

Załącznik nr xx do uchwały Nr xx/xx/2024
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia xxx 2024 r.

**KRAJOWY STANDARD USŁUG ATESTACYJNYCH
INNYCH NIŻ BADANIE I PRZEGLĄD 3002PL**

**USŁUGI ATESTACYJNE DAJĄCE OGRANICZONĄ PEWNOŚĆ
W ZAKRESIE SPRAWOZDAWCZOŚCI ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU**

PROJEKT

**KRAJOWY STANDARD USŁUG ATESTACYJNYCH
INNYCH NIŻ BADANIE I PRZEGLĄD 3002PL**

**USŁUGI ATESTACYJNE DAJĄCE OGRANICZONĄ PEWNOŚĆ W ZAKRESIE
SPRAWOZDAWCZOŚCI ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU**

SPIS TREŚCI

Wprowadzenie

Zakres

Data wejścia w życie

Cele

Definicje

Wymogi

1. Wykonanie usługi atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju
2. Wymogi etyczne
3. Akceptacja i kontynuacja zlecenia
4. Zarządzanie jakością
5. Zawodowy sceptycyzm, zawodowy osąd oraz umiejętności i techniki atestacyjne
6. Planowanie i wykonywanie zlecenia
7. Uzyskiwanie dowodów
8. Późniejsze zdarzenia
9. Inne informacje
10. Opis mających zastosowanie kryteriów
11. Formułowanie opinii atestacyjnej
12. Sporządzanie sprawozdania z atestacji
13. Opinie niezmodyfikowane i zmodyfikowane
14. Pozostałe obowiązki w zakresie komunikacji
15. Dokumentacja

Wprowadzenie

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

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

² Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/W.

³ Dyrektywa 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 grudnia 2004 r. w sprawie harmonizacji wymogów dotyczących przejrzystości informacji o emitentach, których papiery wartościowe dopuszczane są do obrotu na rynku regulowanym oraz zmieniająca dyrektywę 2001/34/WE.

⁴ Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG

⁵ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG.

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

Zakres

10. Niniejszy standard dotyczy usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność w odniesieniu do sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju sporządzonej przez kierownika jednostki.
11. Praktyk przestrzega Krajowego Standardu Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3000 (Z) – „Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych”⁶ (dalej „KSUA 3000 (Z)”), w zakresie wymogów mających zastosowanie do usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność, i niniejszego standardu podczas wykonywania usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Niniejszy standard uzupełnia, ale nie zastępuje KSUA 3000 (Z) oraz określa, w jaki sposób KSUA 3000 (Z) powinien być stosowany do usług atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.
12. Niniejszy standard ma zastosowanie do wszystkich usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność w odniesieniu do sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, o której mowa w ustawie o rachunkowości. Gdy praktyk przedstawia odrębny raport atestacyjny dotyczący sprawozdania na temat gazów cieplarnianych (GHG) zastosowanie ma Krajowy Standard Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3410 – „Usługi atestacyjne dotyczące sprawozdań na temat gazów cieplarnianych”⁷.

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

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

13. Dla celów niniejszego standardu, informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju to informacje dotyczące kwestii środowiskowych, społecznych i z zakresu praw człowieka oraz ładu korporacyjnego, w tym czynniki zrównoważonego rozwoju określone w art. 2 pkt 24 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/2088 z dnia 27 listopada 2019 r. w sprawie ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem w sektorze usług finansowych (Dz. Urz. UE L 317 z 09.12.2019, str. 1, z późn. zm.)). Ujawniane przez jednostkę informacje w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju mogą odnosić się do różnych kwestii (np. klimat, praktyki pracownicze, bioróżnorodność) oraz różnych rodzajów wymogów dotyczących ujawniania informacji (np. ryzyka i szanse, zarządzanie, kluczowe wskaźniki działalności). Prawo, regulacje lub ramy sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju mogą w różny sposób opisywać kwestie zrównoważonego rozwoju, tematy lub aspekty tematów, a także mogą stanowić wytyczne dla jednostki przy określaniu informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które mają być raportowane.
14. W przypadku, gdy usługa atestacyjna nie obejmuje całości informacji o zrównoważonym rozwoju, termin „informacje o zrównoważonym rozwoju” należy rozumieć, jako informacje będące przedmiotem usługi atestacyjnej. Informacje o zrównoważonym rozwoju, które nie są przedmiotem usługi atestacyjnej, a które są zawarte w dokumencie lub dokumentach zawierających informacje o zrównoważonym rozwoju będące przedmiotem usługi atestacyjnej oraz w sprawozdaniu z atestacji, stanowią "inne informacje".
15. Niniejszy standard dotyczy usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność. Ponieważ poziom pewności uzyskany w ramach zlecenia dającego ograniczoną pewność jest niższy niż w przypadku zlecenia dającego racjonalną pewność, procedury wykonywane przez praktyka w ramach zlecenia dającego ograniczoną pewność będą różnić się charakterem i czasem wykonania od procedur wykonywanych w ramach zlecenia dającego racjonalną pewność i będą miały mniejszy zakres niż w przypadku zlecenia dającego racjonalną pewność.

Znakowanie informacji

16. Unijne przepisy dotyczące znakowania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju nie zostały dotychczas przygotowywane. Dlatego standard nie zawiera wymogów związanych z elektronicznym formatem sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i zgodnością sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju z wymogami dotyczącymi znakowania.

Skalowalność

17. Niniejszy standard jest przeznaczony do przeprowadzania usług atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju we wszystkich jednostkach, niezależnie od ich wielkości i złożoności. Jednakże wymogi niniejszego standardu stosuje się w kontekście charakteru i okoliczności danego zlecenia. Na przykład:
 - a) gdy zlecenie i wszystkie procedury w jego ramach przeprowadzane są w całości przez kluczowego biegłego rewidenta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (dalej „KBRZR”), co może mieć miejsce w przypadku atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju mniej złożonej jednostki, niektóre wymogi w niniejszym standardzie nie są stosowne, ponieważ są warunkowane zaangażowaniem innych członków zespołu wykonującego zlecenie;
 - b) gdy zlecenie nie jest przeprowadzane w całości przez KBRZR odpowiedzialnego za zlecenie lub podczas atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostki, której

charakter i okoliczności są bardziej złożone, KBR SZR może przydzielić zaprojektowanie lub wykonanie niektórych procedur, zadań lub czynności innym członkom zespołu wykonującego zlecenie.

Data wejścia w życie

18. Niniejszy standard obowiązuje dla usług atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju sporządzonej za okresy sprawozdawcze kończące się 31 grudnia 2024 i później do czasu przyjęcia przez Komisję Europejską standardów usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność.

Cele

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

Definicje

21. Dla celów niniejszego standardu następujące pojęcia mają znaczenie przypisane poniżej.
- Ustawa o rachunkowości – ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (dalej „ustawa o rachunkowości” – t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.).
 - Ustawa o biegłych rewidentach – ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (dalej „ustawa o biegłych rewidentach” – t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1035 z późn. zm.).
 - Odpowiednie wymogi etyczne – zasady etyki zawodowej i wymogi etyczne, w tym wymogi niezależności nałożone przez przepisy prawa, które mają zastosowanie do usługi atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.
 - Praktyk – osoba(y) przeprowadzająca(e) zlecenie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, zazwyczaj kluczowy biegły rewident atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (dalej „KBR SZR”) lub inni członkowie zespołu wykonującego zlecenie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub, jeżeli ma to zastosowanie, firma audytorska. W przypadku, gdy niniejszy standard wprost przewiduje, aby wymóg lub odpowiedzialność były wypełniane przez KBR SZR, używane jest pojęcie

„kluczowy biegły rewident atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub „KBRSZR” zamiast „praktyk”.

Dla zleceń atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przeprowadzanych zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach, biegły rewident wyznaczony jako w głównym stopniu odpowiedzialny za przeprowadzenie atestacji istotnej części składowej grupy objętej sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju danej grupy kapitałowej jest kluczowym biegłym rewidentem atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

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

- e) Praktyk grupy – praktyk przeprowadzający zlecenie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej.
- f) Praktyk części składowej grupy – praktyk przeprowadzający zlecenie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju części składowej grupy kapitałowej lub wykonujący procedury związane z częścią składową grupy w zakresie niezbędnym do wyrażenia opinii przez praktyka grupy. Praktykiem części składowej grupy może być inna firma audytorska i zespół działający w jej imieniu pod kierunkiem KBRSZR, firma audytorska pochodząca z państwa trzeciego, biegły rewident pochodzący z państwa trzeciego, lub niezależny dostawca usług atestacyjnych, o którym mowa w art. 2 pkt 32) ustawy o biegłych rewidentach.
- g) Procedura „krok po kroku” (ang. walk-through) – wybór przykładowych transakcji i śledzenie ich przebiegu w mającym zastosowanie systemie informacyjnym.
- h) Proces należytej staranności (ang. due diligence) w odniesieniu do kwestii zrównoważonego rozwoju – proces, o którym mowa w rozdziale 4 ESRS 1 „Wymogi ogólne”.
- i) Kwestie zrównoważonego rozwoju – kwestie, o których mowa w art. 63p. pkt 1) ustawy o rachunkowości,
- j) Standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – standardy, o których mowa w art. 63p. pkt 2 ustawy o rachunkowości, (dalej „ESRS”), Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju przyjęte przez Komisję Europejską w drodze aktu delegowanego⁸, które określają informacje, które powinny być ujawniane (zgodnie

⁸ Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (angielskie brzmienie European Sustainability Reporting Standards, skrót „ESRS”) przyjęte przez Komisję Europejską w drodze rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r. uzupełniającego dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.

Na dzień opracowania niniejszego standardu ESRS obejmują:

ESRS 1	Wymogi ogólne
ESRS 2	Ogólne ujawnianie informacji
ESRS E1	Zmiana klimatu
ESRS E2	Zanieczyszczenie
ESRS E3	Woda i zasoby morskie
ESRS E4	Bioróżnorodność i ekosystemy
ESRS E5	Wykorzystanie zasobów oraz gospodarka o obiegu zamkniętym
ESRS S1	Własne zasoby pracownicze

z dyrektywą 2013/34/UE w sprawie rachunkowości, zmienioną dyrektywą CSRD) na temat ich istotnych wpływów, ryzyk i szans w odniesieniu do czynników środowiskowych, czynników społecznych i z zakresu praw człowieka oraz czynników ładu korporacyjnego związanych ze zrównoważonym rozwojem.

