



**Niewiążące wytyczne KEONA/(CEAOB) dotyczące atestacji sprawozdawczości
zrównoważonego rozwoju z ograniczoną pewnością**

PROJEKT

1. Kontekst

W dniu 5 stycznia 2023 r. weszła w życie dyrektywa w sprawie sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (UE) 2022/2464 (CSRD). CSRD zmieniła rozporządzenie w sprawie badania (UE) nr 537/2014, dyrektywę w sprawie przejrzystości 2004/109/WE, dyrektywę w sprawie badania sprawozdań finansowych 2006/43/WE i dyrektywę w sprawie rachunkowości 2013/34/UE.

Począwszy od lat obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2024 r. lub później, duże przedsiębiorstwa będą sporządzać sprawozdania dotyczące zrównoważonego rozwoju zgodnie z Europejskimi Standardami Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (ESRS). Sprawozdania te będą musiały podlegać atestacji przez biegłych rewidentów lub inne podmioty świadczące usługi atestacyjne.¹

CSRD wymaga przyjęcia przez Komisję Europejską standardów atestacji z ograniczoną pewnością najpóźniej do 1 października 2026 r., aby wyjaśnić, czego oczekuje się od praktyków podczas przeprowadzania zleceń atestacyjnych z ograniczoną pewnością w odniesieniu do informacji o zrównoważonym rozwoju raportowanych zgodnie z ESRS.

Do czasu ich przyjęcia będzie istniał okres przejściowy, w którym nie zostaną przyjęte żadne standardy atestacji na poziomie UE. Zgodnie z CSRD państwa członkowskie mogą przyjmować krajowe standardy lub wiążące dokumenty tak długo, jak Komisja Europejska nie przyjmie standardów na poziomie UE.²

CSRD (wyszczególnienie 69) wspomina, że w celu ułatwienia harmonizacji atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w państwach członkowskich, CEAOB powinna być zachęcana do przyjęcia niewiążących wytycznych określających procedury, które należy wykonać przy wyrażaniu opinii atestacyjnej na temat sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w oczekiwaniu na przyjęcie przez Komisję Europejską standardu atestacji obejmującego zagadnienie będące przedmiotem zlecenia.

W celu uniknięcia fragmentacji i zapewnienia jak największej spójności praktyk do czasu przyjęcia standardu atestacji na poziomie UE, Komisja zwróciła się do CEAOB o opracowanie niewiążących wytycznych dotyczących atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju z ograniczoną pewnością, które zostały opisane w niniejszym dokumencie.

2. Cele wytycznych CEAOB

W związku z brakiem stosownych międzynarodowych standardów atestacji obejmujących w pełni wymogi CSRD w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju z ograniczoną pewnością,³ dostępnych w dniu publikacji wytycznych, niniejszy dokument ma na celu zapewnienie pomocy na wysokim poziomie, aby ułatwić wspólne zrozumienie niektórych kluczowych aspektów wymogów zleceń atestacyjnych z ograniczoną pewnością wprowadzonych przez CSRD.

¹ biegli rewidentzi i/lub inne podmioty świadczące usługi atestacyjne wyznaczone do wykonania zlecenia atestacyjnego z ograniczoną pewnością wymaganego przez CSRD są określani jako "praktycy" w niniejszych wytycznych - patrz słowniczek w załączniku 1.

² zob. dyrektywa w sprawie audytu - art. 26a

³ zob. dyrektywa o rachunkowości - art. 34 ust. 1 lit. aa)

Wytyczne CEAOB nie mają charakteru wiążącego, nie obchodzą lub nie zastępują krajowych wiążących dokumentów, które mogą obowiązywać na szczeblu krajowym w państwach członkowskich UE. Mogą one być stosowane w stosownych przypadkach w celu uzupełnienia krajowych wiążących dokumentów.

Jako takie, wytyczne nie stanowią standardu i powinny być odczytywane w połączeniu z wszelkimi krajowymi przepisami mającymi zastosowanie do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Właściwe organy państw członkowskich mogą zalecić lub narzucić stosowanie wytycznych w całości lub w uzupełnieniu do wiążących dokumentów krajowych w celu harmonizacji praktyk w zakresie atestacji z ograniczoną pewnością na poziomie UE.

3. Etyka, akceptacja zlecenia i kontrola jakości

Wytyczne obejmują niektóre, ale nie wszystkie aspekty procedur wymaganych w zleceniach atestacyjnych z ograniczoną pewnością i w zamierzeniu nie są wyczerpujące.

Nie odnoszą się one w szczególności do postanowień etycznych. Wszyscy praktycy są zobowiązani do przestrzegania stosownych postanowień etycznych opisanych w Dyrektywie w sprawie badania sprawozdań finansowych i Rozporządzeniu w sprawie badania sprawozdań finansowych⁴ oraz wszelkich stosownych postanowień krajowych. Ponadto przepisy Dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych⁵ dotyczące niezależności, transponowane do prawa krajowego, mają zastosowanie do usług atestacyjnych z ograniczoną pewnością.

Wytyczne nie obejmują również postanowień regulujących akceptację zlecenia. Wytyczne nie określają treści umowy o atestację przygotowywanego przez praktyków w celu przedstawienia praktycznej organizacji zlecenia.

Praktycy podlegają wymogom dotyczącym procedur i mechanizmów kontroli jakości⁶ i w związku z tym są zobowiązani do wprowadzenia systemu kontroli jakości obejmującego zlecenia atestacyjne z ograniczoną pewnością.

I. Ogólne zasady i podejście

CEAOB zachęca praktyków do przyjęcia wspólnego podejścia podczas wykonywania zleceń atestacyjnych z ograniczoną pewnością dotyczących sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, biorąc pod uwagę postanowienia ESRS.

To wspólne podejście obejmuje zasady opisane poniżej.

