mniejszy zakres niż w przypadku usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności. W związku z tym poziom pewności uzyskany w ramach procedury ograniczonej pewności jest znacznie niższy niż poziom pewności, który zostałby uzyskany, gdyby przeprowadzono procedurę racjonalnej pewności.

Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z *Kodeksem Etyki Zawodowych Księgowych (w tym Międzynarodowymi Standardami Niezależności)* (Kodeks IESBA) wydanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych, wraz z wymogami etycznymi, które są istotne dla naszej usługi atestacyjnej w zakresie Informacji dotyczących Zrównoważonego Rozwoju w [jurysdykcja], i mamy wypełnialiśmy nasze pozostałe obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami i Kodeksem IESBA.

Nasze obowiązki wynikające z tego standardu zostały szerzej opisane w sekcji *Obowiązki praktyka* naszego raportu.

Nasza firma stosuje Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością 1, *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych*, i w związku z tym utrzymuje kompleksowy system zarządzania jakością, w tym udokumentowane polityki i procedury dotyczące zgodności z wymogami etycznymi, standardami zawodowymi oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi.

Uważamy, że uzyskane przez nas dowody są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla naszych wniosków.

### **Nacisk na materię<sup>20</sup>**

Zwracamy uwagę na [wskazać konkretne ujawnienie w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju], które opisuje [...]. Nasz wniosek nie został zmieniony w odniesieniu do tej kwestii.

<sup>19</sup> Podtytuł "Ograniczony raport atestacyjny odnoszący się do Informacji dotyczących Zrównoważonym Rozwoju" jest zbędny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.

<sup>20</sup> Uwzględnić, jeśli praktyk uzna to za konieczne w okolicznościach zlecenia - Zob. Par. 179.

### **Odpowiedzialność za informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju**

Kierownictwo Spółki jest odpowiedzialne za:

- Przygotowanie Informacji dotyczących Zrównoważonego Rozwoju zgodnie z prawem XYZ jurysdykcji X.
- Projektowanie, wdrażanie i utrzymywanie kontroli wewnętrznej związanej ze sporządzaniem Informacji dotyczących Zrównoważonego Rozwoju, zgodnie z prawem XYZ obowiązującym w jurysdykcji X, w celu umożliwienia sporządzania takich informacji, które są wolne od istotnych nieprawidłowości, wynikających z nadużyć lub błędów.

### **Nieodłączne ograniczenia w przygotowaniu Informacji dotyczących Zrównoważonego Rozwoju<sup>21</sup>**

Jak omówiono w [zidentyfikuj konkretne ujawnienie w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju], [podaj szczegółowy opis wszelkich istotnych nieodłącznych ograniczeń związanych z pomiarem lub oceną kwestii zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do obowiązujących kryteriów].

### **Obowiązki praktyka**

Naszym celem jest zaplanowanie i przeprowadzenie usługi atestacyjnej w taki sposób, aby uzyskać ograniczoną pewność, że Informacje dotyczące Zrównoważonego Rozwoju nie zawierają istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem oraz wydanie raportu atestacyjnego zawierającego nasze wnioski. Zniekształcenia mogą wynikać z oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogą wpłynąć na decyzje użytkowników podjęte na podstawie Informacji dotyczących Zrównoważonego Rozwoju.

W ramach usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności zgodnie z ISSA 5000 korzystamy z profesjonalnego osądu i zachowujemy profesjonalny sceptycyzm przez cały czas trwania usługi. Ponadto:

- Przeprowadzamy procedury ryzyka, w tym uzyskuje zrozumienie kontroli wewnętrznej istotnej dla zlecenia, w celu zidentyfikowania ujawnień, w przypadku których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem, ale nie w celu sformułowania wniosku na temat skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki.<sup>22</sup>
- Projektujemy i wykonujemy procedury odpowiadające ujawnieniom w Informacjach dotyczących Zrównoważonego Rozwoju, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych nieprawidłowości. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż w przypadku zniekształcenia wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może obejmować zмовę, fałszerstwo, celowe pominięcia, wprowadzenie w błąd lub obejście kontroli wewnętrznej.

### **Podsumowanie wykonanych prac**

Badanie o ograniczonej pewności polega na przeprowadzeniu procedur w celu uzyskania dowodów dotyczących Informacji dotyczących Zrównoważonego Rozwoju. Charakter, czas i zakres wybranych procedur zależą od profesjonalnego osądu, w tym identyfikacji ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych nieprawidłowości w Informacjach dotyczących Zrównoważonego Rozwoju, wynikających z oszustwa lub błędu.

---

<sup>21</sup> Dołączyć paragraf, jeśli ma to znaczenie dla okoliczności zaangażowania - Zob. Par. 170(g).

<sup>22</sup> Usunąć słowa "ale nie w celu sformułowania wniosku na temat skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki", jeśli usługa o ograniczonej pewności obejmuje sformułowanie wniosku na temat skuteczności kontroli wewnętrznej.

PROJEKT ISSA 5000

Podczas przeprowadzania naszej usługi o ograniczonej pewności

*[Wstawić podsumowanie charakteru i zakresu przeprowadzonych procedur, które w ocenie praktyka dostarczają dodatkowych informacji, które mogą być istotne dla zrozumienia przez użytkowników pracy wykonanej w celu poparcia wniosku praktyka i uzyskanego poziomu pewności]<sup>23</sup>.*

- [...]

*[Podpis w imieniu firmy atestacyjnej, imieniem i nazwiskiem osoby wykonującej zawód atestacyjny lub obiema tymi nazwami, stosownie do danej jurysdykcji].*

*[Adres praktyka]*

*[Data raportu o ograniczonej wiarygodności]*

PROJEKT ISSA 5000

---

<sup>23</sup> Procedury powinny być podsumowane, ale nie w stopniu, w którym są niejednoznaczne, ani opisane w sposób, który jest zawyżony lub upięszony lub który sugeruje, że uzyskano racjonalną pewność. Ważne jest, aby opis procedur nie sprawiał wrażenia, że procedury te zostały uzgodnione przez praktyka z kierownictwem i w większości przypadków nie będzie wyszczególniał całego planu pracy.