- k) Standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dla małych i średnich jednostek – standardy, o których mowa w art. 63s. ust. 3 ustawy o rachunkowości.
- l) Ramy taksonomii - zbiór przepisów dotyczących treści i prezentacji informacji zgodnie z art. 8 rozporządzenia o taksonomii oraz późniejszych zmian i uzupełnień, a także związanych z nimi rozporządzeń delegowanych przyjętych przez Komisję Europejską.
- m) Ramowe założenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju - standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, lub standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dla małych i średnich jednostek, oraz ramy taksonomii.
- n) Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju – sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju, o której mowa w art. 63r. i art. 63s. ustawy o rachunkowości.
- o) Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej – sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju, o której mowa w art. 63x. ustawy o rachunkowości.
- p) Atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – usługa, o której mowa w art. 2 pkt 4c) ustawy o biegłych rewidentach.
- q) Kluczowy biegły rewident atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (dalej „KBRSZR”):
 - a) w przypadku sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – biegły rewident uprawniony do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wyznaczony przez firmę audytorską jako w głównym stopniu odpowiedzialny za przeprowadzenie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w imieniu firmy audytorskiej, lub
 - b) w przypadku sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej – biegły rewident uprawniony do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wyznaczony przez firmę audytorską jako w głównym stopniu odpowiedzialny za przeprowadzenie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej w imieniu firmy audytorskiej na poziomie jednostki dominującej danej grupy kapitałowej oraz biegły rewident uprawniony do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wyznaczony jako w głównym stopniu odpowiedzialny za przeprowadzenie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej na poziomie istotnych jednostek zależnych danej grupy kapitałowej, lub
 - c) biegły rewident uprawniony do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju podpisujący sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.
- r) Zespół wykonujący atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – zespół, o którym mowa w art. 2 pkt 16a) ustawy o biegłych rewidentach.
- s) Ujawnienia na podstawie art. 8 – ujawnienia, które należy zaraportować w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w celu zapewnienia zgodności z przepisami

ESRS S2	Osoby wykonujące pracę w łańcuchu wartości
ESRS S3	Dotknięte społeczności
ESRS S4	Konsumenci i użytkownicy końcowi
ESRS G1	Postępowanie w biznesie

art. 8 rozporządzenia 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, dalej „rozporządzenie o taksonomii, (i powiązanymi z ramowymi założeniami w odniesieniu do taksonomii).^{9, 10}

- t) Zniekształcenie – różnica pomiędzy przedstawionym (lub pominiętym) ujawnieniem a odpowiednim ujawnieniem wymaganym przez ramowe założenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Zniekształcenia mogą być ilościowe lub jakościowe i obejmować pominięte informacje. Zniekształcenia mogą wynikać z błędu lub oszustwa.
- u) Opinia – wniosek biegłego rewidenta z usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.
- v) Kluczowe ujawnienia – ujawnienia, w przypadku których praktyk oszacował, że wystąpienie istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem jest prawdopodobne.

Wymogi

1. **Wykonanie usługi atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (KSUA 3000 (Z) par. 14 -19)**
22. KBRZR ponosi ostateczną odpowiedzialność za zarządzanie i zapewnianie jakości podczas zlecenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym ponosi odpowiedzialność za stworzenie środowiska dla zlecenia, które uwzględnia kulturę firmy audytorskiej i zachowania oczekiwane od członków zespołu wykonującego zlecenie. Dokonując tego, KBRZR jest wystarczająco i odpowiednio zaangażowany podczas całego zlecenia atestacji tak, aby KBRZR miał podstawy do ustalenia, czy dokonane znaczące osądy i wyciągnięte wnioski są odpowiednie biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.
23. Jeżeli KBRZR przydzieli zaprojektowanie lub wykonanie procedur, zadań lub czynności związanych z wymogami niniejszego standardu innym członkom zespołu wykonującego zlecenie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, KBRZR nadal ponosi ostateczną odpowiedzialność za zarządzanie i zapewnianie jakości zlecenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju poprzez kierowanie zespołem wykonującym zlecenie, nadzór nad jego członkami oraz przegląd ich pracy.
24. KBRZR może wykazać swoje wystarczające i odpowiednie zaangażowanie podczas zlecenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, gdy procedury, zadania lub czynności zostały przydzielone innym członkom zespołu wykonującego zlecenie, na różne sposoby, w tym:
 - a) poinformowanie przydzielonych osób o charakterze ich obowiązków i uprawnień, zakresie przydzielonej pracy i jej celach oraz przekazanie wszelkich innych koniecznych instrukcji i stosownych informacji;
 - b) kierowanie i nadzór nad przydzielonymi osobami;
 - c) przegląd pracy przydzielonych osób w celu oceny wyciągniętych wniosków.

⁹ ERS1 sekcja 8.3 pkt 113.

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

Cel usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność

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

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

27. Odpowiednie wymogi etyczne obejmują zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów przyjęte przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów¹¹ (dalej „Kodeks IESBA”), wymogi niezależności, o których mowa w ustawie o biegłych rewidentach oraz rozporządzeniu 537/2014¹², jeśli dotyczy, mające zastosowanie do usług atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

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

28. Kryteria mające zastosowanie dla sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju to:
 - a) standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (ESRS),
 - b) art. 8 rozporządzenia 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,
 - c) mające zastosowanie przepisy ustawy o rachunkowości.
29. W przypadku, gdy zgodnie z ESRS 1 pkt. 114, kierownik jednostki uwzględni w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dodatkowe informacje ujawniane na podstawie:
 - a) innych przepisów, które nakładają na jednostkę obowiązek ujawniania informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju, lub
 - b) ogólnie przyjętych standardów i ramowych założeń sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym niewiążących wytycznych i sektorowych wytycznych, opublikowanych

¹¹ → jeżeli warunki zlecenia zostały uzgodnione przed 1 lipca 2024 r. - Kodeks Etyki Zawodowych Księgowych Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (w tym Międzynarodowe Standardy Niezależności), stanowiący załącznik do uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 207/7a/2023 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 17 grudnia 2023 r. lub

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

¹² Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającym decyzję Komisji 2005/909/WE.

przez inne organy ustanawiające normy (takich jak materiały techniczne wydane przez Międzynarodową Radę ds. Standardów w zakresie Zrównoważonego Rozwoju lub Globalną Inicjatywę Sprawozdawczą),

to ww. inne przepisy oraz ogólnie przyjęte standardy i ramowe założenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym niewiążące wytyczne i sektorowe wytyczne, opublikowane przez inne organy ustanawiające normy, stanowią dodatkowe kryteria mające zastosowanie dla sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Praktyk ustala, czy kryteria te są stosowne w okolicznościach zlecenia zgodnie z charakterystyką określoną w par. A45 KSUA 3000 (Z).

30. Umowa o atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest zawierana przez kierownika jednostki, co do zasady po dokonaniu wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzenia tej atestacji, w sposób określony przepisami prawa.
31. Umowa o atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju określa warunki uzgodnione między stronami, w tym obejmuje:
 - a) sprawy związane z celem i zakresem usługi, takie jak:
 - (i) cel przeprowadzenia usługi atestacyjnej z odwołaniem do mających zastosowanie przepisów prawa,
 - (ii) identyfikację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, której umowa dotyczy, (na przykład określenie jednostki, okresu objętego sprawozdawczością),
 - (iii) wskazanie, iż usługa jest usługą dającą ograniczoną pewność,
 - (iv) kryteria mające zastosowanie,
 - (v) standardy mające zastosowanie do jej przeprowadzenia oraz inne przepisy prawa i regulacje, jeśli dotyczą,
 - b) wskazanie obowiązków praktyka oraz ograniczenia usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność,
 - c) wskazanie obowiązków kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór, w tym odpowiedzialności za:
 - (i) sporządzenie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami,
 - (ii) określenie zakresu informacji do ujawnienia w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z zasadą podwójnej istotności,
 - (iii) przeprowadzenie procesu pozwalającego na identyfikację istotnych kwestii zrównoważonego rozwoju zgodnie z ESRS,
 - (iv) zaprojektowanie, wdrożenie oraz utrzymanie systemu kontroli wewnętrznej, który kierownik jednostki uznaje za niezbędny w celu umożliwienia sporządzenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami, wolnej od istotnych zniekształceń spowodowanych błędem lub oszustwem,
 - (v) zapewnienie praktykowi:
 - dostępu do wszystkich informacji, które w ocenie kierownika jednostki są stosowne dla sporządzenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,
 - dodatkowych informacji, wyjaśnień i oświadczeń, których może zażądać praktyk dla celów atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,

- nieograniczonego dostępu do osób w jednostce, od których praktyk uzna za konieczne uzyskanie stosownych dowodów, dostęp do pozostałych osób i jednostek, dokumentów oraz informacji, zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa, w tym ustawą o rachunkowości,
 - w stosownych przypadkach zgodę na dostęp do biegłego rewidenta odpowiedzialnego za badanie rocznego lub skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki lub biegłych rewidentów odpowiedzialnych za badanie sprawozdań finansowych jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej, oraz
 - zgody na przekazywanie uzyskanych informacji i ustaleń specjalistom/ekspertom praktyka,
 - dostępu do innych osób zgodnie z określonymi przepisami prawa przy atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,
 - dostępu, przed wydaniem sprawozdania z atestacji, do innych informacji oraz dokumentów, w których zaprezentowano informacje o kwestiach zrównoważonego rozwoju, ujawnianych w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju poprzez odwołanie,
- d) określenie oczekiwanej formy i treści sprawozdania z atestacji ze wskazaniem, iż opinia kluczowego biegłego rewidenta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju może być zmodyfikowana w określonych przypadkach,
- e) potwierdzenie obowiązku złożenia pisemnego oświadczenia przez kierownika jednostki dotyczącego sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przed wydaniem przez kluczowego biegłego rewidenta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju sprawozdania z atestacji.
32. Jeżeli uzyskując wstępną wiedzę na temat okoliczności zlecenia, praktyk dowie się o sprawach, które mogą być stosowne dla ustalenia czy warunki konieczne dla przeprowadzenia zlecenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju są spełnione, na przykład:
- proces należytej staranności wdrożony przez kierownika jednostki w odniesieniu do kwestii zrównoważonego rozwoju lub stosowne elementy systemu kontroli wewnętrznej jednostki nie są w pełni ustalone,
 - informacje, które mają być raportowane, lub zakres raportowania nie zostały lub nie zostaną określone przez kierownika jednostki w drodze odpowiedniego procesu należytej staranności
- rozważa wpływ tych kwestii na decyzje dotyczące akceptacji zlecenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.
33. Kryteria mogą wymagać uzupełnienia o kryteria opracowane przez kierownika jednostki. Kryteria te powinny zostać udostępnione zamierzonym użytkownikom poprzez włączenie ich do sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i odpowiednie ujawnienie w ramach tej sprawozdawczości. Praktyk ocenia, czy kryteria te spełniają warunki określone w KSUA 3000 (Z) par. 24.