4. Cel atestacji z ograniczoną pewnością

Praca, która ma zostać wykonana w ramach zlecenia atestacyjnego z ograniczoną pewnością, wspiera wniosek praktyka, który ma być wyrażony na temat sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju sporządzonej przez jednostkę. W przypadku zlecenia atestacyjnego z ograniczoną pewnością, praktycy wykonują mniej obszerne procedury niż w przypadku zlecenia z racjonalną pewnością: oczekuje się, że ilość pracy będzie mniejsza niż w przypadku zlecenia z racjonalną pewnością, która zostałaby wykonana w tych samych okolicznościach.⁷

Praktycy powinni uzyskać ograniczoną pewnością, że informacje raportowane przez jednostkę są wolne od istotnych zniekształceń. W celu zapewnienia ograniczonej pewnością, praktycy powinni opracować i wykonać odpowiednie procedury. Praktycy są zobowiązani do wykonania procedur, które umożliwią im wyciągnięcie

⁴ W przypadku dostawców usług atestacyjnych przepisy te są określone w art. 34 ust. 4 lit. d) dyrektywy o rachunkowości.

⁵ Dyrektywa w sprawie badań sprawozdań finansowych, art. 22 i następane

⁶ zob. dyrektywa w sprawie audytu (art. 24a i 24b) oraz dyrektywa w sprawie rachunkowości, art. 34 ust. 4.

⁷ zob. wyszczególnienie 60 CSRD "... *Nakład pracy w ramach usługi atestacyjnej o racjonalnej pewnością obejmuje szeroko zakrojone procedury, w tym rozważenie kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością i testy wiarygodności, a zatem jest znacznie większy niż w przypadku usługi atestacyjnej z ograniczoną pewnością*".

wniosków na temat prezentacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do obowiązujących postanowień prawnych wprowadzonych przez CSRD oraz stosownych ramowych założeń sprawozdawczości nakazanych przez przepisy prawa i regulacje UE.⁸

5. Istotne zniekształcenie dla praktyków w kontekście zlecenia atestacyjnego

Zniekształcenie jest różnicą pomiędzy przedstawionym (lub pominiętym) ujawnieniem a odpowiednim ujawnieniem wymaganym przez ramowe założenia sprawozdawczości (w tym przypadku ESRS i ramowe założenia w odniesieniu do taksonomii).⁹ Zniekształcenia mogą być ilościowe lub jakościowe i obejmować pominięte informacje. Zniekształcenia mogą wynikać z błędu lub oszustwa.

Praktycy mogą zaakceptować w ujawnianych informacjach zniekształcenia, które pojedynczo lub łącznie nie są istotne, jeśli zgodnie z zawodowym osądem praktyków można racjonalnie oczekiwać, że zniekształcenia te nie wpłyną na decyzje podejmowane przez zamierzonych użytkowników sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Istotność zniekształcenia w ujawnieniu jest powiązana, ale nie jest taka sama jak "podwójna istotność", która ma być stosowana przez jednostkę przy sporządzaniu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z ESRS, w celu określenia spraw, które należy zaraportować.

Istotność jest stosowna zarówno dla ujawnień ilościowych, jak i jakościowych, biorąc pod uwagę potencjalny wpływ zniekształcenia na zamierzonych użytkowników informacji.

6. Oszustwo i niezgodność z przepisami prawa lub regulacjami

Praktycy powinni być wyczuleni na ryzyko oszustwa oraz przypadki niezgodności z przepisami prawa i regulacjami przez cały czas trwania zlecenia atestacyjnego z ograniczoną pewnością. Praktycy powinni informować jednostkę o nieprawidłowościach wykrytych w trakcie zleceń atestacyjnych wykonywanych na rzecz jednostek interesu publicznego oraz, jeśli jednostka nie bada sprawy, organy wyznaczone przez Państwo Członkowskie jako odpowiedzialne za przeprowadzanie dochodzeń takich nieprawidłowości.¹⁰ Niezgodność z przepisami prawa i regulacjami związanymi z zagadnieniami badanymi podczas zleceń atestacyjnych zrównoważonego rozwoju należy do tej kategorii.

7. Procedury ukierunkowane na identyfikację i oszacowanie ryzyka

Praktycy powinni uzyskać zrozumienie jednostki, jej otoczenia¹¹ oraz jej systemu kontroli wewnętrznej stosownego dla sporządzenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Zrozumienie to powinno być wystarczające, aby zapewnić praktykom możliwość identyfikacji i oceny ujawnień, w których prawdopodobnie mogą wystąpić istotne zniekształcenia, zapewniając w ten sposób podstawę do określenia dalszych procedur, które należy zaprojektować i wykonać w celu zareagowania na ryzyka.

Aby uzyskać takie zrozumienie, praktycy mogą wykorzystać na przykład niektóre lub wszystkie z poniższych technik:

- zapytania, prośby o informacje od kierownika jednostki i innych osób w jednostce, które mogą zapewnić praktykom różne perspektywy;
- procedury analityczne, które mogą być na przykład wykorzystywane do identyfikacji nietypowych pozycji;
- fizyczne obserwacje i inspekcje, które mogą umożliwić praktykom potwierdzenie lub zaprzeczenie informacjom uzyskanym od kierownika jednostki lub innych osób.

⁸ ESRS, ramowe założenia w odniesieniu do taksonomii i reguł digitalizacji.

⁹ patrz Glosariusz dla odniesień do ESRS i ramowych założeń w odniesieniu do taksonomii

¹⁰ Artykuł 25d dyrektywy w sprawie audytu, odnoszący się do art. 7 rozporządzenia w sprawie audytu - zob. również art. 34 ust. 4 lit. h) dyrektywy w sprawie rachunkowości.

¹¹ W tym stosowne przepisy prawa i regulacje

Identyfikując ryzyko istotnego zniekształcenia, należy zwrócić szczególną uwagę na ujawnienia, które mogą być najważniejsze dla potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników oraz na to, czy ujawnienia spełniają cechy jakościowe informacji określone przez ESRS, w tym stosowność i wierność przedstawienia.