**Ilustracja 3 - Niezmodyfikowany połączony raport atestacyjny o racjonalnym i ograniczonym zakresie odnoszący się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju dla jednostki innej niż notowana na giełdzie, sporządzony zgodnie z kryteriami zgodności, obejmujący:**

- a) Opinia atestacyjna o racjonalnym zakresie dotycząca wybranych ujawnień, [określonych przez ...],<sup>24</sup> z Raportu Zrównoważonego Rozwoju ("Information RA")**
- b) Opinia atestacyjna o ograniczonym zakresie dotycząca wybranych ujawnień [oznaczonych przez ...],<sup>25</sup> z Raportu Zrównoważonego Rozwoju ("Informacje LA")**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu atestacyjnego przyjęto następujące okoliczności:

- Usługa atestacyjna o racjonalnej pewności w odniesieniu do informacji RA i ograniczonej pewności w odniesieniu do informacji LA Raportu Zrównoważonego Rozwoju Spółki ABC, podmiotu innego niż podmiot notowany na giełdzie, za rok zakończony 31 grudnia 20X1 r., zgodnie z wymogami prawa lub regulacji.
- Raport Zrównoważonego Rozwoju przedstawia informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju raportowane przez jednostkę, a Informacje RA i Informacje LA przedstawiają informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju będące przedmiotem usług atestacyjnych.
- Raport zrównoważonego rozwoju jest przygotowywany przez kierownictwo jednostki zgodnie z kryteriami zgodności (prawo XYZ jurysdykcji X).
- Raport Zrównoważonego Rozwoju zawiera informacje porównawcze, które nie są objęte wnioskami eksperta. W odniesieniu do informacji porównawczych: Informacje porównawcze RA były przedmiotem badania o racjonalnej pewności, a Informacje porównawcze LA były przedmiotem badania o ograniczonej pewności w poprzednim okresie, a odpowiednie wnioski praktyka nie zostały zmodyfikowane.
- Stroną zlecającą jest kierownictwo Spółki.
- Warunki usługi atestacyjnej dokładnie odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju w ISSA 5000.
- Praktyka atestacyjna stwierdziła, że w oparciu o uzyskane dowody, niezmodyfikowana (tj. "czysta") opinia o racjonalnej pewności i ograniczony wniosek atestacyjny są odpowiednio w odniesieniu do Informacji RA i Informacji LA.
- Odpowiednie wymogi etyczne, które mają zastosowanie do usług atestacyjnych, obejmują Kodeks Etyki Zawodowych Księgowych (*w tym Międzynarodowe Standardy Niezależności*) Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (Kodeks IESBA) wraz z wymogami etycznymi dotyczącymi usług atestacyjnych w danej jurysdykcji, a raport atestacyjny odnosi się do obu tych dokumentów.
- Firma, której członkiem jest praktyk, stosuje MSZJ 1.<sup>26</sup>

<sup>24</sup> Należy podać konkretną identyfikację i lokalizację informacji podlegających opinii o racjonalnej pewności, które powinny różnić się od informacji podlegających wnioskowi o ograniczonej pewności (np. poprzez oznaczenie konkretnych ujawnień w Informacji dotyczących Zrównoważonego Rozwoju, tytule sekcji Informacji dotyczących Zrównoważonego Rozwoju, Załączniku do Raportu Atestacyjnego itp.)

<sup>25</sup> Należy podać konkretną identyfikację i lokalizację informacji podlegających wnioskowi o ograniczonej pewności, które powinny różnić się od informacji podlegających wnioskowi o racjonalnej pewności (np. poprzez oznaczenie konkretnych

EXPOSURE DRAFT - PROPONOWANY DOKUMENT ISSA 5000, OGÓLNE WYMOGI DOTYCZĄCE USŁUG  
ATESTACYJNYCH W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU

ujawnień w Informacji dotyczących Zrównoważonego Rozwoju, tytule sekcji Informacji dotyczących Zrównoważonego Rozwoju, Załączniku do Raportu Atestacyjnego itp.)

- <sup>26</sup> Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1, *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych*

PROJEKT ISSA 5000



- Informacje LA i RA oraz raport niezależnego praktyka na ich temat zostały włączone do Raportu Roczno Spółki. Praktyk uzyskał Raport Roczny przed datą raportu atestacyjnego i nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia pozostałych informacji.  
informacje w raporcie rocznym.

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

## **RAPORT NIEZALEŻNEGO PRAKTYKA O RACJONALNEJ I OGRANICZONEJ PEWNOŚCI DOTYCZĄCY INFORMACJI ABC DOTYCZĄCY ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU**

Do Zarządu ABC

### **Opinia o uzasadnionej pewności**

Przeprowadziliśmy badanie o racjonalnej pewności dotyczące wybranych ujawnień [zidentyfikowanych przez ...],<sup>27</sup> Raportu Zrównoważonego Rozwoju Spółki ABC (Spółka) za rok zakończony 31 grudnia 20X1 r. ("Informacja RA").

W naszej opinii, Informacje RA załączonego Raportu Zrównoważonego Rozwoju zostały przygotowane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z prawem XYZ jurysdykcji X.

### **Wnioski dotyczące ograniczonej gwarancji**

Przeprowadziliśmy badanie o ograniczonej pewności dotyczące wybranych ujawnień [określonych przez ...],<sup>28</sup> zawartych w Raporcie Zrównoważonego Rozwoju Spółki za rok zakończony 31 grudnia 20X1 r. ("Informacja LA").

Na podstawie przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów nie zwróciło naszej uwagi nic, co kazałoby nam sądzić, że Informacje LA załączonego Raportu Zrównoważonego Rozwoju nie zostały przygotowane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z prawem XYZ jurysdykcji X.

### **Podstawa uzasadnionej opinii atestacyjnej i wniosków o ograniczonej pewności**

Nasze zlecenie przeprowadziliśmy zgodnie z ISSA 5000, *Ogólne wymogi dotyczące usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju*, wydanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych. Procedury w ramach usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności różnią się charakterem i czasem wykonania od procedur w ramach usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności i mają mniejszy zakres niż w przypadku usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności. W związku z tym poziom pewności uzyskany w ramach procedury ograniczonej pewności jest znacznie niższy niż poziom pewności, który zostałby uzyskany, gdyby przeprowadzono procedurę racjonalnej pewności.

Nasze obowiązki wynikające z tego standardu zostały szerzej opisane w sekcji *Obowiązki praktyków* naszego raportu.

<sup>27</sup> Należy podać konkretną identyfikację i lokalizację informacji podlegających opinii o racjonalnej pewności, które powinny różnić się od informacji podlegających wnioskowi o ograniczonej pewności (np. poprzez oznaczenie konkretnych ujawnień w Informacji o Zrównoważonym Rozwoju, tytule sekcji Informacji o Zrównoważonym Rozwoju, Załączniku do Raportu Weryfikacyjnego itp.)

<sup>28</sup> Należy podać konkretną identyfikację i lokalizację informacji podlegających wnioskowi o ograniczonej pewności, które powinny różnić się od informacji podlegających wnioskowi o racjonalnej pewności (np. poprzez oznaczenie konkretnych ujawnień w Informacji o Zrównoważonym Rozwoju, tytule sekcji Informacji o Zrównoważonym Rozwoju, Załączniku do Raportu z Weryfikacji itp.)

Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z Międzynarodowym *Kodeksem Etyki dla Zawodowych Księgowych* (w tym Międzynarodowych Standardów Niezależności) (Kodeks IESBA) wydany przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych, wraz z wymogami etycznymi, o których mowa w Kodeksie IESBA i które są istotne dla naszej usługi atestacyjnej związanej z informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju w [jurysdykcja], a my wypełniliśmy nasze pozostałe obowiązki zgodnie z tymi wymogami i Kodeksem IESBA.

Nasza firma stosuje Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością 1, *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych atestacyjne*, i w związku z tym utrzymuje kompleksowy system zarządzania jakością, w tym udokumentowane polityki i procedury dotyczące zgodności z wymogami etycznymi, standardami zawodowymi oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi.

Uważamy, że uzyskane przez nas dowody są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii o racjonalnej pewności i wniosku o ograniczonej pewności.

#### **Nacisk na materię<sup>29</sup>**

Zwracamy uwagę na [zidentyfikować konkretne ujawnienie w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju] z LA Informacji w Raporcie Zrównoważonego Rozwoju, który opisuje [...]. Nasz wniosek dotyczący ograniczonej pewności nie został zmodyfikowany w odniesieniu do tej kwestii.

#### **Inne informacje<sup>30</sup>**

Kierownictwo Spółki jest odpowiedzialne za pozostałe informacje. Pozostałe informacje obejmują [informacje zawarte w Raporcie Rocznym Spółki]<sup>31</sup>, ale nie obejmują Informacji RA i Informacji LA będących przedmiotem niniejszego zlecenia oraz naszego raportu atestacyjnego na ich temat.

Nasza opinia o racjonalnej pewności i wniosek o ograniczonej pewności dotyczące odpowiednio Informacji RA i Informacji LA nie obejmują pozostałych informacji i nie wyrażamy w związku z nimi żadnych wniosków.

W związku z przeprowadzonymi przez nas usługami atestacyjnymi o ograniczonej i racjonalnej pewności dotyczącymi, odpowiednio, Informacji RA i Informacji LA, naszym obowiązkiem jest zapoznanie się z innymi informacjami wskazanymi powyżej, a czyniąc to, rozważenie, czy inne informacje są istotnie niespójne z, odpowiednio, Informacjami RA i Informacjami LA lub naszą wiedzą uzyskaną w ramach usługi atestacyjnej, lub w inny sposób wydają się być istotnie zniekształcone. Jeżeli na podstawie wykonanej przez nas pracy stwierdzimy, że istnieje istotne zniekształcenie tych innych informacji, jesteśmy zobowiązani zgłosić ten fakt. Nie mamy nic do zgłoszenia w tym zakresie.

#### **Odpowiedzialność za informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju**

Kierownictwo Spółki jest odpowiedzialne za:

- Przygotowanie Informacji RA i Informacji LA zgodnie z prawem XYZ jurysdykcji X.
- Projektowanie, wdrażanie i utrzymywanie kontroli wewnętrznej związanej z przygotowaniem Informacji RA i Informacji LA w celu umożliwienia przygotowania takich informacji, które są wolne od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem.

<sup>29</sup> Uwzględnić, jeśli praktyk uzna to za konieczne w okolicznościach zlecenia - Zob. Par. 179.

<sup>30</sup> Można użyć innego odpowiedniego nagłówka, takiego jak "Informacje inne niż informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju oraz uzasadniony i ograniczony raport atestacyjny na ich temat".

<sup>31</sup> Bardziej szczegółowy opis innych informacji, taki jak "sprawozdania finansowe i noty do nich oraz oświadczenie prezesa", może być użyty do identyfikacji innych informacji.

## **Nieodłączne ograniczenia w przygotowaniu Informacji dotyczących Zrównoważonego Rozwoju<sup>32</sup>**

Jak omówiono w [zidentyfikuj konkretne ujawnienie w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju], [podaj szczegółowy opis wszelkich istotnych nieodłącznych ograniczeń związanych z pomiarem lub oceną kwestii zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do obowiązujących kryteriów].

### **Obowiązki praktyka**

Nasze cele to:

- (a) Zaplanowanie i przeprowadzenie usługi atestacyjnej w celu uzyskania racjonalnej pewności, że Informacje RA nie zawierają istotnych nieprawidłowości wynikających z nadużyć lub błędów oraz wydanie raportu atestacyjnego zawierającego naszą opinię.
- (b) Zaplanowanie i przeprowadzenie usługi atestacyjnej w celu uzyskania ograniczonej pewności, że Informacje LA są wolne od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem oraz wydanie raportu atestacyjnego zawierającego nasze wnioski.

Zniekształcenia mogą wynikać z oszustwa lub błędu i są uznawane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogą wpłynąć na decyzje użytkowników podjęte na podstawie Informacji RA i Informacji LA.

W ramach zarówno usług atestacyjnych o ograniczonej, jak i racjonalnej pewności zgodnie z ISSA 5000, stosujemy profesjonalny osąd i zachowujemy profesjonalny sceptycyzm przez cały czas trwania zlecenia. Ponadto:

- (a) W przypadku zlecenia o racjonalnej pewności:
  - Przeprowadza procedury ryzyka, w tym uzyskuje zrozumienie kontroli wewnętrznej istotnej dla zlecenia, w celu identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki.<sup>33</sup>
  - Zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur odpowiadających oszacowanemu ryzyku istotnego zniekształcenia ujawnień w RA. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż w przypadku zniekształcenia wynikającego z błędem, ponieważ oszustwo może obejmować zomę, fałszerstwo, celowe pominięcia, wprowadzenie w błąd lub obejście kontroli wewnętrznej.
- (b) W przypadku zlecenia o ograniczonej pewności:
  - Przeprowadza procedury ryzyka, w tym uzyskuje zrozumienie kontroli wewnętrznej istotnej dla zlecenia, w celu zidentyfikowania ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem, ale nie w celu sformułowania wniosku na temat skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki.<sup>34</sup>

<sup>32</sup> Dołączyć paragraf, jeśli ma to znaczenie dla okoliczności zaangażowania - Zob. Par. 170(g).

<sup>33</sup> Usunąć "ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki", jeśli zlecenie uzyskania racjonalnej pewności obejmuje opinię na temat skuteczności kontroli wewnętrznej.

<sup>34</sup> Usunąć wyrażenie "ale nie w celu sformułowania wniosku na temat skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki", jeśli usługa o ograniczonej pewności obejmuje sformułowanie wniosku na temat skuteczności kontroli wewnętrznej.

- Zaprojektowanie i wykonanie procedur odpowiadających ujawnieniom w Informacjach LA, w których mogą wystąpić istotne zniekształcenia. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż w przypadku zniekształcenia wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może obejmować zмовę, fałszerstwo, celowe pominięcia, wprowadzenie w błąd lub obejście kontroli wewnętrznej.