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

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

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

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

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

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

Projektowanie oraz wykonywanie procedur w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów

39. W celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów, praktyk projektuje i wykonuje procedury:
- w sposób, który nie jest stronniczy w kierunku uzyskiwania dowodów, które mogą być potwierdzające lub w kierunku wykluczania dowodów, które mogą być zaprzeczające oraz
 - których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres są odpowiednie w danych okolicznościach uwzględniając zamierzony cel tych procedur.

Planowanie działań

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

Procedury oszacowania ryzyka

41. Praktyk określa rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres planowanych procedur, które należy wykonać, aby osiągnąć cele zlecenia.
42. KBRSZR i inni kluczowi członkowie zespołu wykonującego atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju są włączeni w planowanie zlecenia atestacyjnego, w tym uczestniczą w dyskusji między członkami zespołu.
43. Praktyk opracowuje i stosuje procedury oszacowania ryzyka wystarczające do zidentyfikowania ujawnionych informacji, w przypadku których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń, wynikających z oszustwa lub błędu, co stanowi podstawę do opracowania dalszych procedur odnoszących się do tych ujawnień.
44. Procedury szacowania ryzyka są częścią iteracyjnego i dynamicznego procesu. Wstępne oczekiwania mogą zostać sformułowane w odniesieniu do ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń, które mogą być dalej doprecyzowywane w miarę postępów w realizacji zlecenia lub w przypadku uzyskania nowych informacji. Procedury szacowania ryzyka same w sobie nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów, na których można by oprzeć opinię atestacyjną.
45. Rodzaj i zakres procedur dotyczących szacowania ryzyka będzie się różnić w zależności od charakteru i sytuacji jednostki (np. sformalizowania zasad lub procedur jednostki oraz procesów i systemów), charakteru i złożoności spraw związanych ze zrównoważonym rozwojem oraz charakterystyki zdarzeń lub warunków, które mogą prowadzić do istotnych zniekształceń. Praktyk stosuje zawodowy osąd w celu określenia rodzaju i zakresu procedur, które należy wykonać, aby uzyskać ograniczony poziom zapewnienia.
46. Procedury związane z szacowaniem ryzyka mogą obejmować:
 - a) zapytania skierowane do kierownika jednostki, odpowiednich osób w ramach funkcji audytu wewnętrznego (jeżeli taka funkcja występuje) oraz do innych osób w jednostce, które według osądu praktyka mogą posiadać informacje mogące pomóc w identyfikowaniu ujawnień, w których jest prawdopodobne powstanie istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem,
 - b) zapytania skierowane do stron zewnętrznych,
 - c) przegląd publicznie dostępnych informacji o jednostce i jej branży (na przykład komunikaty prasowe wydawane przez jednostkę, materiały na spotkania analityków lub grup inwestorów, sprawozdania analityków lub informacje na temat wpływu na zrównoważony rozwój),
 - d) procedury analityczne,
 - e) obserwację i inspekcję.

Istotność

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

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

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

Proces analizy podwójnej istotności

50. Sporządzenie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przez kierownika jednostki wiąże się z określeniem informacji, które mają być raportowane. Jednostka powinna przeprowadzić proces analizy "podwójnej istotności", która umożliwia:
- a) określenie wpływu (istotność wpływu), ryzyk i szans (istotność finansowa) jednostki związanych z kwestiami zrównoważonego rozwoju, z uwzględnieniem jej łańcucha wartości,
 - b) następnie określić, które z tych wpływów, ryzyk i szans związanych ze zrównoważonym rozwojem są istotne i w związku z tym należy je raportować.
51. Praktyk sprawdza, czy kierownik jednostki przeprowadził proces, który umożliwia:
- a) identyfikację interesariuszy,
 - b) określenie istotności wpływu i istotności finansowej.
52. Praktyk uzyskuje zrozumienie procesu analizy podwójnej istotności jednostki zaprojektowanego w celu zidentyfikowania i określenia informacji, które mają być raportowane w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.
53. Praktyk ocenia, czy opis procesu przedstawiony w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest spójny z przeprowadzonym procesem oraz projektuje i wykonuje procedury w celu ustalenia, czy proces jest zgodny z wymogami ESRS.¹³
54. Jeśli KBRZR nie jest w stanie uzyskać dowodów, że proces nie jest zgodny z wymogami ESRS oraz nie doprowadził do identyfikacji istotnych wpływów, ryzyk i szans związanych z kwestiami zrównoważonego rozwoju, dla których wymagane są ujawnienia, KBRZR rozważa wpływ tej kwestii na opinię w sprawozdaniu z atestacji.

Istotność wpływu

55. Praktyk ocenia podejście kierownika jednostki do określania istotności wpływu w odniesieniu do każdej z kwestii związanej ze zrównoważonym rozwojem, które obejmuje:
- a) zrozumienie kontekstu w odniesieniu do wpływu jednostki, w tym jej działalności, stosunków gospodarczych i interesariuszy,
 - b) określenie rzeczywistego i potencjalnego wpływu jednostki (zarówno negatywnego jak i pozytywnego), związanego z własnymi operacjami oraz jej łańcuchem wartości na wyższym i niższym szczeblu, w tym poprzez współpracę z interesariuszami i ekspertami,
 - c) ocenę istotności rzeczywistych i potencjalnych wpływów,

¹³ ESRS 1 rozdział 3 i ESRS 2 IRO1 oraz ESRS E1, E2, E3, E4, E5, G1 (zob. załącznik C do ESRS 2), a niewiążące wytyczne dotyczące oceny istotności wydane przez EFRAG są dostępne w celu ułatwienia wdrożenia.

- d) określenie istotnych kwestii poprzez przyjęcie progów w celu określenia, które wpływy zostaną uwzględnione w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.
56. Praktyk ocenia adekwatność podejścia zdefiniowanego i wdrożonego przez kierownika jednostki, w szczególności kryteria stosowane do określenia skali, zakresu i prawdopodobieństwa rzeczywistych i potencjalnych wpływów.

Istotność finansowa

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

Procedury oceny analizy podwójnej istotności

61. W ramach oceny analizy podwójnej istotności praktyk rozważa:
- a) czy opis przeprowadzonej przez kierownika jednostki analizy podwójnej istotności w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest zgodny ze zrozumieniem uzyskanym przez praktyka oraz czy uwzględnia wszystkie ujawnienia wymagane przez ESRS w tym zakresie,
 - b) czy kierownik jednostki wdrożył proces komunikowania się z interesariuszami (na potrzeby analizy podwójnej istotności oraz na inne potrzeby) i czy sposób/zakres zapytań interesariuszy był adekwatny dla jednostki (zakres interesariuszy, zakres pytań skierowanych do interesariuszy),
 - c) czy kierownik jednostki podsumował wynik dialogu z interesariuszami,
 - d) czy w ramach analizy podwójnej istotności rozważono wszystkie kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem wynikające z ESRS 1 AR16 oraz inne zagadnienia specyficzne dla jednostki,
 - e) czy w analizie podwójnej istotności zidentyfikowano oraz uwzględniono łańcuch wartości oraz w przypadku grup kapitałowych, czy uwzględniono wszystkie jednostki z grupy,

- f) czy udokumentowane zostały dokonane osądy (w tym uzasadnienia dla aspektów uznanych za nieistotne) oraz udział kierownika jednostki w tym procesie,
 - g) czy w ramach analizy podwójnej istotności, w tym identyfikacji potencjalnie istotnych kwestii, wykorzystano porównanie z podobnymi jednostkami lub opracowania naukowe i branżowe oraz odniesienia do innych dostępnych materiałów (np. ratingi ESG),
 - h) czy identyfikacja ryzyk i szans na potrzeby istotności finansowej jest spójna z ryzykami w ramach systemu zarządzania ryzykiem w jednostce.
62. Praktyk dokumentuje swoją ocenę procesu analizy istotności. Ocena ta może odbywać się w sposób iteracyjny, tj. przekazanie kierownikowi jednostki uwag lub zidentyfikowanych braków w analizie podwójnej istotności, następnie uzupełnienie analizy podwójnej istotności przez kierownika jednostki, po czym ponowna ocena wyników i wniosków przez praktyka.

Zasoby/kompetencje

63. Kompetencje niezbędne do wykonania zlecenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju obejmują zarówno kompetencje w zakresie umiejętności i technik atestacyjnych („kompetencje atestacyjne”), jak i kompetencje w zakresie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz jego pomiaru lub oceny („kompetencje w przedmiocie zlecenia”).
64. KBRZR ocenia i dokumentuje, czy zespół wykonujący zlecenie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju posiada łącznie odpowiednie kompetencje atestacyjne oraz kompetencje w przedmiocie zlecenia, kierując się przy tym wytycznymi zawartymi KSUA 3000 (Z).
65. Udokumentowanie posiadanych kompetencji może przyjąć formę potwierdzenia odbytych szkoleń, kursów, odpowiednich akredytacji lub innych dokumentów potwierdzających wymagany stan wiedzy i doświadczenia do przeprowadzenia zlecenia.

Korzystanie z pracy eksperta kierownika jednostki

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

Ocena kompetencji, możliwości i obiektywizmu eksperta kierownika jednostki

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

Uzyskanie zrozumienia pracy eksperta kierownika jednostki

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

Ustalenie, czy skorzystać z pracy eksperta praktyka

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

atestacyjnych lub zmiany okoliczności praktyk może być zmuszony do zmiany wcześniejszych decyzji dotyczących korzystania z pracy eksperta praktyka.