8. Proces przeprowadzony i opisany przez jednostkę

Aby móc wyrazić swoje wnioski, praktycy powinni położyć szczególny nacisk na proces wdrożony przez jednostkę w celu określenia istotnych spraw do ujawnienia w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Procedury, które powinny być wykonane w ramach zlecenia atestacyjnego z ograniczoną pewnością, obejmują uzyskanie zrozumienia procesu przeprowadzonego przez jednostkę w celu zidentyfikowania i określenia informacji, które mają być raportowane w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w oparciu o zasadę podwójnej istotności.¹²

Praktycy powinni ocenić, czy opis procesu przedstawiony w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest spójny z wdrożonym procesem oraz powinni zaprojektować i wykonać procedury w celu ustalenia, czy proces spełnia przepisy ESRS.¹³ Projektując te procedury, praktycy powinni wziąć pod uwagę cechy jakościowe informacji zgodnie z ESRS¹⁴, które wymagają, aby informacje (zgodnie z zasadą podwójnej istotności) były stosowne i wiernie przedstawiały istotę zjawisk, będąc kompletnymi, neutralnymi i dokładnymi.

Jeśli praktycy nie są w stanie uzyskać wystarczających dowodów lub uzyskać dowodów, że proces nie doprowadził do identyfikacji istotnych wpływów, ryzyk i możliwości związanych z kwestiami zrównoważonego rozwoju, dla których wymagane są ujawnienia, wniosek w sprawozdaniu z atestacji powinien odzwierciedlać tę sytuację, oraz praktycy powinni raportować o (potencjalnym) istotnym zniekształceniu informacji (patrz paragraf 18).

9. Reagowanie na ryzyka

W oparciu o procedury wykonane w celu identyfikacji i oszacowania ryzyka, praktycy powinni zaprojektować i wykonać dalsze procedury koncentrujące się na ujawnieniach, w których mogą wystąpić istotne zniekształcenia.

Należy również wykonać procedury w odpowiedzi na ryzyko oszustwa oraz na podejrzewane lub faktyczne przypadki niezgodności z przepisami prawa i regulacjami.

Przykłady procedur i technik, które mogą być zastosowane w tych procedurach w ramach zlecenia atestacyjnego z ograniczoną pewnością obejmują:

- inspekcja, obserwacja, potwierdzenie, ponowne obliczenie, ponowne wykonanie, procedury analityczne i zapytanie, wykonane samodzielnie lub w połączeniu,
- procedury wiarygodności, w tym losowy lub ukierunkowany dobór próby do testów szczegółowych, w zależności od rodzaju informacji i populacji.

Testy kontroli nie są wymagane, ale mogą być wykonywane, jeśli praktycy uznają je za skuteczne w celu zebrania dowodów w danych okolicznościach.

Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur, które mają być zaprojektowane i wykonane przez praktyków, są sprawą zawodowego osądu i powinny pozwolić im na wyciągnięcie wniosku z ograniczoną pewnością co do występowania (lub nie) istotnych zniekształceń.

Procedury powinny być zaprojektowane i wykonane przez praktyków w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów, na których można oprzeć sprawozdanie z ograniczoną pewnością. Próbki w ramach zlecenia z ograniczoną pewnością są zwykle mniej obszerne niż te, które byłyby niezbędne dla zlecenia

¹² Zdefiniowane w ESRS 1 rozdział 3

¹³ ESRS1 rozdział 3 i ESRS 2 IRO1 oraz ESRS E1, E2, E3, E4, E5, G1 (zob. załącznik C do ESRS 2), a niewiążące wytyczne dotyczące oceny istotności wydane przez EFRAG są dostępne w celu ułatwienia wdrożenia.

¹⁴ ref ESRS 1 sekcja 3.1

z racjonalną pewnością¹⁵ w tych samych okolicznościach.

10. Informacje dotyczące przyszłości

Informacje raportowane zgodnie z ESRS obejmują wpływ, ryzyka i możliwości, a także, jeśli takie istnieją, opis stosownych celów i planów działania. Tego typu informacje mogą obejmować wymiar przyszłościowy. Praktycy powinni skupić się na tym, czy informacje przedstawiają rzeczywiste cele i plany jednostki, gdy są one realizowane.

Od praktyków nie oczekuje się zapewnienia gwarancji, że informacje dotyczące przyszłości zostaną zrealizowane w sposób ujawniony przez jednostkę, ale powinni oni zachować krytycyzm w odniesieniu do przedstawionych informacji dotyczących przyszłości i przyjętych założeń, jeśli takie istnieją, w przypadku gdy prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń

Jeśli informacje dotyczące przyszłości zidentyfikowane podczas procedur ukierunkowanych na identyfikację i oszacowanie ryzyka wydają się nieuzasadnione, praktycy powinni dokonać dalszej oceny stosownego wykorzystania cech jakościowych informacji¹⁶ ESRS i ocenić implikacje dla swojego wniosku w sprawozdaniu z atestacji (zob. paragraf 18).

11. Szacunki

Praktycy nie są zobowiązani do wykonywania szczegółowych procedur dotyczących założeń zastosowanych do szacunków, ale powinni zachować krytycyzm w odniesieniu do założeń dla szacunków, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń.

Jeżeli w trakcie procedur mających na celu identyfikację i oszacowanie ryzyka praktycy ustalą, że zastosowane przez jednostkę założenia wydają się stronnicze i/lub szacunki wydają się nieracjonalne, praktycy powinni dokonać dalszej oceny stosownego wykorzystania cech jakościowych informacji¹⁷ i ocenić implikacje dla swojego wniosku zawartego w sprawozdaniu z atestacji (zob. paragraf 18).

12. Komunikacja między praktykami i innymi specjalistami

Komunikacja pomiędzy praktykami a biegłymi rewidentami jednostki (i/lub jednostek zależnych) powinna odbywać się, o ile nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulacje, w odpowiednich momentach w trakcie realizacji zlecenia atestacyjnego z ograniczoną pewnością oraz przed podpisaniem sprawozdania z atestacji z ograniczoną pewnością i podpisaniem sprawozdania(-ń) z badania. Celem komunikacji jest wzajemne informowanie się przez obie strony o ryzykach i zniekształceniach zidentyfikowanych w sprawach łączących sprawozdanie finansowe i sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju.