### **Podsumowanie prac przeprowadzonych na potrzeby wniosków o ograniczonej pewności**

Badanie o ograniczonej pewności polega na przeprowadzeniu procedur w celu uzyskania dowodów dotyczących Informacji LA. Charakter, czas i zakres wybranych procedur zależą od profesjonalnego osądu, w tym identyfikacji ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń, wynikających z oszustwa lub błędu, w Informacjach LA.

Podczas przeprowadzania naszej usługi o ograniczonej pewności

*[Wstawić podsumowanie charakteru i zakresu przeprowadzonych procedur, które w ocenie praktyka dostarczają dodatkowych informacji, które mogą być istotne dla zrozumienia przez użytkowników pracy wykonanej w celu poparcia wniosku praktyka i uzyskanego poziomu pewności]<sup>35</sup>.*

- *[...]*

*[Podpis w imieniu firmy atestacyjnej, imieniem i nazwiskiem osoby wykonującej zawód atestacyjny lub obiema tymi nazwami, stosownie do danej jurysdykcji].*

*[Adres praktyka]*

*[Data raportu atestacyjnego]*

---

<sup>35</sup> Procedury powinny być podsumowane, ale nie w stopniu, w którym są niejednoznaczne, ani opisane w sposób, który jest zawyżony lub upięszony lub który sugeruje, że uzyskano racjonalną pewność. Ważne jest, aby opis procedur nie sprawiał wrażenia, że procedury te zostały uzgodnione przez praktyka z kierownictwem, a w większości przypadków nie będzie wyszczególniał całego planu pracy.

**Ilustracja 4 - Zmodyfikowany ograniczony raport atestacyjny odnoszący się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju jednostki innej niż notowana na giełdzie, sporządzony zgodnie z kryteriami zgodności**

Dla celów niniejszego przykładowego raportu atestacyjnego przyjęto następujące okoliczności:

- Ograniczona usługa atestacyjna dotycząca całości Raportu Zrównoważonego Rozwoju Spółki ABC, podmiotu innego niż podmiot notowany na giełdzie, za rok zakończony 31 grudnia 20X1 r., zgodnie z wymogami prawa lub regulacji.
- Informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są prezentowane w odrębnym dokumencie (tj. w Raporcie Zrównoważonego Rozwoju jednostki).
- Informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są przygotowywane przez kierownictwo jednostki zgodnie z kryteriami zgodności (prawo XYZ jurysdykcji X).
- Informacje dotyczące Zrównoważonego Rozwoju zawierają informacje porównawcze, które nie są objęte wnioskami praktyka. Informacje porównawcze były przedmiotem ograniczonej weryfikacji przeprowadzonej przez tego samego eksperta w poprzednim okresie, a wnioski eksperta pozostały niezmienione.
- Stroną zlecającą jest kierownictwo Spółki.
- Warunki usługi atestacyjnej odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju w ISSA 5000.
- Praktyk stwierdził, że zmodyfikowany wniosek jest odpowiedni ze względu na ograniczenie zakresu wynikające z niemożności uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów dotyczących zidentyfikowanej kwestii, którą praktyk uznał za istotną, ale nie wszechogarniającą.
- Odpowiednie wymogi etyczne, które mają zastosowanie do usług atestacyjnych, obejmują *Kodeks Etyki Zawodowych Księgowych Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (w tym Międzynarodowe Standardy Niezależności)* (Kodeks IESBA) wraz z wymogami etycznymi dotyczącymi usług atestacyjnych w danej jurysdykcji, a raport atestacyjny odnosi się do obu.
- Firma, której członkiem jest praktyk, stosuje MSZJ 1.<sup>36</sup>
- Nie ma innych informacji, ponieważ informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju jednostki są prezentowane w oddzielnym dokumencie.

<sup>36</sup> Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1, *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych*

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

## **RAPORT NIEZALEŻNEGO EKSPERTA O OGRANICZONEJ PEWNOŚCI ODNOŚĄCY SIĘ DO INFORMACJI ABC DOTYCZĄCYCH ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU**

Do Zarządu ABC

### **Raport atestacyjny o ograniczonym zakresie odnoszący się do Informacji dotyczących Zrównoważonego Rozwoju<sup>1</sup>**

#### ***Kwalifikowane wnioski o ograniczonej pewności***

Przeprowadziliśmy atestację Raportu Zrównoważonego Rozwoju Spółki ABC ("Spółka") za rok zakończony 31 grudnia 20X1 ("Informacje o Zrównoważonym Rozwoju").

Na podstawie przeprowadzonych przez nas procedur i uzyskanych dowodów, z wyjątkiem możliwego wpływu sprawy opisanej w sekcji Podstawa wydania wniosku z zastrzeżeniem, nie zwróciło naszej uwagi nic, co kazałoby nam sądzić, że załączone Informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju nie zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z przepisami prawa jurysdykcji XYZ.

#### ***Podstawa kwalifikowanych wniosków***

Spółka ujawniła [...].<sup>2</sup> Nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów dotyczących [...] na dzień 31 grudnia 20X1 r., ponieważ [...].<sup>3</sup> W związku z tym nie byliśmy w stanie ustalić, czy konieczne są jakiegokolwiek korekty do [...].

Nasze ograniczone usługi atestacyjne świadczyliśmy zgodnie z Międzynarodowym Standardem *Atestacji Zrównoważonego Rozwoju* (ISSA) 5000, *Ogólne wymogi dotyczące usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju*, wydanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych.

Procedury w ramach usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności różnią się charakterem i czasem wykonania od procedur w ramach usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności i mają mniejszy zakres niż w przypadku usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności. W związku z tym poziom pewności uzyskany w ramach procedury ograniczonej pewności jest znacznie niższy niż poziom pewności, który zostałby uzyskany, gdyby przeprowadzono procedurę racjonalnej pewności.

Nasza odpowiedzialność wynikająca z tego standardu została szerzej opisana w sekcji *Odpowiedzialność prawnika w naszym raporcie*.

Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z *Międzynarodowym Kodeksem Etyki Zawodowych Księgowych (w tym Międzynarodowymi Standardami Niezależności)* (Kodeks IESBA) wydanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych, wraz z wymogami etycznymi, które są istotne dla naszego zlecenia atestacyjnego dotyczącego Informacji o Zrównoważonym Rozwoju w [jurysdykcja], a także spełniliśmy nasze pozostałe wymogi etyczne zgodnie z tymi wymogami i Kodeksem IESBA.

Nasza firma stosuje Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością 1, *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych atestacyjne* i w związku z tym utrzymuje kompleksowy system zarządzania jakością, obejmujący udokumentowane polityki i procedury dotyczące zgodności z wymogami etycznymi, standardami zawodowymi oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi.

Uważamy, że uzyskane przez nas dowody są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla naszych zastrzeżonych wniosków.