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

Praca wykonana przez eksperta praktyka

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

Zrozumienie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i innych okoliczności

75. W przypadku atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, celem zlecenia jest wydanie opinii dającej ograniczoną pewność na temat zgodności sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju z mającymi zastosowanie wymogami ustawy o rachunkowości, w tym:
- zgodności sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju ze standardami ESRS,
 - procesu przeprowadzonego przez jednostkę w celu identyfikacji informacji przedstawionych zgodnie ze standardami ESRS,
 - zgodności oznakowania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z wymogami art. 63zc. ustawy o rachunkowości, jeśli dotyczy,
 - zgodności z wymogami sprawozdawczymi zawartymi w art. 8 rozporządzenia (UE) 2020/852.
76. Standardy ESRS wskazują, że jeżeli jednostka stwierdzi, że wpływy, ryzyka lub szanse są nieobjęte lub w niewystarczającym stopniu szczegółowości objęte ESRS, ale są istotne ze względu na dotyczące tej jednostki szczególne fakty i okoliczności, przedstawia dodatkowe ujawnienia specyficzne dla jednostki, aby umożliwić użytkownikom zrozumienie wpływów, ryzyk lub szans jednostki związanych ze zrównoważonym rozwojem. W przypadku raportowania ujawnień specyficznych dla jednostki, kierownik jednostki powinien jasno przedstawić opis mających zastosowanie kryteriów sporządzenia tych ujawnień, a praktyk ocenić, czy sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju odpowiednio odnosi się lub opisuje zastosowane kryteria.
77. Zrozumienie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia pomaga zidentyfikować czynniki ryzyka. Praktyk ustala, czy zidentyfikowane czynniki ryzyka są nieodłącznymi rodzajami ryzyka, które mogą powodować ryzyko istotnych zniekształceń związanych z przedmiotem zlecenia. Praktyk uzyskuje zrozumienie przedmiotu i innych okoliczności zlecenia, wykonując procedury obejmujące przeglądy istotnych informacji, zapytania, analizę danych, obserwacje i inspekcje. Zrozumienie przedmiotu i innych okoliczności zlecenia stanowi przez cały czas trwania zlecenia punkt odniesienia dla stosowanego zawodowego osądu, na przykład, dla:
- oceny przedmiotu zlecenia,

- oceny adekwatności kryteriów,
 - uwzględniania czynników, które są stosowne w kierowaniu działaniami zespołu wykonującego zlecenie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym sytuacji, gdy istnieje zapotrzebowanie na pracę eksperta praktyka,
 - uwzględniania jakościowych czynników istotności,
 - zaprojektowania i wykonywania procedur,
 - oceny dowodów, w tym zasadności otrzymanych pisemnych oświadczeń.
78. W ramach zrozumienia zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia praktyk uzyskuje zrozumienie procesu gromadzenia, przygotowania i agregacji danych używanych w procesie sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.
79. W zakresie zrozumienia zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i innych okoliczności praktyk postępuje zgodnie z wymogami standardu KSUA 3000 (Z).

Zrozumienie jednostki, jej otoczenia, kontroli wewnętrznej

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

rozwoju w jednostce i jednostkach zależnych objętych zakresem sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej,

- b) ogólne środowisko kontroli i rolę oraz nadzór nad procesem osób sprawujących nadzór,
 - c) procedury i czynności kontroli wewnętrznej ustanowione w odniesieniu do informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju i ich przygotowania,
 - d) główne środki wdrożone przez jednostkę w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania wyżej wymienionych procedur kontroli wewnętrznej oraz sposób wdrażania działań naprawczych,
 - e) system informacyjny służący do sporządzania i przygotowywania informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju,
 - f) sposób agregacji danych i kontrole dotyczące poprawności i kompletności danych,
 - g) koordynację procesu raportowania, spójność wytycznych przekazywanych poszczególnym jednostkom dostarczającym dane i spójność formatu raportowania przez poszczególne jednostki,
 - h) korzystanie przez jednostkę z usług stron trzecich w celu przygotowania informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju,
 - i) wszelkie potencjalne zmiany metod, założeń lub korekt błędów w porównaniu z poprzednimi okresami.
84. Dodatkowo w ramach zrozumienia procesu raportowania zgodnie z aktami delegowanymi dotyczącymi taksonomii EU, stosownymi elementami są m.in.:
- a) proces identyfikacji działalności kwalifikujących się do taksonomii UE,
 - b) proces oceny spełniania technicznych kryteriów kwalifikacji oraz zasady „nie czyń poważnych szkód” (ang. „Do No Significant Harm”, „DNSH”) dla działalności kwalifikujących się,
 - c) proces pozyskiwania danych finansowych do kluczowych wskaźników działalności: przychody ze sprzedaży, wydatki inwestycyjne, koszty operacyjne,
 - d) proces oceny spełniania minimalnych gwarancji,
 - e) system informacyjny służący do sporządzania i przygotowywania informacji na potrzeby ujawnień.

Zrozumienie ram prawnych i regulacji

85. Praktyk uzyskuje zrozumienie:

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

Oszustwo i niezgodność z przepisami prawa lub regulacjami

86. Praktyk zachowuje zawodowy sceptycyzm przez cały czas trwania zlecenia, uznając możliwość wystąpienia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa, niezależnie od wcześniejszych

- doświadczeń praktyka w zakresie szczerości i uczciwości kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór, w tym podczas badania sprawozdania finansowego jednostki.
87. Praktyk pozostaje wyczulony na możliwość, że procedury wykonywane w trakcie zlecenia mogą zwrócić jego uwagę na przypadki niezgodności lub podejrzenia niezgodności z przepisami prawa lub regulacjami. Jeśli takie przypadki nie występują, praktyk nie jest zobowiązany do wykonania procedur dotyczących przestrzegania przez jednostkę przepisów prawa i regulacji, innych niż związane ze sporządzaniem sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju określonych w ramowych założeniach sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz w ustawie o rachunkowości.
88. Praktyk reaguje odpowiednio na wystąpienie lub podejrzenie oszustwa oraz na wystąpienie lub podejrzenie niezgodności z przepisami prawa lub regulacji zidentyfikowane w trakcie realizacji zlecenia poprzez uzyskanie:
- zrozumienia rodzaju zdarzenia i okoliczności, w jakich wystąpiło, oraz
 - dalszych informacji w celu oceny możliwego wpływu na sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju.
89. Praktyk informuje jednostkę o nieprawidłowościach wykrytych w trakcie realizacji zlecenia atestacyjnego wykonywanego na rzecz jednostki zainteresowania publicznego oraz, jeśli jednostka nie podejmie odpowiednich działań, odpowiednie organy państwowe odpowiedzialne za przeprowadzanie dochodzeń w odniesieniu do takich nieprawidłowości. Niezgodność z przepisami prawa i regulacjami związanymi z zagadnieniami analizowanymi podczas zleceń atestacyjnych sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju należy do tej kategorii.
90. Praktyk ocenia skutki, jakie zidentyfikowane lub podejrzewane oszustwo lub niezgodność z przepisami prawa lub regulacji wywiera na zlecenie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym na procedury identyfikacji ryzyka oraz wiarygodność pisemnych oświadczeń, i podejmuje odpowiednie działanie. Praktyk projektuje i wykonuje dalsze procedury, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres odpowiada oszacowanym ryzykom istotnego zniekształcenia, koncentrując się na ujawnieniach, w których, jest prawdopodobne, że wystąpi istotne zniekształcenie, wynikające z oszustwa lub błędu, uwzględniając charakter usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność.

Zapytania i komunikacja z odpowiednimi stronami

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

Zakres sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej

93. W kontekście grup kapitałowych stosowne jest ustalenie zakresu i metody ujęcia informacji dotyczących jednostek objętych sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej. Praktyk uzyskuje zrozumienie na temat struktury grupy kapitałowej oraz jej łańcucha wartości.

94. Praktyk ocenia sposób ustalenia i zakres jednostek objętych sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej. Praktyk ustala czy zakres konsolidacji jest taki sam jak w przypadku skonsolidowanego sprawozdania finansowego.¹⁴
95. Praktyk ocenia zakres i metodę ujęcia w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej, innych jednostek stowarzyszonych, współzależnych, będących częścią łańcucha wartości, zgodnie z wytycznymi ESRS.¹⁵

Reakcje na zidentyfikowane ryzyka, aktualizacja oszacowania ryzyk

96. Praktyk wykonuje procedury w odpowiedzi na zidentyfikowane ryzyko, w tym ryzyko oszustwa oraz na podejrzewane lub faktyczne przypadki niezgodności z przepisami prawa i regulacjami.
97. Planowany rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur są sprawą zawodowego osądu praktyka i mają na nie wpływ okoliczności zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym potrzeby informacyjne zamierzonych użytkowników, jako grupy, kryteria oraz sprawy związane ze zrównoważonym rozwojem wchodzące w zakres zlecenia. Praktyk może również rozważyć, czy potrzebne są bardziej szczegółowe procedury, aby uzyskać dowody w odniesieniu do informacji, w przypadku, których istnieje większe prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń.
98. Testy kontroli nie są wymagane, ale mogą być wykonywane, jeśli praktyk uzna je za skuteczne w celu ograniczenia zakresu procedur wiarygodności oraz uzyskania dowodów w danych okolicznościach.
99. Przykłady procedur wiarygodności w ramach zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność mogą obejmować:
- a) testy szczegółowe, w tym inspekcję, obserwację, potwierdzenie, ponowne obliczenie, ponowne wykonanie i zapytania,
 - b) analityczne procedury wiarygodności.

¹⁴ Wynika z ESRS 2.5 „Jednostka ujawnia następujące informacje:

a) czy **oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju** przygotowano w postaci skonsolidowanej czy indywidualnej;

b) w przypadku skonsolidowanych oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju:

- i. potwierdzenie, że zakres konsolidacji jest taki sam jak w przypadku sprawozdania finansowego, lub, w stosownych przypadkach, oświadczenie, że jednostka sprawozdająca nie jest zobowiązana do sporządzenia sprawozdania finansowego lub że jednostka sprawozdająca sporządza skonsolidowane sprawozdanie w zakresie zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 48i dyrektywy 2013/34/UE; oraz
- ii. w stosownych przypadkach, wskazanie, które jednostki zależne objęte konsolidacją są zwolnione z indywidualnej lub skonsolidowanej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju zgodnie z art. 19a ust. 9 lub art. 29a ust. 8 dyrektywy 2013/34/UE;

c) w jakim zakresie oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju ma zastosowanie do **łańcucha wartości** jednostki na wyższym i niższym szczeblu (zob. ESRS 1 sekcja 5.1 *Jednostka sprawozdająca i łańcuch wartości*);

d) czy jednostka skorzystała z możliwości pominięcia konkretnej informacji dotyczącej własności intelektualnej, know-how lub wyników innowacji (zob. ESRS 1 sekcja 7.7 *Informacje niejawnie i szczególnie chronione oraz informacje na temat własności intelektualnej, know-how lub wyników innowacji*); oraz

e) w przypadku jednostek z siedzibą w państwie członkowskim UE, które dopuszcza zwolnienie z obowiązku ujawniania informacji dotyczących oczekiwanych wydarzeń lub spraw będących przedmiotem toczących się negocjacji zgodnie z art. 19a ust. 3 i art. 29a ust. 3 dyrektywy 2013/34/UE – czy jednostka skorzystała z tego zwolnienia.”