Praktycy powinni komunikować się z biegłym(i) rewidentem(ami) jednostki (i/lub jednostek zależnych) w zakresie niezbędnym do oceny spójności informacji przedstawionych w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju z informacjami odnoszącymi się do stosownych spraw ujawnionych w sprawozdaniu finansowym.

Praktycy i biegli rewidenci zaangażowani w komunikację pozostają w pełni odpowiedzialni za wnioski z ich odpowiednich zleceń, biorąc również pod uwagę, że umiejętności i kompetencje wymagane dla odpowiednich zleceń są różne. Jeżeli badanie ustawowe i zlecenie atestacyjne są wykonywane przez tę samą firmę audytorską, powinna istnieć komunikacja między kluczowymi partnerami/liderami obu zleceń, jeżeli są to różne osoby.

Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju może zawierać informacje dotyczące jednostek należących do grupy. W takich sytuacjach powinna istnieć komunikacja pomiędzy praktykiem a innymi praktykami zaangażowanymi w wykonywanie procedur lub prac atestacyjnych w odniesieniu do istotnych informacji

¹⁵ na przykład ustawowe badanie sprawozdania finansowego opiera się na zleceniu z racjonalną pewnością

¹⁶ ESRS 1 Załącznik B QC 7 - "wszelkie aspiracyjne informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju, na przykład cele i plany, powinny obejmować zarówno aspiracje, jak i czynniki, które mogą uniemożliwić osiągnięcie tych aspiracji, aby uzyskać neutralny obraz".

¹⁷ ESRS 1 Załącznik B QC 9 - "wyraźny nacisk na możliwe ograniczenia i związaną z nimi niepewność".



dotyczących jednostek, które praktyk uznał za stosowne dla sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej. Powinno to również dotyczyć komunikacji między liderami zespołów w sytuacji, gdy ta sama firma jest zaangażowana w różnych jednostkach tej samej grupy.

Jeśli jednostka zleciła stronie trzeciej (innej niż praktycy wykonujący zlecenie atestacyjne dla jednostki) przeprowadzenie prac atestacyjnych w odniesieniu do niektórych części informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, praktycy powinni rozważyć wykorzystanie tej pracy w zależności od ich oceny obiektywizmu lub niezależności strony trzeciej i wykonanych prac, aby uniknąć ich ponownego powielania.

W przypadku, gdy dwóch lub więcej praktyków jest zaangażowanych do tego samego zlecenia atestacyjnego, powinni oni komunikować się i dzielić pracą zgodnie z postanowieniami opisanymi w Załączniku 3.

Praktycy powinni we wszystkich przypadkach przestrzegać mających zastosowanie przepisów dotyczących poufności i tajemnicy zawodowej podczas komunikacji z innymi osobami i mieć na uwadze, że komunikacja z innymi osobami nie zmniejsza ani nie zmienia odpowiedzialności praktyków za zlecenie atestacyjne z ograniczoną pewnością i sprawozdanie z atestacji.

13. Gromadzenie i analiza zidentyfikowanych zniekształceń

W kontekście sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, zniekształcenia zidentyfikowane podczas zlecenia atestacyjnego z ograniczoną pewnością często nie mogą być skumulowane (w jedną "całkowitą" kwotę zniekształcenia) w celu określenia ich wpływu w ujęciu zagregowanym, szczególnie w przypadku informacji jakościowych, ze względu na różnorodność rodzajów informacji.

Przed wyciągnięciem wniosków w swoim sprawozdaniu praktycy powinni zatem rozważyć wszystkie zidentyfikowane zniekształcenia, aby ustalić, czy:

- występuje jedno lub więcej istotnych zniekształceń; lub
- po uwzględnieniu wszystkich, mają one istotny wpływ, biorąc pod uwagę ich wagę, liczbę zniekształceń i ich wpływ na zamierzonych użytkowników sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

II – Przedstawione ujawnienia odnoszące się do art. 8 rozporządzenia w sprawie taksonomii

Zlecenie atestacyjne z ograniczoną pewnością obejmuje ujawnienia, które mają być raportowane w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z postanowieniami art. 8 rozporządzenia w sprawie taksonomii (i powiązаныmi ramowymi założeniami w odniesieniu do taksonomii).¹⁸ Ujawnienia te są dalej określane jako "ujawnienia na podstawie art. 8".

14. Zrozumienie procesów określania kwalifikujących się i dostosowanych działań

Zgodnie ze zrozumieniem jednostki, praktycy powinni uzyskać zrozumienie procesów, które jednostka wdrożyła w celu zidentyfikowania swoich działań, ich charakteru (kwalifikujące się/dostosowane) i sporządzenia ujawnień wymaganych w art. 8.

W szczególności praktycy powinni:

- ocenić, czy procesy te obejmują całą działalność gospodarczą, w tym działalność gospodarczą jednostki i jednostek objętych zakresem konsolidacji;
- ocenić, czy procesy te są odpowiednie do spełnienia wymogów ramowych założeń w odniesieniu do taksonomii pod względem przygotowania i formalnej prezentacji;
- ocenić, czy procesy te zostały zaprojektowane i wdrożone w celu zapewnienia, że dane wykorzystane do przygotowania kluczowych wskaźników działalności (KPI) są uzgodnione z informacjami księgowymi

¹⁸ ESRS1 sekcja 8.3 pkt 113



leżącymi u podstaw tych ujawnień.

15. Prezentacja

Praktycy powinni ocenić, czy ujawnienia są prezentowane zgodnie z wymogami zarówno ESRS, jak i ramowych założeń w odniesieniu do taksonomii, a mianowicie:

- ujawnienia są przedstawione dla każdego z celów środowiskowych zdefiniowanych w ramowych założeniach w odniesieniu do taksonomii;
- ujawnienia są zawarte w wyraźnie identyfikowalnej części sekcji środowiskowej sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju; oraz
- ujawnienia są zgodne z przepisami określonymi w ramowych założeniach w odniesieniu do taksonomii.

16. Testowanie ujawnień na podstawie art. 8

Na podstawie informacji zebranych podczas uzyskiwania zrozumienia jednostki, praktycy powinni zidentyfikować ujawnienia z art. 8, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń i wykonać odpowiednie dalsze procedury.