- 
- <sup>1</sup> Podtytuł " Raport atestacyjny o ograniczonym zakresie odnoszący się do Informacji dotyczących Zrównoważonego Rozwoju" jest zbędny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł "Raport dotyczący innych wymogów prawnych i regulacyjnych" nie ma zastosowania.
  - <sup>2</sup> Wstaw opis odpowiedniego ujawnienia.
  - <sup>3</sup> Należy podać opis sprawy, która doprowadziła do sformułowania zastrzeżonego wniosku, oraz powody jego sformułowania.

PROJEKT ISSA 5000

### **Nacisk na materię<sup>4</sup>**

Zwracamy uwagę na [wskazać konkretne ujawnienie w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju], które opisuje [...]. Nasz wniosek nie został zmieniony w odniesieniu do tej kwestii.

### **Odpowiedzialność za informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju**

Kierownictwo Spółki jest odpowiedzialne za:

- Przygotowanie Informacji dotyczących Zrównoważonego Rozwoju zgodnie z prawem XYZ jurysdykcji X.
- Projektowanie, wdrażanie i utrzymywanie kontroli wewnętrznej związanej ze sporządzaniem Informacji dotyczących Zrównoważonego Rozwoju, zgodnie z prawem XYZ obowiązującym w jurysdykcji X, w celu umożliwienia sporządzania takich informacji, które są wolne od istotnych nieprawidłowości wynikających z nadużyć lub błędów.

### **Nieodłączne ograniczenia w przygotowaniu informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju<sup>5</sup>**

Jak omówiono w [zidentyfikuj konkretne ujawnienie w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju], [podaj szczegółowy opis wszelkich istotnych nieodłącznych ograniczeń związanych z pomiarem lub oceną kwestii zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do obowiązujących kryteriów].

### **Obowiązki praktyka**

Naszym celem jest zaplanowanie i przeprowadzenie usługi atestacyjnej w taki sposób, aby uzyskać ograniczoną pewność, że Informacje dotyczące Zrównoważonego Rozwoju nie zawierają istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem oraz wydanie raportu atestacyjnego zawierającego nasze wnioski. Zniekształcenia mogą wynikać z oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogą wpłynąć na decyzje użytkowników podjęte na podstawie Informacji dotyczących Zrównoważonego Rozwoju.

W ramach usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności zgodnie z ISSA 5000 stosujemy profesjonalny osąd i zachowujemy profesjonalny sceptycyzm przez cały czas trwania usługi. Ponadto:

- Przeprowadzamy procedury ryzyka, w tym uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej istotnej dla zlecenia, w celu zidentyfikowania ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem, ale nie w celu sformułowania wniosku na temat skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki.<sup>6</sup>

Projektujemy i przeprowadzamy procedury odpowiadające ujawnieniom w Informacjach dotyczących Zrównoważonego Rozwoju, w których mogą wystąpić istotne nieprawidłowości. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może obejmować zмовę, fałszerstwo, celowe pominięcia, wprowadzenie w błąd lub obejście kontroli wewnętrznej.

---

<sup>4</sup> Uwzględnić, jeśli praktyk uzna to za konieczne w okolicznościach zaangażowania - zob. Par. 179.

<sup>5</sup> Dołączyć paragraf, jeśli ma to znaczenie dla okoliczności zaangażowania - zob. Par. 170(g).

<sup>6</sup> Usunąć słowa "ale nie w celu sformułowania wniosku na temat skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki", jeśli usługa o ograniczonej pewności obejmuje sformułowanie wniosku na temat skuteczności kontroli wewnętrznej.



## Podsumowanie wykonanych prac

Badanie o ograniczonej pewności polega na przeprowadzeniu procedur w celu uzyskania dowodów dotyczących Informacji dotyczących Zrównoważonego Rozwoju. Charakter, czas i zakres wybranych procedur zależą od profesjonalnego osądu, w tym identyfikacji ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych nieprawidłowości w Informacjach dotyczących Zrównoważonego Rozwoju, wynikających z oszustwa lub błędu.

Podczas przeprowadzania naszej usługi o ograniczonej pewności

*[Wstawić podsumowanie charakteru i zakresu przeprowadzonych procedur, które w ocenie praktyka dostarczą dodatkowych informacji, które mogą być istotne dla zrozumienia przez użytkowników pracy wykonanej w celu poparcia wniosku praktyka i uzyskanego poziomu pewności]<sup>7</sup>.*

- [...]

*[Podpis w imieniu firmy atestacyjnej, imieniem i nazwiskiem osoby wykonującej zawód atestacyjny lub obiema tymi nazwami, stosownie do danej jurysdykcji].*

*[Adres praktyka]*

*[Data raportu o ograniczonej wiarygodności]*

---

<sup>7</sup> Procedury powinny być podsumowane, ale nie w takim stopniu, aby były niejednoznaczne, ani opisane w sposób, który jest zawyżony lub upiękuszony lub który sugeruje, że uzyskano racjonalną pewność. Ważne jest, aby opis procedur nie sprawiał wrażenia, że procedury te zostały uzgodnione przez praktyka z kierownictwem, a w większości przypadków nie będzie wyszczególniał całego planu pracy.

## PROPONOWANE ZMIANY DOSTOSOWAWCZE I WYNIKAJĄCE Z PROPOZYCJI ISSA 5000<sup>1</sup> - OZNACZONE JAKO NIEOBOWIĄZUJĄCE

### PRZEDMOWA DO MIĘDZYNARODOWYCH KOMUNIKATÓW DOTYCZĄCYCH ZARZĄDZANIA JAKOŚCIĄ, AUDYTU, PRZEGLĄDU, ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNYCH USŁUG ATESTACYJNYCH ORAZ USŁUG POKREWNYCH

#### Wprowadzenie

1. Niniejszy wstęp do *Międzynarodowych Standardów Zarządzania Jakością, Audytu, Przeglądu, Zrównoważonego Rozwoju i Innych Usług Poświadczających oraz Usług Pokrewnych* został wydany w celu ułatwienia zrozumienia zakresu i autorytetu standardów wydawanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB), zgodnie z zakresem zadań IAASB.

...

#### Obwieszczenia IAASB

##### Autorytatywne komunikaty IAASB

3. Wypowiedzi IAASB regulują badania, przeglądy, usługi atestacyjne w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz inne usługi atestacyjne i pokrewne, które są przeprowadzane zgodnie z Międzynarodowymi Standardami. Nie uchylają one lokalnych przepisów prawa lub regulacji, które regulują badanie historycznych sprawozdań finansowych lub usługi atestacyjne w zakresie zrównoważonego rozwoju lub innych informacji w danym kraju, których należy przestrzegać zgodnie z krajowymi standardami tego kraju. W przypadku, gdy lokalne przepisy prawa lub regulacje różnią się od Standardów IAASB lub są z nimi sprzeczne, zlecenie przeprowadzone zgodnie z lokalnymi przepisami prawa lub regulacjami nie będzie automatycznie zgodne ze Standardami IAASB. Biegły rewident lub osoba wykonująca zawód biegłego rewidenta nie powinni deklarować zgodności ze Standardami IAASB, chyba że biegły rewident lub osoba wykonująca zawód biegłego rewidenta w pełni przestrzegali wszystkich standardów istotnych dla zlecenia.