¹⁵ ESRS 1.67 „W przypadku gdy jednostki stowarzyszone lub wspólne przedsięwzięcia uwzględniane w sprawozdawczości zgodnie z metodą praw własności lub konsolidowane w sposób proporcjonalny w sprawozdaniach finansowych są częścią łańcucha wartości jednostki, na przykład jako dostawcy, uwzględnia ona informacje dotyczące tych jednostek stowarzyszonych lub wspólnych przedsięwzięć zgodnie z pkt 63 w myśl podejścia przyjętego w odniesieniu do pozostałych **relacji biznesowych** w łańcuchu wartości. W takim przypadku przy określaniu **mierników** wpływu dane jednostki stowarzyszonej lub wspólnego przedsięwzięcia nie ograniczają się do udziału posiadanego kapitału własnego, ale są brane pod uwagę na podstawie wpływów związanych z produktami i usługami jednostki za pośrednictwem jej relacji biznesowych.”

Ponadto, praktyk może kierować do jednostki zapytania z prośbą o wyjaśnienie zidentyfikowanych różnic.

100. Testy szczegółowe nie są wymagane, ale mogą być przeprowadzone, jeżeli praktyk uzna je za skuteczne do uzyskania dowodów atestacji w danych okolicznościach.
101. Procedury powinny być zaprojektowane i wykonane przez praktyka w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów do wyrażania opinii z atestacji dającej ograniczoną pewność.
102. Identyfikacja i wybór informacji, na których praktyk koncentruje swoje prace, opierają się na zawodowym osądzie praktyka i obejmują rozważenie prawdopodobieństwa wystąpienia oraz skali potencjalnych zniekształceń, braków lub pominięć w przekazywanych informacjach, z uwzględnieniem różnych czynników, takich jak:
 - a) sektor, do którego należy jednostka (finansowy lub niefinansowy),
 - b) złożoność organizacji,
 - c) liczba jednostek objętych zakresem sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej,
 - d) złożoność działalności gospodarczej jednostki, w tym jednostek objętych sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej,
 - e) wcześniejsze zniekształcenia, historia błędów,
 - f) dojrzałość systemów informacyjnych jednostki służących gromadzeniu danych,
 - g) korzystanie przez jednostkę z usług stron trzecich w celu przygotowania informacji lub weryfikacji niektórych informacji,
 - h) występowanie spraw lub sporów sądowych, roszczeń lub kontrowersji związanych z kwestiami zrównoważonego rozwoju,
 - i) zobowiązania i deklaracje jednostki w zakresie kwestii zrównoważonego rozwoju, w szczególności te, które podaje do publicznej wiadomości,
 - j) kryteria z zakresu zrównoważonego rozwoju, na podstawie, których indeksowana jest zmienna część wynagrodzenia kadry kierowniczej lub w oparciu, o które ustalane są zachęty oferowane kierownikowi jednostki oraz członkom rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego,
 - k) występowanie finansowania, którego stopa procentowa jest uzależniona od spełnienia kryteriów z zakresu zrównoważonego rozwoju lub istnienia rynków, dla których spełnienie takich kryteriów miałyby kluczowe znaczenie,
 - l) liczbę interesariuszy oraz wysokie oczekiwania wyrażone i otwarcie komunikowane przez zainteresowane strony, na przykład na walnych zgromadzeniach,
 - m) poziom dezagregacji informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju wymagany do zrozumienia istotnych wpływów, ryzyk i szans,
 - n) informacje dotyczące konkretnego podmiotu, których zgłoszenie jednostka uznała za niezbędne,
 - o) informacje dodatkowe w stosunku do tych wymaganych przez ESRS, których przekazanie jednostka uznała za niezbędne (przepisy wynikające z przepisów lokalnych, raporty techniczne wydane przez inne organy normalizacyjne itp.),

- p) złożoność rozpatrywanej sprawy lub rozważanych kwestii, w szczególności ze względu na przyjęty horyzont czasowy i stopień niepewności związanej z informacjami, w szczególności informacjami dotyczącymi przyszłości,
 - q) niedociągnięcia systemów kontroli wewnętrznej jednostki w danej dziedzinie lub zagadnieniach,
 - r) zakres osądu i subiektywności przy określaniu informacji, które mają być przekazywane.
103. W odniesieniu do emisji gazów cieplarnianych, praktyk uwzględnia w oszacowaniu ryzyka takie kwestie jak:
- a) jakość mechanizmów związanych z gromadzeniem danych,
 - b) kompetencje osób odpowiedzialnych za zarządzanie tym obszarem,
 - c) zaangażowanie kierownika jednostki w proces raportowania emisji,
 - d) kompletność zidentyfikowanych źródeł emisji gazów cieplarnianych,
 - e) ryzyko oszustwa związane z handlem prawami do emisji lub celami redukcji emisji,
 - f) zmiany w metodyce i zakresach kalkulacji oraz prezentowanie danych w sposób mający na celu pokazanie korzystnych trendów.
104. Praktyk projektuje i wdraża ogólne reakcje na ryzyka, jeżeli zidentyfikuje:
- a) słabości kontroli w środowisku kontroli, które osłabiają inne elementy systemu kontroli wewnętrznej,
 - b) oszustwo lub podejrzenie oszustwa, niezgodności lub podejrzenie niezgodności z przepisami prawa lub regulacji lub
 - a) istotne zniekształcenia, które prawdopodobnie występują w sposób rozległy w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

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

Informacja zamierzona do wykorzystania jako dowód

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

Testy kontroli

107. Praktyk może rozważyć, czy w ramach zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność właściwe jest, i jeżeli tak, to w jakim zakresie przeprowadzenie testów kontroli.

108. Jeżeli praktyk zamierza uzyskać dowody odnośnie skuteczności działania kontroli, praktyk wykonuje testy kontroli poprzez:
- a) kierowanie zapytań i wykonanie innych procedur w celu uzyskania dowodów dotyczących skuteczności działania kontroli, w tym:
 - (i) w jaki sposób kontrole były stosowane w stosownych momentach w okresie objętym sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju,
 - (ii) spójność, z jaką zostały zastosowane oraz
 - (iii) przez kogo lub za pomocą jakich środków zostały one zastosowane,
 - b) ustalenie czy kontrole, które mają zostać przetestowane zależą od innych kontroli (kontrole pośrednie), a jeżeli tak, to czy konieczne jest uzyskanie dowodów potwierdzających skuteczne działanie tych kontroli pośrednich.
109. Praktyk przeprowadza testy kontroli w odniesieniu do określonego czasu lub za cały okres, w odniesieniu, do którego praktyk zamierza polegać na tych kontrolach w celu zapewnienia odpowiedniej podstawy dla zamierzonego polegania na tych kontrolach.
110. Jeżeli w okresie śródrocznym praktyk uzyska dowody atestacji dotyczące skuteczności działania kontroli, praktyk uzyskuje dowody atestacji dotyczące znaczących zmian w tych kontrolach po okresie śródrocznym.
111. Określając, czy odpowiednie jest wykorzystanie dowodów dotyczących skuteczności działania kontroli uzyskanych w poprzednich zleceniach, praktyk ustala adekwatność tych dowodów poprzez uzyskanie dowodów, czy nastąpiły zmiany, które mają wpływ na dalszą stosowność dowodów z poprzedniego zlecenia poprzez kierowanie zapytań połączonych z obserwacją lub inspekcją w celu potwierdzenia zrozumienia tych kontroli. Następnie testuje te kontrole w bieżącym okresie.
112. Jeżeli takie zmiany nie nastąpiły, praktyk, w celu potwierdzenia adekwatności tych dowodów, testuje kontrole, co najmniej raz na trzy zlecenia i testuje niektóre kontrole w każdym zleceniu, aby uniknąć testowania wszystkich kontroli, na których zamierza polegać, w jednym okresie, bez testowania kontroli w dwóch kolejnych okresach.
113. Oceniając skuteczność działania kontroli, na których zamierza polegać, praktyk ocenia, czy zniekształcenia wykryte w ramach innych procedur wskazują, że kontrole nie działają skutecznie. Brak zniekształceń wykrytych w ramach innych procedur nie zapewnia jednak dowodów atestacji, że kontrole w okresie testowanym są skuteczne.
114. Jeżeli wykryto odchylenia od kontroli, na których praktyk zamierza polegać, praktyk kieruje szczegółowe zapytania w celu zrozumienia tych zagadnień i ich potencjalnych konsekwencji oraz ustala, czy:
- a) testy kontroli, które zostały wykonane, zapewniają odpowiednią podstawę do polegania na tych kontrolach,
 - b) niezbędne są dodatkowe testy kontroli lub
 - c) do ryzyk istotnego zniekształcenia należy się odnieść stosując procedury wiarygodności.

Procedury wiarygodności

115. Procedury wiarygodności wykonywane są odpowiednio w stosunku do całego okresu objętego sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju.

116. Jeżeli procedury wiarygodności zostały wykonane w okresie śródrocznym i praktyk zamierza rozszerzyć wnioski z nich wynikające na pozostały okres, praktyk wykonuje:
- procedury wiarygodności połączone z testami kontroli odnoszące się do tego okresu, lub
 - jeżeli praktyk ustali, że jest to odpowiednie, tylko dalsze procedury wiarygodności, które będą stanowiły racjonalne uzasadnienie dla rozszerzenia wniosku na cały okres.

Procedury analityczne wykonywane jako reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia

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

Próbkowanie

119. Jeśli praktyk stosuje próbkowanie jako sposób wyboru pozycji do testów kontroli i testów wiarygodności to:
- rozważa cel procedury i charakterystykę populacji, z której zostanie pobrana próba;
 - określa wielkość próby wystarczającej do zmniejszenia ryzyka związanego z próbą do akceptowalnie niskiego poziomu; oraz
 - wybiera próbę, wykonuje procedurę na wybranych elementach i ocenia wyniki.