Identyfikacja ujawnień, które mają zostać poddane szczegółowej ocenie, obejmuje rozważenie prawdopodobieństwa wystąpienia i wagi wszelkich zniekształceń, obejmujących nieścisłości, braki lub pominięcia w ujawnieniach.

Dla każdego wybranego ujawnienia z art. 8 praktycy powinni

- ocenić, czy ujawnienie spełnia wymogi ramowych założeń w odniesieniu do taksonomii, w tym format, w jakim te działania są prezentowane;
- ocenić, czy kwalifikujące się rodzaje działalności gospodarczej spełniają łącznie warunki określone w ramowych założeniach w odniesieniu do taksonomii, aby kwalifikować się jako dostosowane, a w szczególności, czy spełnione są kryteria techniczne określone w ramowych założeniach w odniesieniu do taksonomii;
- ocenić, czy wybrane kluczowe wskaźniki działalności i towarzyszące im ujawnienia zostały zdefiniowane i obliczone zgodnie z ramowymi założeniami w odniesieniu do taksonomii;
- uzgodnić dane księgowe leżące u podstaw wybranych informacji ze sprawozdaniem finansowym oraz, gdzie niezbędne, komunikowanie się z biegłymi rewidentami w tym zakresie;
- ocenić, czy ujawniane informacje są spójne z innymi informacjami raportowanymi zgodnie z ESRS (E1, E2, E3, E4 i E5).

III - Digitalizacja informacji

Unijne przepisy dotyczące digitalizacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju są w trakcie opracowywania na dzień wydania wytycznych. Wytyczne nie obejmują zatem wymogów wprowadzonych przez CSRD związanych z elektronicznym formatem informacji i zgodnością sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju z wymogami dotyczącymi znakowania informacji.

IV – Sprawozdanie z atestacji z ograniczoną pewnością

17. Format i treść

Sprawozdanie z atestacji praktyka powinno mieć formę pisemną oraz powinno być podpisane i opatrzone datą przez osobę fizyczną odpowiedzialną za przeprowadzenie zlecenia osobiście lub w imieniu firmy audytorskiej lub wyznaczonego dostawcy usług atestacyjnych.



Powinno być napisane jasno i zrozumiale dla zamierzonych użytkowników.

(1) Sprawozdanie z atestacji powinno zawierać następujące informacje, specyficzne dla danej jednostki:

- jednostka podlegająca zleceniu atestacyjnemu z ograniczoną pewnością;
- czy sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju dotyczy grupy kapitałowej, czy nie;
- data i okres objęty sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju;
- że ESRS są mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości dla jej sporządzenia.

(2) Sprawozdanie z atestacji powinno zawierać następujące informacje dotyczące wykonywanego zlecenia atestacyjnego z ograniczoną pewnością:

- opis zakresu zlecenia atestacyjnego z ograniczoną pewnością,
- identyfikację standardu(ów) i/lub wiążących dokumentów, zgodnie z którymi przeprowadzono zlecenie z ograniczoną pewnością.

(3) Sprawozdanie z atestacji powinno zawierać wnioski praktyka dotyczące tego, czy

- sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju została sporządzona zgodnie ze stosownymi wymogami prawnymi i ESRS (obejmuje to proces jednostki i informacje zawarte w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju),
- informacje przedstawione z uwzględnieniem art. 8 rozporządzenia w sprawie taksonomii są sporządzone zgodnie z rozporządzeniem UE,
- znakowanie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zostało przygotowywane zgodnie z wymogami dotyczącymi digitalizacji.¹⁹

Zgodność z ESRS i wierne przedstawienie

- Należy wskazać, że zgodność z przepisami prawa i z ESRS obejmuje zgodność z przepisami²⁰ wymagającymi od jednostek raportowania informacji niezbędnych do zrozumienia wpływu (jednostki) na kwestie zrównoważonego rozwoju oraz informacji niezbędnych do zrozumienia, w jaki sposób kwestie zrównoważonego rozwoju wpływają na rozwój, wyniki i pozycję (jednostki).

- Jeśli proces oceny istotności jednostki nie jest odpowiednio zaprojektowany, jednostka może przekazywać niekompletne lub nieistotne informacje (z nieujawnionymi istotnymi wpływami, ryzykami i możliwościami)²¹, co oznaczałoby, że cecha (cechy) "stosowności" i/lub "wiernego przedstawienia", która obejmuje kompletność²², nie byłaby spełniona.

W przypadku zlecenia atestacyjnego z ograniczoną pewnością, wnioski mogą być wyrażone przez praktyków w formie negatywnej poprzez stwierdzenie, że nie zwróciły ich uwagi żadne sprawy, które mogłyby spowodować, że uznają oni, że sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju :

- nie jest sporządzona, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa i ESRS (lub w inny sposób, jeśli tak nie jest);
- i nie zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymogami sprawozdawczymi określonymi w art. 8 rozporządzenia w sprawie taksonomii (lub w inny sposób, jeśli tak nie jest)²³.

(4) Sprawozdanie z atestacji powinien ponadto zawierać:

- podsumowanie procedur wykonanych przez praktyków.

(5) Sprawozdanie z atestacji może dodatkowo zawierać, jeśli zostanie to uznane za stosowne przez praktyków:

- paragraf(y) objaśniający ze zwróceniem uwagi (opcjonalne): paragrafy objaśniające ze zwróceniem uwagi

¹⁹ Niewymagane na dzień publikacji wytycznych, jak wyjaśniono w sekcji III powyżej.

²⁰ Zob. art. 19a ust. 1 dyrektywy w sprawie rachunkowości lub art. 29a ust. 1 w odniesieniu do sytuacji grupowych.

²¹ Zob. wytyczne EFRAG dotyczące oceny istotności - ust. 25

²² Zob. ESRS1 Załącznik B - QC5 "Wierne przedstawienie wymaga, aby informacje były (i) kompletne (...)"