#### Autorytet związany z międzynarodowymi standardami wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych

7. Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (ISSA) mają zastosowanie do usług atestacyjnych innych niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych.
- 7A. Międzynarodowe Standardy Atestacji Zrównoważonego Rozwoju (ISSA) mają być stosowane w usługach atestacyjnych dotyczących informacji o zrównoważonym rozwoju.<sup>2</sup>

....

- 9 ISA, ISRE, MSUA, ISSA i ISRS są łącznie określane jako Standardy Usług Atestacyjnych IAASB.

---

<sup>1</sup> Proponowany Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych w zakresie zrównoważonego Rozwoju (ISSA) 5000, *Ogólne wymogi dotyczące usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju*.

<sup>2</sup> Z wyjątkiem okoliczności, w których odpowiednia ISSA wskazuje, że zastosowanie ma inna Norma Międzynarodowa.

### Inne standardy międzynarodowe

15. Podstawowe zasady i podstawowe procedury Standardu powinny być stosowane we wszystkich przypadkach, w których są one odpowiednie w okolicznościach zlecenia. Jednakże w wyjątkowych okolicznościach ~~biegły rewident lub osoba wykonująca zawód biegłego rewidenta może uznać za konieczne odstąpienie~~ od odpowiedniej podstawowej procedury, aby osiągnąć cel tej procedury. Gdy taka sytuacja ma miejsce, ~~biegły rewident lub praktykujący biegły rewident jest zobowiązany do~~ udokumentowania, w jaki sposób wykonane alternatywne procedury osiągają cel procedury oraz, o ile nie jest to jasne, powody odejścia. Oczekuje się, że potrzeba odstąpienia przez ~~biegłego rewidenta lub praktyka~~ od odpowiedniej istotnej procedury wystąpi tylko wtedy, gdy w szczególnych okolicznościach zlecenia procedura ta byłaby nieskuteczna.

### Zawodowy osąd

17. Charakter Międzynarodowych Standardów wymaga od biegłego rewidenta lub praktyka stosowania profesjonalnego osądu przy ich stosowaniu.

### Zastosowanie standardów międzynarodowych

18. Zakres, data wejścia w życie oraz wszelkie szczególne ograniczenia zastosowania danego Międzynarodowego Standardu są jasno określone w Standardzie. O ile Międzynarodowy Standard nie stanowi inaczej, ~~biegły rewident lub osoba wykonująca zawód księgowego~~ może stosować Międzynarodowy Standard przed określoną w nim datą wejścia w życie.

...

## **MSZJ 1, ZARZĄDZANIE JAKOŚCIĄ DLA FIRM WYKONUJĄCYCH BADANIA LUB PRZEGLĄDY SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH LUB ZLECENIA INNYCH USŁUG ATESTACYJNYCH LUB POKREWNYCH**

...

### Wniosek i inne materiały wyjaśniające

...

#### Zakres niniejszego MSZJ (Zob. Par. 3 - 4)

A1. Inne komunikaty IAASB, w tym ~~ISRE 2400 (Zmieniony) i MSUA 3000 (Zmieniony)~~, również ustanawiają wymogi dla partnera odpowiedzialnego za zlecenie lub kierownika prac atestacyjnych, stosownie do przypadku, w zakresie zarządzania jakością na poziomie zlecenia, w tym ISRE 2400 (Zmieniony)<sup>3</sup> i MSUA 3000 (Zmieniony)<sup>4</sup> dla partnera zaangażowanego oraz ISSA 5000<sup>5</sup> dla kierownika prac atestacyjnych.<sup>6</sup> dla zarządzania jakością na poziomie zlecenia.

<sup>3</sup> Międzynarodowy Standard Usług Przeglądu (ISRE) 2400 (Zmieniony), *Usługi przeglądu historycznych sprawozdań finansowych*

...

## MSZJ 2, KONTROLE JAKOŚCI WYKONANIA ZLECENIA

...

### Wniosek i inne materiały wyjaśniające

...

#### Wyniki przeglądu jakości zlecenia (Zob. Ust. 24-27)

...

A26. MSUA3000 (Zmieniony)<sup>7</sup> i ISSA 5000<sup>8</sup> również ustanawiają wymogi dla partnera odpowiedzialnego za zlecenie w odniesieniu do przeglądu jakości zlecenia.<sup>9</sup>

...

## MSUA 3000, USŁUGI ATESTACYJNE INNE NIŻ BADANIA LUB PRZEGLĄDY HISTORYCZNYCH INFORMACJI FINANSOWYCH

### Wprowadzenie

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (MSUA) dotyczy usług atestacyjnych innych niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych, które zostały omówione odpowiednio w Międzynarodowych Standardach Rewizji Finansowej (ISSA) i Międzynarodowych Standardach Usług Przeglądu (ISSA). Usługi atestacyjne odnoszące się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju są omówione w Międzynarodowych Standardach Usług Atestacyjnych dotyczących Zrównoważonego Rozwoju (ISSA). (Zob. Par. A21-A22)

...

### Zakres

5. Niniejszy ISSA obejmuje czynności atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych lub czynności atestacyjne odnoszące się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, zgodnie z Międzynarodowymi Ramami Usług Atestacyjnych (Ramy Usług Atestacyjnych). W przypadku, gdy do przedmiotu danego zlecenia ma zastosowanie MSUA specyficzny dla danego zagadnienia, MSUA ten ma zastosowanie dodatkowo do niniejszego

---

<sup>4</sup> Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000 (zmieniony), *Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych*

<sup>5</sup> Międzynarodowy Standard *Usług Atestacyjnych w zakresie Zrównoważonego Rozwoju* (ISSA) 5000, *Ogólne wymogi dotyczące usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju*

<sup>6</sup> ISSA 5000, paragraf A18, stanowi, że termin "kierownik prac atestacyjnych" w ISSA 5000 jest odpowiednikiem terminu "partner wykonujący zlecenie" w MSZJ 1

<sup>7</sup> MSUA 3000 (zmieniony), *Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych*

<sup>8</sup> Międzynarodowy Standard *Usług Atestacyjnych w zakresie zrównoważonego Rozwoju* (ISSA) 5000, *Ogólne wymogi dotyczące usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju*

<sup>9</sup> Paragraf A18 ISSA 5000 stanowi, że termin "kierownik prac atestacyjnych" w ISSA 5000 jest odpowiednikiem terminu "partner wykonujący zlecenie" w MSZJ 1.

MSUA. (Zob. Zob. Par. A21-A22)

## Wniosek i inne materiały wyjaśniające

...