Procedury dotyczące procesu sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju

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

Procedury dotyczące kompletności ujawnień

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

Szacunki i informacje dotyczące przyszłości

123. Przy projektowaniu i wykonywaniu procedur dotyczących szacunków lub informacji dotyczących przyszłości praktyk:
- a) ocenia, czy:
 - (i) kierownik jednostki prawidłowo zastosował mające zastosowanie kryteria do szacunków lub informacji dotyczących przyszłości oraz,
 - (ii) metody przyjęte do ustalenia szacunku lub sporządzenia informacji dotyczących przyszłości są odpowiednie oraz były stosowane w sposób ciągły,
 - (iii) zmiany, jeżeli miały miejsce, w szacunkach lub informacjach dotyczących przyszłości, lub zmiany metod przyjętych do ustalenia szacunku lub sporządzenia informacji dotyczących przyszłości, są wymagane w danych okolicznościach,
 - b) rozważa, czy inne procedury są konieczne w danych okolicznościach.
124. Praktyk nie jest zobowiązany do wykonywania szczegółowych procedur dotyczących założeń zastosowanych do szacunków, ale zachowuje zawodowy sceptycyzm w odniesieniu do założeń dla szacunków, w przypadku, gdy prawdopodobne jest, że będą skutkować istotnym zniekształceniem kluczowych ujawnień.
125. Jeżeli w trakcie procedur mających na celu identyfikację i oszacowanie ryzyka praktyk ustalili, że zastosowane przez jednostkę założenia wydają się stronicze i/lub szacunki wydają się nieracjonalne, praktyk dokonuje dalszej oceny stosownego wykorzystania cech jakościowych informacji i ocenia implikacje dla swojej opinii zawartej w sprawozdaniu z atestacji.
126. Informacje raportowane w ramach sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju obejmują wpływy, ryzyka i szanse, a także, jeśli takie istnieją, opis stosownych celów i planów działania. Tego typu informacje mogą obejmować elementy dotyczące przyszłości. Praktyk ocenia, czy informacje przedstawiają rzeczywiste cele i plany jednostki, poprzez analizę ich realizacji.
127. Praktyk nie zapewnia, że informacje dotyczące przyszłości zostaną zrealizowane w sposób ujawniony przez jednostkę, ale praktyk zachowuje zawodowy sceptycyzm w odniesieniu do przedstawionych informacji dotyczących przyszłości i przyjętych założeń, jeśli takie istnieją, w przypadku, gdy prawdopodobne jest, że będą skutkować istotnym zniekształceniem kluczowych ujawnień.

128. Jeśli informacje dotyczące przyszłości zidentyfikowane podczas procedur ukierunkowanych na identyfikację i oszacowanie ryzyka wydają się nieuzasadnione, praktyk dokonuje dalszej oceny stosownego wykorzystania cech jakościowych informacji¹⁶ zawartych w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i ocenia implikacje dla swojej opinii w sprawozdaniu z atestacji.

Inne procedury dotyczące sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju

Informacje załączane przez odwołanie

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

Ogólna prezentacja i układ sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

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

¹⁶ ESRS 1 Załącznik B QC 7 - "Neutralne przedstawienie jest pozbawione stronniczości przy doborze lub ujawnianiu informacji. Informacja jest neutralna, jeśli nie jest stronnicza, ukierunkowana, uwydatniana, pomniejszana lub w inny sposób zmanipulowana, aby zwiększyć prawdopodobieństwo, że użytkownicy odbiorą tę informację pozytywnie lub negatywnie. Jest ona wyważona, tak aby obejmowała aspekty korzystne/pozytywne i niekorzystne/negatywne. Zarówno negatywne, jak i pozytywne istotne wpływy z perspektywy *istotności wpływu*, a także istotne *ryzyka* i *szanse* z perspektywy *istotności finansowej* traktuje się z równą uwagą. Aby mieć neutralne wyobrażenie, wszelkie informacje na temat zrównoważonego rozwoju o charakterze ambicjonalnym, na przykład *cele* lub plany, obejmują zarówno aspiracje, jak i czynniki, które mogłyby uniemożliwić jednostce zrealizowanie tych aspiracji."

Komunikacja między praktykiem i innymi specjalistami

131. Komunikacja pomiędzy praktykiem a kluczowym biegłym rewidentem badającym sprawozdanie finansowe jednostki (i/lub jednostek zależnych) odbywa się na podstawie art. 87f. ustawy o biegłych rewidentach, w odpowiednich momentach w trakcie realizacji zlecenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Celem komunikacji jest wzajemne informowanie się przez obie strony o ryzykach i zniekształceniach zidentyfikowanych w sprawach łączących sprawozdanie finansowe i sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju.
132. Praktyk komunikuje się z biegłym(i) rewidentem(ami) badającym sprawozdanie finansowe jednostki (i/lub jednostek zależnych) w zakresie, który uznaje za niezbędny do oceny spójności informacji przedstawionych w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju z informacjami odnoszącymi się do stosownych spraw ujawnionych w sprawozdaniu finansowym.
133. Praktyk i biegły rewident zaangażowani w komunikację pozostają w pełni odpowiedzialni za opinie z ich odpowiednich zleceń, biorąc również pod uwagę, że umiejętności i kompetencje wymagane dla odpowiednich zleceń są różne. Jeżeli badanie ustawowe i zlecenie atestacyjne są wykonywane przez tę samą firmę audytorską, prowadzona jest odpowiednia komunikacja między kluczowymi biegłymi rewidentami obu zleceń, jeżeli są to różne osoby.
134. Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju może zawierać informacje dotyczące jednostek należących do grupy. W takich sytuacjach prowadzona jest odpowiednia komunikacja pomiędzy praktykiem a innymi praktykami zaangażowanymi w wykonywanie procedur lub prac atestacyjnych w odniesieniu do istotnych informacji dotyczących jednostek, które praktyk uznał za istotne dla sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej niezależnie od tego czy zlecenia na poziomie jednostki dominującej i jednostek grupy prowadzone jest przez jedną czy więcej firm audytorskich.
135. Jeśli jednostka zleciła stronie trzeciej (innej niż praktyk wykonujący zlecenie atestacyjne dla jednostki) przeprowadzenie prac atestacyjnych w odniesieniu do niektórych części informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, praktyk może rozważyć wykorzystanie tej pracy w zależności od jego oceny obiektywizmu lub niezależności strony trzeciej i wykonanych prac.
136. Praktyk przestrzega we wszystkich przypadkach mających zastosowanie przepisów dotyczących poufności i tajemnicy zawodowej podczas komunikacji z innymi osobami i ma na uwadze, że komunikacja z innymi osobami nie zmniejsza ani nie zmienia odpowiedzialności praktyka za zlecenie atestacyjne dające ograniczoną pewność i sprawozdanie z atestacji.
137. Jeżeli praktyk zamierza korzystać z pracy innego praktyka, to:
 - a) ocenia, czy ten praktyk jest niezależny oraz posiada wymagane kompetencje oraz umiejętności dla jego celów,
 - b) oceniając niezależność innego praktyka, uzyskuje od innego praktyka informacje dotyczące zagrożeń dla spełniania mających zastosowanie wymogów etycznych, w tym dotyczących niezależności,
 - c) ocenia, czy charakter, zakres oraz cele innego praktyka są odpowiednie dla celów realizowanego zlecenia.
138. W celu oceny przydatności pracy innego praktyka, praktyk komunikuje się z innym praktykiem odnośnie wyników jego pracy.
139. Praktyk ocenia, czy komunikacja ta jest odpowiednia dla celów zlecenia, a jeżeli nie jest odpowiednia, ocenia wpływ tego faktu na realizowane zlecenie.

140. Praktyk ustala, czy i w jakim zakresie niezbędny jest przegląd pracy wykonanej przez innego praktyka.

Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej – postanowienia szczegółowe

141. Planując zlecenie dotyczące atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej praktyk ustala, czy zamierza polegać na wynikach pracy praktyków części składowych grupy w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostek wchodzących w skład grupy.
142. W takim przypadku praktyk grupy:
- ustala charakter, czas oraz zakres prac w jakim praktycy części składowych grupy mają być zaangażowani,
 - ocenia pracę wykonaną przez tych praktyków,
 - dokumentuje wykonany przez siebie przegląd dokumentacji zgromadzonej dla celów atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej przez tych praktyków.
143. Wykonanie przeglądu pracy wykonanej przez tych praktyków wymagać może zawarcia stosownej umowy.
144. Praktyk grupy komunikuje praktykom części składowych grupy:
- sprawy, które praktyk grupy ustala, że są stosowne dla praktyka części składowej grupy do zaprojektowania lub wykonania procedur oszacowania ryzyka dla celów grupy,
 - wymogi niezależności mające zastosowanie do zlecenia,
 - przyjętą ocenę istotności jakościowej i ilościowej do stosowania przez praktyka części składowej grupy,
 - rodzaj i charakter procedur do wykonania oraz ich rozłożenie w czasie, w tym odnośnie późniejszych zdarzeń,
 - harmonogram i zakres raportowania do praktyka grupy,
 - wymogi dotyczące dostępu do sporządzonej dokumentacji atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostek wchodzących w skład grupy,
 - wymogi prawne i regulacyjne dotyczące danego zlecenia mające znaczenie dla wykonywanych prac przez praktyka części grupy.
145. Praktyk grupy:
- omawia znaczące sprawy wynikające z komunikacji z praktykiem części składowej grupy, odpowiednio, z praktykiem części składowej grupy, kierownictwem części składowej grupy lub kierownictwem grupy oraz
 - ocenia, czy komunikacja z praktykiem części składowej grupy jest adekwatna dla celów praktyka grupy. Jeżeli taka komunikacja nie jest adekwatna, praktyk grupy rozważa skutki dla zlecenia.