²³ do czasu przyjęcia przepisów dotyczących digitalizacji w drodze aktu delegowanego w 2025 r. nie oczekuje się wyciągania żadnych wniosków na temat znakowania



mogą być zastosowane, gdy praktycy chcą zwrócić uwagę użytkowników sprawozdania na sprawę opisaną w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (np. wyjaśnienia przedstawione przez jednostkę, ograniczenia napotkane przez jednostkę lub inne), która jest kluczowa dla zrozumienia przez nich informacji,

- opis kluczowych spraw (atestacyjnych), do których odnieśli się praktycy w trakcie zlecenia atestacyjnego z ograniczoną pewnością (opcjonalnie): sprawy lub ujawnienia, na które praktycy zwrócili szczególną uwagę w trakcie zlecenia atestacyjnego z ograniczoną pewnością, mogą zostać opisane w sprawozdaniu, wraz z odniesieniem do powiązanej lokalizacji ujawnienia w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz opisem prac wykonanych przez praktyków.

18. Różne rodzaje wniosków

Wniosek praktyków powinien odzwierciedlać wyniki zlecenia atestacyjnego.

a) Nie zidentyfikowano żadnych istotnych zniekształceń: Praktycy powinni wyrazić tak zwany "niezmodyfikowany" ograniczony wniosek atestacyjny, gdy na podstawie wykonanej pracy i uzyskanych dowodów nie dowiedzieli się o żadnej sprawie, która powoduje, że uważają, że sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju nie została sporządzona, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymogami ESRS.

b) Zidentyfikowane istotne zniekształcenia: Jeżeli, zgodnie z osądem praktyków, sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju zawiera jedno lub więcej istotnych zniekształceń, praktycy powinni wyrazić wniosek z zastrzeżeniem, jeżeli zakres zniekształcenia nie jest rozległy, lub wniosek negatywny w przeciwnym razie. Praktycy powinni opisać istotne zniekształcenia zidentyfikowane w podstawie wniosku w sprawozdaniu.

c) Zidentyfikowane ograniczenia: Gdy praktycy napotkają ograniczenie zakresu pracy (i nie są w stanie określić, czy istotne zniekształcenie mogłoby zostać wykryte, gdyby to ograniczenie nie wystąpiło), praktycy powinni wyrazić wniosek z zastrzeżeniem, jeśli potencjalny zakres zniekształcenia nie jest rozległy, lub odmowę wyrażenia wniosku w przeciwnym razie. Praktycy powinni wyjaśnić takie ograniczenia w podstawie wniosku w sprawozdaniu.

V - Inne nadrzędne postanowienia dotyczące zlecenia atestacyjnego z ograniczoną pewnością

19. Oświadczenie kierownika jednostki

Praktycy powinni poprosić o oświadczenie podpisane przez co najmniej jednego odpowiedzialnego członka kierownictwa wyższego szczebla jednostki lub osoby sprawujące nadzór, który zawiera potwierdzenie ich odpowiedzialności za treść sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

20. Wykorzystanie pracy ekspertów

Gdy praktycy zamierzają skorzystać z pracy eksperta, powinni ocenić, czy ekspert posiada niezbędne kompetencje, możliwości i niezależność lub obiektywizm przed rozważeniem wyników pracy i/lub wniosków opisanych w raporcie eksperta.

21. Dokumentacja

Praktycy powinni zapewnić zapis podstawy sprawozdania z atestacji w postaci odpowiedniej dokumentacji. Przygotowana i przechowywana dokumentacja powinna być wystarczająca, aby umożliwić doświadczonemu praktykowi, który nie był wcześniej związany ze zleceniem atestacyjnym, zrozumienie wykonanej pracy,



uzyskanych dowodów i wyciągniętych wniosków.²⁴

22. Późniejsze zdarzenia

Praktycy powinni wziąć pod uwagę wpływ późniejszych zdarzeń mających miejsce między końcem okresu sprawozdawczego a datą sprawozdania z atestacji, które mogą mieć wpływ na sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju i sprawozdanie z atestacji.

Praktycy nie są zobowiązani do wykonywania żadnych procedur dotyczących informacji na temat zrównoważonego rozwoju po dacie sporządzenia sprawozdania z atestacji. Jeśli jednak dowiedzą się o fakcie, który, gdyby był im znany w dniu sporządzenia sprawozdania z atestacji, mógłby doprowadzić do zmiany ich wniosków, powinni omówić tę sprawę z kierownikiem jednostki i/lub osobami sprawującymi nadzór i/lub podjąć odpowiednie działania w zależności od okoliczności.

23. Informacje towarzyszące sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju

Praktycy powinni zapoznać się ze sprawozdaniem finansowym i sprawozdaniem zarządu w celu zidentyfikowania niespójności ze sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju, w tym z ujawnieniami przedstawionymi zgodnie z art. 8 rozporządzenia w sprawie taksonomii. W przypadku istotnych niespójności, praktycy powinni omówić je z kierownikiem jednostki oraz, w stosownych przypadkach, osobami sprawującymi nadzór, a także podjąć odpowiednie działania, jeżeli istotne niespójności nie zostaną zaadresowane. W takiej sytuacji zastosowanie ma również komunikacja z biegłymi rewidentami (zob. paragraf 12).

24. Postanowienia szczegółowe - informacje włączone przez odwołanie

W przypadku, gdy informacje raportowane przez jednostkę zgodnie z ESRS, a tym samym objęte zakresem zlecenia atestacyjnego z ograniczoną pewnością, są włączone przez odwołanie z zastrzeżeniem warunków opisanych w ESRS,²⁵ praktycy powinni komunikować się z dostawcą (dostawcami) raportu z atestacji lub uzyskać raport z atestacji obejmujący dokument (i/lub ujawnienia), do którego odnosi się sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju i w którym znajdują się ujawnienia włączone przez odwołanie. Uzyskanie raportu z atestacji, jeśli jest dostępny, lub komunikacja z dostawcą usługi atestacyjnej odpowiedzialnym za tę atestację jest dla praktyków sposobem na zebranie odpowiednich dowodów i uniknięcie powielania procedur, jeśli praca dostawcy usług atestacyjnych i wnioski są oceniane jako stosowne i wiarygodne.