### Przeprowadzenie usługi atestacyjnej zgodnie z MSUA

*Zgodność ze standardami, które są istotne dla zlecenia (Zob. Ust. 1, 5, 15)*

- A21. Niniejszy ISSA zawiera wymogi, które mają zastosowanie do usług atestacyjnych<sup>10</sup> (innych niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych lub usługi atestacyjne odnoszące się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju), w tym usług atestacyjnych świadczonych zgodnie z ISSA właściwym dla danego zagadnienia. W niektórych przypadkach, MSUA specyficzne dla danego tematu są również istotne dla zlecenia. Niezależny Standard Usług Atestacyjnych odnoszący się do danego zagadnienia jest istotny dla zlecenia, gdy MSUA jest w mocy, przedmiot MSUA jest istotny dla zlecenia i istnieją okoliczności, których MSUA dotyczy.
- A22. ISA i ISRE zostały opracowane odpowiednio dla badań i przeglądów historycznych informacji finansowych i nie mają zastosowania do innych usług atestacyjnych. Mogą one jednak dostarczać wskazówek w odniesieniu do procesu realizacji usługi atestacyjnej dla osób podejmujących się realizacji usługi atestacyjnej zgodnie z niniejszym ISSA.

...

## MSUA 3410, USŁUGI ATESTACYJNE DOTYCZĄCE SPRAWOZDAŃ NA TEMAT GAZÓW CIEPLARNIANYCH

### Wprowadzenie

...

#### Zakres niniejszego MSUA

2. Niniejszy Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (MSUA) dotyczy usług atestacyjnych polegających na sporządzaniu raportów na temat GHG.
3. Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych w zakresie zrównoważonego Rozwoju (ISSA) 5000<sup>11</sup> ma zastosowanie do wszystkich usług atestacyjnych odnoszących się do informacji dotyczących zrównoważonym rozwoju, z wyjątkiem sytuacji, gdy audytor przedstawia odrębny wniosek dotyczący oświadczenia GHG, w którym to przypadku zastosowanie ma niniejszy MSUA. Konkluzja specjalisty w ramach usługi atestacyjnej może obejmować informacje dodatkowe w stosunku do oświadczenia GHG, na przykład, gdy specjalista jest zaangażowany do sporządzenia raportu dotyczącego zrównoważonego rozwoju, którego oświadczenie GHG jest tylko jedną z części. W takich przypadkach: (Zob. Par. A1-A2)
  - (a) ~~Niniejszy MSUA ma zastosowanie do procedur atestacyjnych przeprowadzanych w odniesieniu do oświadczenia GHG, z wyjątkiem sytuacji, gdy oświadczenie GHG stanowi stosunkowo niewielką część ogólnych informacji podlegających atestacji; oraz~~

<sup>10</sup> Niniejszy ISSA zawiera wymogi i zastosowanie oraz inne materiały objaśniające specyficzne dla usług atestacyjnych o racjonalnej i ograniczonej pewności. Niniejszy ISSA może być również stosowany do bezpośrednich usług atestacyjnych o wystarczającej ograniczonej pewności, dostosowany i uzupełniony w zależności od okoliczności zlecenia.

<sup>11</sup> Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych w zakresie Zrównoważonego Rozwoju (ISSA) 5000, Ogólne wymogi dotyczące usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju

(b) ~~MSUA 3000 (Zmieniony)<sup>12</sup> (lub inny MSUA zajmujący się konkretnym tematem bazowym) ma zastosowanie do procedur atestacyjnych przeprowadzanych w odniesieniu do pozostałej części informacji objętych wnioskiem praktyka.~~

3A. Konkluzja praktyka w ramach usługi atestacyjnej dotyczącej oświadczenia na temat gazów cieplarnianych może obejmować informacje inne niż informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju, oprócz oświadczenia na temat gazów cieplarnianych. W takich przypadkach, MSUA 3000 (Zmieniony)<sup>13</sup> (lub inny MSUA zajmujący się określoną tematyką) ma zastosowanie do procedur atestacyjnych przeprowadzanych w odniesieniu do pozostałych informacji objętych wnioskiem praktyka.

...

## **Wniosek i inne materiały wyjaśniające**

### **Wprowadzenie**

*Usługi atestacyjne obejmujące informacje dodatkowe do oświadczenia GHG (Zob. Par. 3)*

A1. W niektórych przypadkach praktyk może wykonać zlecenie atestacyjne dotyczące raportu, który zawiera informacje o GHG, ale te informacje o GHG nie stanowią oświadczenia o GHG zgodnie z definicją w paragrafie 14(m). W takich przypadkach zastosowanie ma ISSA 5000<sup>14</sup>. Jednakże niniejszy MSUA może stanowić wytyczne dla takiego zlecenia.

~~A2. W przypadku, gdy oświadczenie o emisji gazów cieplarnianych stanowi stosunkowo niewielką część ogólnych informacji objętych zakresem~~

~~-W związku z tym, że niniejszy ISSA jest odpowiedni dla danego zlecenia, zakres, w jakim niniejszy ISSA jest odpowiedni, jest kwestią profesjonalnego osądu dokonywanego przez praktyka w okolicznościach zlecenia-~~

...

## **KSB 805, SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA - BADANIA POJEDYNCZYCH SKŁADNIKÓW SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO ORAZ OKREŚLONYCH ELEMENTÓW, KONT LUB POZYCJI SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO**

### **...Wniosek i inne materiały wyjaśniające**

...

**Zakres niniejszego ISSA (Zob. Par. 1, 6(c))**

...

---

<sup>13</sup> Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000 (zmieniony), Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych

<sup>14</sup> ISSA 5000, *Ogólne wymagania dotyczące usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju*, Par. 2

A4. Czynności atestacyjne o racjonalnej pewności inne niż badanie historycznych informacji finansowych są wykonywane zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000<sup>15</sup> (zmienionym) lub ISSA 5000,<sup>16</sup> stosownie do przypadku.

...

## MIĘDZYNARODOWE RAMY USŁUG ATESTACYJNYCH

### Wprowadzenie

1. Niniejsze Założenia koncepcyjne zostały wydane wyłącznie w celu ułatwienia zrozumienia elementów i celów usług atestacyjnych oraz usług, do których mają zastosowanie Międzynarodowe Standardy Badania (MSB), Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (MSUP), Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (MSUA) oraz Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych dotyczące Zrównoważonego Rozwoju (ISSA) (zwane dalej Standardami Usług Atestacyjnych).

...

### Opis usług atestacyjnych

11. Wynikiem pomiaru lub oceny przedmiotu bazowego są informacje, które wynikają z zastosowania kryteriów do przedmiotu bazowego. Na przykład:

...