Pisemne oświadczenia

146. Praktyk uzyskuje pisemne oświadczenia od kierownika jednostki oraz, w stosownych przypadkach, od osób sprawujących nadzór lub innych osób.
147. Oświadczenia odnoszą się do informacji i danych zawartych w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz ujawnieniach zawartych poprzez odwołanie i obejmują odpowiednio:
- a) potwierdzenie, że wypełnili oni swoje obowiązki związane ze sporządzeniem sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym danych porównawczych, jeżeli jest to odpowiednie, zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami, określonymi w warunkach zlecenia,
 - b) potwierdzenie, że są odpowiedzialni za zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymywanie kontroli wewnętrznej niezbędnej do sporządzenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej) zgodnie z ustawą o rachunkowości, w tym ESRS, przeprowadzenia procesu identyfikacji informacji do przedstawienia zgodnie z ESRS, Rozporządzeniem o taksonomii oraz Rozporządzeniem ESEF¹⁷, o ile dotyczy, a także innymi przepisami prawa mającymi zastosowanie do tej sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, wolnego od istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem,
 - c) potwierdzenie, że zaprojektowali i wdrożyli proces należytej staranności wymagany przez ESRS, w tym w zakresie uwzględnienia jednostek w łańcuchu wartości, oraz odpowiednie przepisy prawa w sposób zapewniający zidentyfikowanie kwestii i ujawnień dla istotności wpływu zgodnie z ESRS i tymi regulacjami,
 - d) potwierdzenie, że odnośnie do zakresu objętego sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju proces należytej staranności był zgodny z ESRS i objął wszystkie zagadnienia wymagane przez ESRS dla oceny istotności wpływu, a zidentyfikowany w ramach procesu zakres informacji przedstawia istotne wpływy, ryzyka i szanse jednostki lub grupy raportującej,
 - e) potwierdzenie, że przedyskutowali z przedstawicielami pracowników odpowiednie informacje zawarte w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz że sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju uwzględnia efekty tych dyskusji,
 - f) potwierdzenie, że wypełnili inne wymogi prawa dotyczące sporządzenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,
 - g) potwierdzenie, że przekazali praktykowi stosowne informacje oraz umożliwili dostęp, jak uzgodniono w warunkach zlecenia, oraz odzwierciedlili wszelkie stosowne kwestie w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z kryteriami zlecenia,
 - h) potwierdzenie, że wpływ nieskorygowanych zniekształceń jest nieistotny dla sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju; lista nieskorygowanych zniekształceń jest załączana do pisemnego oświadczenia,
 - i) potwierdzenie, że nie istnieją inne zniekształcenia w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, spowodowane oszustwem lub błędem,

¹⁷ Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2019/815 z dnia 17 grudnia 2018 r. uzupełniające dyrektywę 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do regulacyjnych standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania (Dz. Urz. UE L 143 z 29.05.2019, str. 1, z późn. zm.)

- j) potwierdzenie, że sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju zawiera wszystkie wymagane przez kryteria ujawnienia, a zakres tych ujawnień jest pełny,
 - k) [jeśli dotyczy] potwierdzenie, że w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wskazano [w odniesieniu do odpowiedniej części] zakres informacji, które nie zostały ujawnione,
 - l) potwierdzenie, że sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju:
 - (i) zawiera wyłącznie istotne informacje w zakresie zrównoważonego rozwoju, które pozwalają użytkownikom na podejmowanie decyzji,
 - (ii) przedstawia prezentowane kwestie w sposób rzetelny (kompletny, neutralny i wolny od zniekształceń),
 - (iii) przedstawia prezentowane kwestie w sposób jasny i zrozumiały,
 - (iv) zapewnia porównywalność danych i informacji, z uwzględnieniem zastosowanych wymogów przejściowych, w tym w zakresie pierwszego zastosowania, opisanych poniżej,
 - m) potwierdzenie, że wszystkie zaprezentowane w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dane i informacje są weryfikowalne,
 - n) określenie zastosowanych wymogów przejściowych, w tym w zakresie pierwszego zastosowania ramowych założeń sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,
 - o) potwierdzenie, że są przekonani, że znaczące założenia wykorzystane przy ustalaniu szacunków oraz informacji dotyczących przyszłości są racjonalne i zgodne z zasadami określonymi przez kryteria,
 - p) potwierdzenie, że poinformowali praktyka o wszelkich słabościach kontroli wewnętrznych przydatnych dla zlecenia, które nie są w sposób oczywisty znikome, a których są oni świadomi oraz
 - q) potwierdzenie, że ujawnili praktykowi wszystkie informacje na temat rzeczywistych, podejrzewanych lub domniemanych oszustw lub niezgodności z przepisami prawa i regulacjami, gdy oszustwo lub niezgodność mogłyby mieć istotny wpływ na sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju,
 - r) potwierdzenie, że forma sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz znakowanie, jeśli dotyczy, jest zgodne z Rozporządzeniem ESEF, dla okresów mających zastosowanie,
 - s) potwierdzenie, że złożyli inne pisemne oświadczenia niezbędne do uzyskania dowodów.
148. W przypadku sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej oświadczenie obejmuje potwierdzenie, iż w częściach składowych grupy, nie objętych sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju nie występują istotne wpływy, ryzyka oraz szanse, które wymagałyby ujęcia zgodnie z ESRS.
149. Praktyk rozważa odmowę wyrażenia opinii z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub wycofuje się ze zlecenia, jeżeli jest to możliwe w świetle mających zastosowanie przepisów prawa lub regulacji, gdy:
- a) dochodzi do wniosku, że istnieje uzasadniona wątpliwość co do uczciwości osoby lub osób składających pisemne oświadczenia lub nie można uznać oświadczeń przez nich złożonych za wiarygodne lub
 - b) kierownik jednostki nie składa pisemnych oświadczeń.

Postanowienia szczegółowe - dane porównawcze

150. Zgodnie z ESRS nie jest wymagane sporządzanie informacji porównawczych w pierwszym roku sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.¹⁸ W związku z tym nie ma wymogu, aby praktyk wykonywał procedury dotyczące informacji porównawczych (które są przedstawiane w celu porównania informacji z okresu sprawozdawczego z poprzednim okresem i nie są wymagane w pierwszym roku).
151. W przypadku braku innych umownych ustaleń z kierownikiem jednostki, jeśli takie informacje są przedstawione w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju na zasadzie dobrowolności, praktyk wyraźnie zaznacza w sprawozdaniu z atestacji, że zakres zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność nie obejmuje informacji porównawczych dotyczących poprzednich lat lub okresów.

Postanowienia szczegółowe - informacje o łańcuchu wartości

152. ESRS wymagają włączenia informacji o łańcuchu wartości w niektórych przypadkach.¹⁹ Informacje te są zawarte w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, które podlegają zleceniu atestacyjnemu dającemu ograniczoną pewność. W zależności od konkretnych okoliczności i ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń, praktyk opracowuje i wykonuje odpowiednie procedury.
153. Podobnie jak w przypadku informacji związanych z jednostką, praktyk może oceniać systemy wdrożone przez kierownika jednostki w celu uzyskiwania i raportowania informacji dotyczących łańcucha wartości oraz ich wiarygodność. Uzyskanie zewnętrznych dowodów lub sprawozdań z atestacji nie jest wymagane: poziom i zakres procedur, które należy zaprojektować i wykonać w odniesieniu do informacji o łańcuchu wartości, zależy od okoliczności zlecenia i oceny przez praktyka ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń.

Postanowienia szczegółowe - Ujawnienia na podstawie art. 8

154. Zlecenie atestacyjne dające ograniczoną pewność 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).²⁰
155. W ramach zrozumienia jednostki, praktyk uzyskuje zrozumienie procesów, które kierownik jednostki wdrożył w celu zidentyfikowania swoich działań, ich charakteru (kwalifikujące się/dostosowane) i sporządzenia ujawnień wymaganych w art. 8.
156. W szczególności praktyk:
- a) ocenia, czy procesy te obejmują całą działalność gospodarczą, w tym działalność gospodarczą jednostki i jednostek objętych zakresem konsolidacji;
 - b) ocenia, czy procesy te są odpowiednie do spełnienia wymogów ramowych założeń w odniesieniu do taksonomii pod względem przygotowania i formalnej prezentacji;

¹⁸ ESRS 1 sekcja 10.3 pkt 136

¹⁹ ESRS 1 sekcja 5.1

²⁰ ESRS 1 sekcja 8.3 pkt 113

- c) ocenia, czy procesy te zostały zaprojektowane i wdrożone w celu zapewnienia, że dane wykorzystane do przygotowania kluczowych wskaźników działalności (KPI) są uzgodnione z informacjami księgowymi leżącymi u podstaw tych ujawnień.
157. Praktyk ocenia, czy ujawnienia są prezentowane zgodnie z wymogami zarówno ESRS, jak i ramowych założeń w odniesieniu do taksonomii, a mianowicie:
- a) ujawnienia są przedstawione dla każdego z celów środowiskowych zdefiniowanych w ramowych założeniach w odniesieniu do taksonomii;
 - b) ujawnienia są zawarte w wyraźnie identyfikowalnej części sekcji środowiskowej sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju; oraz
 - c) ujawnienia są zgodne z przepisami określonymi w ramowych założeniach w odniesieniu do taksonomii.
158. Na podstawie informacji zebranych podczas uzyskiwania zrozumienia jednostki, praktyk identyfikuje ujawnienia z art. 8, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń i wykonuje odpowiednie dalsze procedury.
159. Identyfikacja ujawnień, które mają zostać poddane szczegółowej ocenie, obejmuje rozważenie prawdopodobieństwa wystąpienia i wagi wszelkich zniekształceń, obejmujących nieścisłości, braki lub pominięcia w ujawnieniach.
160. Dla każdego wybranego ujawnienia z art. 8 praktyk:
- a) ocenia, czy ujawnienie spełnia wymogi ramowych założeń w odniesieniu do taksonomii, w tym format, w jakim te działania są prezentowane;
 - b) ocenia, 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;
 - c) ocenia, czy wybrane kluczowe wskaźniki działalności i towarzyszące im ujawnienia zostały zdefiniowane i obliczone zgodnie z ramowymi założeniami w odniesieniu do taksonomii;
 - d) uzgadnia dane księgowe leżące u podstaw wybranych informacji ze sprawozdaniem finansowym oraz, gdzie niezbędne, komunikuje się z biegłym rewidentem badającym sprawozdanie finansowe w tym zakresie;
 - e) ocenia, czy ujawniane informacje są spójne z innymi informacjami raportowanymi zgodnie z ESRS (E1, E2, E3, E4 i E5).