25. Postanowienia szczegółowe - informacje grupowe / skonsolidowane

W przypadku, gdy jednostka sporządza sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju na poziomie grupy, praktycy powinni w szczególności sprawdzić, czy jednostka przeprowadziła ocenę istotnego wpływu, ryzyk i możliwości dla całego zakresu skonsolidowanych jednostek, które mają być objęte zgodnie z ESRS i przedstawiła informacje na poziomie skonsolidowanym.

26. Postanowienia szczegółowe - dane porównawcze

ESRS nie nakazuje sporządzania informacji porównawczych w pierwszym roku sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z ESRS.²⁶ W związku z tym nie ma wymogu, aby praktycy wykonywali procedury dotyczące informacji porównawczych (które są przedstawiane w celu porównania informacji z okresu sprawozdawczego z poprzednim okresem i nie są wymagane w pierwszym roku).

²⁴ Zob. również art. 27a dyrektywy w sprawie audytu

²⁵ Wśród tych warunków, informacje włączone przez odniesienie powinny "podlegać co najmniej takiemu samemu poziomowi pewności jak sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju" (odniesienie do paragrafu 120 d ESRS1).

²⁶ ESRS1 sekcja 10.3 pkt 136

W przypadku braku konkretnego żądania ze strony jednostki skierowanego do praktyków, jeśli takie informacje są przedstawione w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju na zasadzie dobrowolności, praktycy powinni wyraźnie zaznaczyć w sprawozdaniu z atestacji, że zakres zlecenia atestacyjnego z ograniczoną pewnością nie obejmuje informacji porównawczych dotyczących poprzednich lat lub okresów.

27. Postanowienia szczegółowe - informacje o łańcuchu wartości

ESRS wymagają włączenia informacji o łańcuchu wartości w niektórych przypadkach.²⁷ Informacje te są zawarte w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, które podlegają zleceniu atestacyjnemu z ograniczoną pewnością. W zależności od konkretnych okoliczności i ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń, praktycy powinni opracować i wykonać dalsze procedury.

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

W ESRS zawarto różne przepisy przejściowe dotyczące informacji o łańcuchu wartości, co może oznaczać, że w pierwszych latach wdrażania ESRS wymagane będzie przekazywanie ograniczonych informacji o łańcuchu wartości.

²⁷ ESRS1 sekcja 5.1



Załącznik 1

Glosariusz pojęć używanych w wytycznych wraz z konkretnymi znaczeniami

Usługi atestacyjne - zgodnie z CSRD/Dyrektywą o rachunkowości art. 34.1 (aa)), usługi, na podstawie których wyrażana jest opinia/wnioski praktyków. Zapewnienie może być ograniczone (art. 34.1.(aa)) lub racjonalne. Wytyczne obejmują zlecenia atestacyjne z "ograniczoną pewnością" w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Ujawnienia na podstawie art. 8 – usługi atestacyjne z ograniczoną pewnością obejmują ujawnienia, które należy zaraportować w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w celu zapewnienia zgodności z przepisami art. 8 rozporządzenia w sprawie taksonomii (i powiązanych z ramowymi założeniami w odniesieniu do taksonomii).²⁸ Ujawnienia te są określane w wytycznych jako "ujawnienia na podstawie art. 8".

Wnioski - opinie wymagane przez CSRD/Dyrektywę o rachunkowości (art. 34.1 aa) i wyrażone przez praktyków w ich sprawozdaniu z atestacji z ograniczoną pewnością, określane są w wytycznych jako "wniosek(ski)" lub "opinia".

Jednostka - dla której sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju jest przedmiotem zlecenia atestacyjnego. Jednostka może posiadać jednostki zależne/jednostki, które są objęte zakresem ich skonsolidowanego sprawozdania finansowego, a tym samym zakresem sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej.²⁹ "Jednostka" w kontekście zlecenia atestacyjnego sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dostarczanego na poziomie grupy, powinna być rozumiana jako obejmująca wszystkie jednostki objęte zakresem wymogów ESRS dotyczących ujawnień.

ESRS - Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju przyjęte przez Komisję Europejską w drodze aktu delegowanego, które określają informacje, które powinny być ujawniane (zgodnie z dyrektywą 2013/34/UE w sprawie rachunkowości, zmienioną dyrektywą CSRD) na temat ich istotnego wpływu, ryzyk i możliwości w odniesieniu do kwestii środowiskowych, społecznych i związanych ze zrównoważonym rozwojem.

ESEF - jednolity europejski format elektroniczny do raportowania. Wymogi dotyczące znakowania informacji na temat zrównoważonego rozwoju i procedur, które mają być wykonywane przez praktyków, nie zostały uwzględnione w wytycznych. Szczegóły dotyczące obowiązujących wymogów nie zostały przyjęte na dzień publikacji wytycznych.

Praktyk(cy) - biegły(-li) rewident(-ci) i/lub niezależny(-i) podmiot(-y) świadczący(-e) usługi atestacyjne wyznaczony(-e) do wyrażenia opinii zgodnie z CSRD (zob. art. 34 ust. 1 lit. aa) dyrektywy o rachunkowości). Praktycy muszą być wykwalifikowani i zarejestrowani zgodnie z wymogami krajowymi.

Wiążące dokumenty - wszelkie narzędzia, dokumenty, przepisy, standardy lub wytyczne, których postanowienia muszą być przestrzegane przez praktyków przy zapewnianiu ograniczonej pewności zgodnie z Dyrektywą o rachunkowości/CSRD w przypadku braku standardów UE dotyczących ograniczonej pewności.

Procedury - termin używany do określenia różnych elementów pracy oczekiwanych od praktyków w ramach zlecenia atestacyjnego z ograniczoną pewnością, które mogą obejmować między innymi zapytania, ponowne obliczenia, weryfikacje, testy, oceny, uzgodnienia itp.

Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju/raportowanie dotyczące zrównoważonego rozwoju - informacje przygotowane przez jednostkę w celu zapewnienia zgodności z przepisami CSRD (np. art. 19a, 29a, 29d dyrektywy o rachunkowości), podlegające zleceniu atestacyjnemu. Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju (która jest terminologią stosowaną w art. 34 ust. 1 lit. aa dyrektywy o rachunkowości) i oświadczenia dotyczące zrównoważonego rozwoju (które są terminologią stosowaną w ESRS) są używane w wytycznych jako synonimy.