- Zestawienie emisji gazów cieplarnianych (wynik) jest rezultatem pomiaru emisji gazów cieplarnianych jednostki (przedmiot bazowy) poprzez zastosowanie protokołów (kryteriów) ujmowania, wyceny i prezentacji.
- Informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju (wynik) wynikają z pomiaru lub oceny kwestii zrównoważonego rozwoju jednostki (przedmiot bazowy) poprzez zastosowanie ram sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju (kryteria).

...

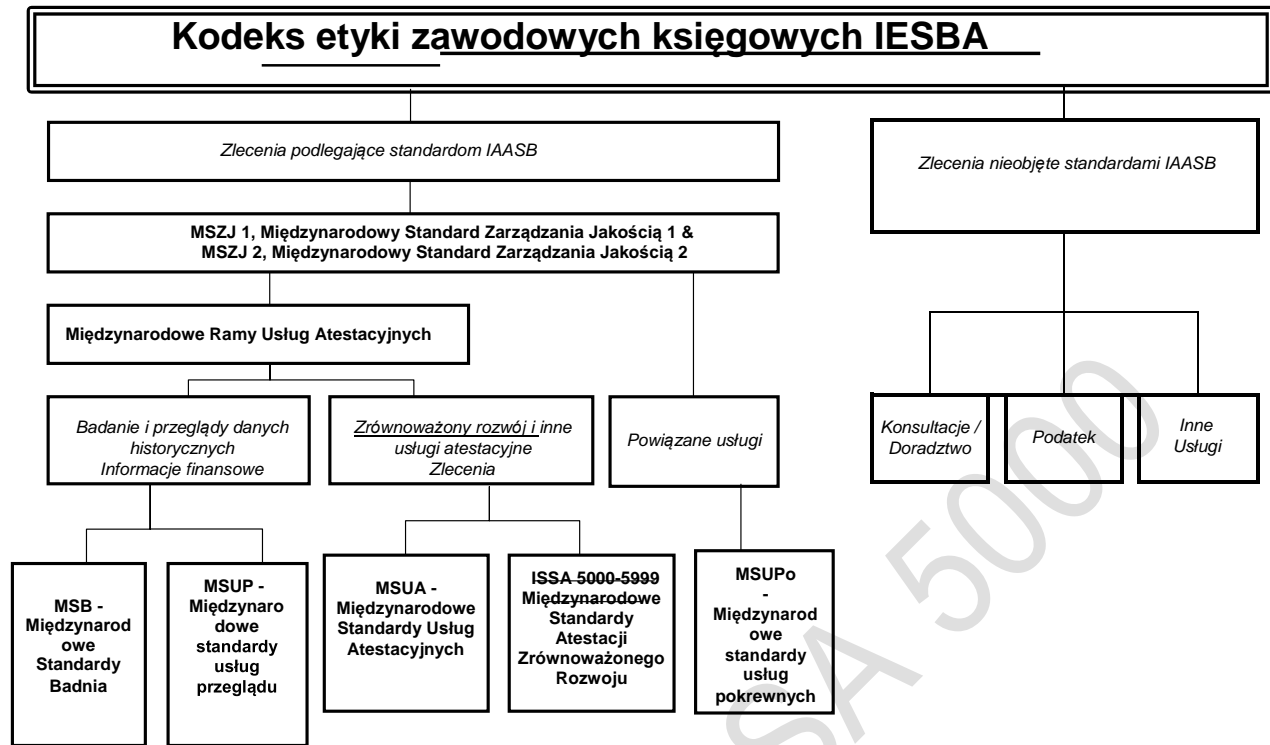
## Dodatek 1

### Obwieszczenia wydane przez IAASB i ich wzajemne relacje oraz Kodeks IESBA

Niniejszy Załącznik ilustruje zakres orzeczeń wydanych przez IAASB oraz ich wzajemny związek z Kodeksem Etyki Zawodowych Księgowych (w tym Międzynarodowymi Standardami Niezależności Rady Standardów Etyki dla Księgowych (Kodeks IESBA)).

<sup>15</sup> MSUA 3000 (zmieniona), *Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych*

<sup>16</sup> Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych w zakresie zrównoważonego Rozwoju (ISSA) 5000. Ogólne wymagania dotyczące usług atestacyjnych w zakresie Zrównoważonego rozwoju





Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są wspierane przez International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

IAASB, IFEA i IFAC nie ponoszą odpowiedzialności za straty wyrządzone jakiegokolwiek osobie, która działa lub powstrzymuje się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, niezależnie od tego, czy taka strata jest spowodowana zaniedbaniem, czy w inny sposób.

Międzynarodowe Standardy Badania, Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych, Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu, Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych, Międzynarodowe Standardy Zarządzania Jakością, Uwagi praktyczne do Międzynarodowych Standardów Badania, Projekty Ekspozycji, Dokumenty Konsultacyjne oraz inne publikacje IAASB są chronione prawami autorskimi IFAC.

Copyright © sierpień 2023 by Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Udziela się zgody na kopiowanie niniejszej pracy w celu uzyskania maksymalnej ekspozycji i informacji zwrotnej, pod warunkiem, że każda kopia będzie opatrzona następującą linią kredytową: "Copyright © sierpień 2023 by the International Federation of Accountants® or IFAC®. Wszelkie prawa zastrzeżone. Wykorzystano za zgodą IFAC. Zezwala się na kopiowanie niniejszej pracy w celu uzyskania maksymalnej ekspozycji i informacji zwrotnych".

'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Management', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQM', 'IAPN' oraz logo IAASB są znakami towarowymi IFAC lub zastrzeżonymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w USA i innych krajach. "International Foundation for Ethics and Audit" i "IFEA" są znakami towarowymi IFEA lub zastrzeżonymi znakami towarowymi i usługowymi IFEA w USA i innych krajach.

Aby uzyskać informacje o prawach autorskich, znakach towarowych i zezwoleniach, przejdź do działu [zezwoleń](#) lub skontaktuj się z [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org)

Niniejszy dokument *Proponowany Międzynarodowy Standard Atestacji Zrównoważonego Rozwoju 5000, „Ogólne wymogi dotyczące usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju”* oraz *Proponowane zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do innych standardów IAASB*, opracowany przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w sierpniu 2023 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) we wrześniu 2023 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst dokumentu *Proponowany Międzynarodowy Standard Atestacji Zrównoważonego Rozwoju 5000, „Ogólne wymogi dotyczące usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju”* oraz *Proponowane zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do innych standardów IAASB* w języku angielskim © 2023 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Proponowany Międzynarodowy Standard Atestacji Zrównoważonego Rozwoju 5000, „Ogólne wymogi dotyczące usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju”* oraz *Proponowane zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do innych standardów IAASB* w języku polskim © 2023 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Proposed International Standard on Sustainability Assurance 5000, General Requirements for Sustainability Assurance Engagements and Proposed Conforming and Consequential Amendments to Other IAASB Standards*, August 2023.

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

PROJEKT ISSA 5000



**International Auditing  
and Assurance  
Standards Board**

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