Jednostka interesu publicznego lub **JZP** - jednostki interesu publicznego są zdefiniowane w prawie UE (dyrektywa w sprawie audytu, art. 2).

²⁸ ESRS1 sekcja 8.3 pkt 113

²⁹ ESRS1 sekcja 5.1 pkt 62

Ramowe założenia w odniesieniu do taksonomii - termin ten jest używany w wytycznych w celu określenia wszystkich przepisów prawnych określających sposób sporządzenia informacji wymaganych na mocy art. 8 rozporządzenia w sprawie taksonomii UE 2020/852 (w tym rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie ustanowienia ramowych założeń ułatwiających zrównoważone inwestycje, zmieniającego rozporządzenie (UE) 2019/2088 wraz z załącznikami).

ROBOCZE TŁUMACZENIE



Załącznik 2

Odwołanie do prawa UE

Dyrektywa o rachunkowości: Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG (Dz.U. L 182 z 29.6.2013, s. 19).

Dyrektywa w sprawie badania sprawozdań finansowych: Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz.U. L 157 z 9.6.2006, s. 87).

Rozporządzenie w sprawie badania: Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz.U. L 158 z 27.5.2014, s. 77).

Rozporządzenie w sprawie systematyki: Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje, zmieniające rozporządzenie (UE) 2019/2088 (Dz.U. L 198 z 22.6.2020, s. 13).

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

Odwołanie do aktu delegowanego w sprawie ESRS

Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r. uzupełniające dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do norm zrównoważonego rozwoju (Dz.U. L 284 z 22.12.2023, s. 1) oraz wszelkie inne przyszłe rozporządzenia delegowane przyjmujące ESRS.



Załącznik 3

Wykonanie zlecenia przez kilku praktyków

1. W przypadku, gdy jednostka zdecyduje się zaangażować więcej niż jednego praktyka do wykonania zlecenia atestacyjnego z ograniczoną pewnością, praktycy wykonują swoje czynności zgodnie z poniższymi zasadami.

Uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia oraz ocena uzyskanych informacji, wykonana indywidualnie

2. Przed rozpoczęciem prac, każdy praktyk indywidualnie uzyskuje zrozumienie jednostki i jej otoczenia oraz wykonuje własną ocenę uzyskanych dowodów.

3. Ta indywidualna ocena umożliwi praktykom wspólne określenie procedur, które mają zostać przeprowadzone, oraz sposobu, w jaki procedury te mają zostać rozdzielone między praktyków.

Definicja procedur, które mają zostać przeprowadzone

4. W oparciu o indywidualne zrozumienie jednostki i jej otoczenia, praktycy wspólnie określają ogólne podejście do prac, które mają zostać wykonane.

5. Na tym etapie praktycy porównują swoje indywidualne analizy i wspólnie uzgadniają procedury, które należy przeprowadzić.

Zrównoważone rozłożenie procedur do przeprowadzenia

6. Praktycy dzielą między siebie pracę do przeprowadzenia, zapewniając, że podział ten jest zrównoważony.

7. Pojęcie "zrównoważonego podziału" ma fundamentalne znaczenie dla prawidłowego wykonywania wspólnego zlecenia. Obejmuje ono uwzględnienie kryteriów ilościowych, takich jak ilość godzin pracy, oraz kryteriów jakościowych, takich jak doświadczenie lub kwalifikacje zespołu wykonującego zlecenie.

8. Podział pracy nie oznacza, że każdy specjalista pracuje sam. W rzeczywistości, w trakcie trwania zlecenia, a w szczególności gdy procedury odnoszą się do kwestii zrównoważonego rozwoju lub ważnych i/lub złożonych informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, praktycy komunikują się, w szczególności w celu oceny, czy w świetle uzyskanych informacji, początkowo zaplanowane procedury są nadal odpowiednie.

Krytyczny przegląd procedur przeprowadzonych przez innych praktyków

9. Praca wykonywana przez każdego z praktyków podlega krytycznemu przeglądowi przez innego praktyka, znanemu jako "przegląd krzyżowy". Przegląd ten umożliwi innemu praktykowi ocenę, czy:

- praca wykonana przez praktyka odpowiada temu, co zostało postanowione i umożliwiła uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów, na których można oprzeć wnioski dotyczące sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;

- wnioski wyciągnięte przez praktyka są stosowne i spójne.

10. Na podstawie oceny pracy i wniosków innego wspólnego praktyka, każdy z praktyków ustala, czy wymagane są dodatkowe prace.

Wnioski

11. Sprawozdanie z atestacji z ograniczoną pewnością jest sporządzane wspólnie przez praktyków.

12. Tam, gdzie praktycy mają różne wnioski, każdy z nich przedstawia swoje wnioski w sprawozdaniu z atestacji z ograniczoną pewnością.

Zorganizowana komunikacja z organami zarządzającymi i nadzorczymi jednostki, w tym, w stosownych przypadkach, z komitetem audytu

13. Praktycy komunikują się wspólnie i w uzgodniony sposób z kierownikiem jednostki i jej organami nadzorczymi, niezależnie od tego, czy dotyczy to ich wniosków na temat informacji o zrównoważonym rozwoju, czy też wszelkich ważnych informacji zidentyfikowanych w trakcie ich pracy.

Odpowiednia dokumentacja

14. Każdy praktyk przygotowuje dokumentację zawierającą dokumenty potwierdzające wyciągnięte wnioski.

Współpraca

15. Wspólna weryfikacja zakłada ścisłą współpracę pomiędzy praktykami, wymagając od nich omawiania wszelkich ważnych spraw zidentyfikowanych w trakcie ich pracy oraz wspólnego zabierania głosu, gdy dana sprawa wymaga omówienia z kierownikiem jednostki lub jej organami zarządzającymi, w tym w sytuacjach braku porozumienia między nimi, jeśli takie występują.

ROBOCZE TŁUMACZENIE