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

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

162. Po dacie sporządzenia sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju praktyk nie ma obowiązku wykonywania żadnych procedur związanych ze sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju. Jednakże, jeśli po dacie sprawozdania z atestacji praktyk uzyska informacje, które, gdyby były mu znane w dniu sporządzenia sprawozdania z atestacji, mogłyby spowodować zmianę sprawozdania z atestacji przez praktyka, omawia tę kwestię z kierownikiem jednostki lub osobami sprawującymi nadzór oraz rozważa podjęcie innych działań odpowiednich do okoliczności.
163. Przykłady późniejszych zdarzeń:
- publikacja zrewidowanych czynników, założeń lub poziomów odniesienia przez organ taki jak agencja rządowa (np. zrewidowane czynniki emisji),
 - zmiany w odpowiednich przepisach prawa lub regulacjach,
 - znacząca poprawa wiedzy naukowej, opublikowanie rozstrzygających dowodów naukowych, znacząco różnych od tych, na których kierownik jednostki oparł się przy sporządzaniu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (ustalaniu celów),
 - znaczące zmiany strukturalne w jednostce,
 - dostępność dokładniejszych metod kwantyfikacji,
 - odkrycie istotnego błędu,
 - odkrycie znaczącego zanieczyszczenia wody lub gleby, lub
 - ofiary śmiertelne i inne istotne zdarzenia związane ze zdrowiem i bezpieczeństwem.

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

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

d) opinii z usługi atestacyjnej.

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

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

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

Wystarczalność i odpowiedniość dowodów oraz ich ocena

167. Praktyk, dokonując oceny wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów, ocenia również wystarczalność i odpowiedniość uzyskanych dowodów pochodzących z pracy wykonanej przez eksperta praktyka, innego praktyka, praktyka części składowej grupy, komórkę audytu wewnętrznego, eksperta jednostki lub innej strony.

168. Dokonując tej oceny, praktyk:

- a) ocenia, czy uzyskane dowody spełniają zamierzony cel procedur; oraz
- b) rozważa wszystkie uzyskane dowody, w tym dowody, które są spójne lub niespójne z innymi dowodami i niezależnie od tego, czy wydają się potwierdzać lub zaprzeczać ujawnionym informacjom.

169. Praktyk ocenia, czy osądy i decyzje kierownika jednostki w ramach ustalanych szacunków i założeń wykorzystywanych przy przygotowywaniu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym w odniesieniu do informacji dotyczących przyszłości, nawet jeśli są indywidualnie uzasadnione, wskazują na możliwą stronniczość kierownika jednostki. W przypadku zidentyfikowania oznak możliwej stronniczości kierownika jednostki, praktyk ocenia implikacje dla zlecenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Jeżeli istnieje zamiar wprowadzenia w błąd, stronniczość kierownika jednostki ma charakter oszustwa.

170. Jeśli praktyk uzyska dowody, które są niespójne z innymi dowodami:

- a) określa, jakie modyfikacje lub uzupełnienia procedur są niezbędne do zrozumienia i wyeliminowania niespójności; oraz
- b) rozważa ewentualny wpływ na inne aspekty świadczenia usługi atestacji.

Gromadzenie i analiza zidentyfikowanych zniekształceń

171. W kontekście sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, biorąc pod uwagę różnorodny charakter rodzajów ujawnianych informacji, zniekształcenia zidentyfikowane podczas zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność mogą być niemożliwe do zagregowania (w jedną "całkowitą" kwotę zniekształcenia) w celu określenia ich łącznego wpływu, szczególnie w przypadku informacji jakościowych.

172. Jeśli praktyk zidentyfikuje zniekształcenia, ocenia, czy zniekształcenia, pojedynczo lub łącznie, są istotne. W przypadku zniekształceń ilościowych praktyk wykorzystuje istotność, którą określił. W przypadku informacji jakościowych praktyk wykorzystuje zawodowy osąd, aby rozważyć, czy zniekształcenie jest istotne.

173. Elementy, które praktyk może rozważyć, przy ocenie czy zniekształcenia w informacjach jakościowych są istotne, są następujące:
- a) czy jakościowe zniekształcenie odnosi się do elementu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, który został zidentyfikowany przez praktyka jako znaczący;
 - b) czy zniekształcenie jakościowe dotyczy niezgodności z przepisami prawa i regulacji, zwłaszcza jeśli konsekwencja niezgodności ma lub może mieć istotny wpływ;
 - c) czy zniekształcenie jakościowe dotyczy elementu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, który może mieć wpływ na znaczącą część głównych interesariuszy jednostki;
 - d) czy jakościowe zniekształcenie dotyczy wskaźnika związanego z ważną istotną kwestią, o której wiadomo, że jest wykorzystywana przez użytkowników sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;
 - e) czy zniekształcenie jakościowe dotyczy mierników, dla których ustalono cel lub próg, przy czym wielkość odchylenia stanowi różnicę między osiągnięciem lub nieosiągnięciem celu;
 - f) czy zniekształcenie stanowi znaczącą zmianę w stosunku do poprzednio raportowanych wyników, czy też odwrócenie tendencji;
 - g) czy zniekształcenie jakościowe dotyczy prezentacji [informacji/danych], która umożliwia ich różnorodną interpretację, a tym samym wprowadza w błąd, gdyż użytkownicy dojdą do różnych wniosków w zależności od interpretacji [informacji/danych];
 - h) czy zniekształcenie jakościowe było spowodowane umyślnym działaniem sporządzającego sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju w celu wprowadzenia użytkowników sprawozdawczości w błąd;
 - i) czy sporządzający sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju niechętnie koryguje zniekształcenia jakościowe z powodów innych niż to, że zniekształcenie byłoby oczywiście błahe.

Przyjmowanie całościowej odpowiedzialności za zarządzanie i zapewnienie jakości

174. Przed podpisaniem sprawozdania z atestacji, KBRZR:
- a) odpowiada za ustalenie, czy zostały spełnione odpowiednie wymogi etyczne, w tym niezależność;
 - b) ustala, poprzez przegląd dokumentacji zlecenia i dyskusję z zespołem wykonującym zlecenie atestacji, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody na poparcie wyciągniętych wniosków i wydanie sprawozdania z atestacji;
 - c) przegląda sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju i projekt sprawozdania z atestacji w celu ustalenia, czy sprawozdanie, które ma zostać wydane, będzie odpowiednie w danych okolicznościach;
 - d) ustala czy:
 - (i) jego zaangażowanie było wystarczające i odpowiednie przez cały czas realizacji zlecenia, tak aby miał podstawę do stwierdzenia, że dokonane znaczące osądy i wyciągnięte wnioski są odpowiednie, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności realizacji zlecenia; oraz

- (ii) charakter i okoliczności zlecenia, wszelkie jego zmiany oraz związane z nim polityki lub procedury firmy audytorskiej zostały wzięte pod uwagę przy spełnianiu wymogów niniejszego standardu;
 - e) jeśli zlecenie podlega kontroli jakości wykonania zlecenia, ustala, czy kontrola jakości wykonania zlecenia została zakończona.
175. Znaczące względy przy ustalaniu, czy zaangażowanie KBRZR było wystarczające i odpowiednie przez cały okres realizacji zlecenia, aby zapewnić podstawę do stwierdzenia, że dokonane znaczące osądy i wyciągnięte wnioski są odpowiednie, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia, obejmują na przykład:
- a) w jaki sposób przeprowadzono konsultacje w spawach trudnych, spornych lub innych kwestiach i wdrożono uzgodnione wnioski;
 - b) sposób, w jaki różnice zdań zostały uwzględnione i rozwiązane; oraz
 - c) w jaki sposób dokumentacja zlecenia potwierdza zaangażowanie KBRZR w trakcie całego zlecenia.

Dokumentacja

176. Praktyk uwzględnia w dokumentacji zlecenia:
- a) podstawę ustalenia przez praktyka, że uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody, w tym:
 - (i) ustalenie, że praca eksperta praktyka, innego praktyka, funkcji audytu wewnętrznego i praca praktyka wykonana w ramach badania sprawozdania finansowego jednostki, której sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju jest przedmiotem usługi atestacji, jest adekwatna do celów praktyka sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;
 - (ii) jeśli praktyk zidentyfikował informacje, które były niespójne z jego ostatecznym wnioskiem dotyczącym znaczącej sprawy oraz w jaki sposób praktyk odniósł się do tej niespójności;
 - b) podstawę ustalenia przez KBRZR, że jego zaangażowanie było wystarczające i odpowiednie przez cały okres realizacji zlecenia.
177. Wymóg udokumentowania, w jaki sposób praktyk odniósł się do niespójności informacji, nie oznacza, że praktyk musi zachować dokumentację zlecenia, która jest nieprawidłowa lub zastąpiona.
178. Dokumentacja zlecenia potwierdzająca zaangażowanie praktyka oraz jego ustalenia może być sporządzona na różne sposoby w zależności od charakteru i okoliczności zlecenia.

12. Sporządzanie sprawozdania z atestacji (KSUA 3000 (Z) par. 67-71)

Format i treść

179. W wyniku przeprowadzenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z niniejszym standardem KBRZR sporządza sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.
180. Sprawozdanie z atestacji ma formę pisemną i zawiera następujące elementy:

- a) tytuł, który jasno wskazuje, że jest ono sprawozdaniem niezależnego biegłego rewidenta z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dającej ograniczoną pewność,
- b) adresatów sprawozdania z atestacji,
- c) identyfikację:
 - (i) jednostki sporządzającej sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju (sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej),
 - (ii) poziomu zapewnienia atestacji, tj. stwierdzenie, że usługa daje ograniczoną pewność,
 - (iii) sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej) objętej atestacją, w tym identyfikację stron lub części sprawozdania z działalności (sprawozdania z działalności grupy kapitałowej), w którym została ona zamieszczona,
 - (iv) dnia, na który sporządzono sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju (sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej) oraz okresów objętych tą sprawozdawczością podlegającą atestacji,
 - (v) mających zastosowanie kryteriów: ustawy o rachunkowości, ESRS, Rozporządzenia o taksonomii, Rozporządzenia ESEF w okresach mających zastosowanie, innych wymogów prawnych dotyczących informacji do ujawnienia w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej),
- d) tam, gdzie jest to odpowiednie, opis wszelkich znaczących nieodłącznych ograniczeń związanych z pomiarem lub oceną zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem mających zastosowanie kryteriów,
- e) jeżeli jakkolwiek informacja w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej) nie jest objęta opinią, jasną identyfikację informacji będącej przedmiotem usługi atestacyjnej, jak również informacji wyłączonej, łącznie ze stwierdzeniem, że nie wykonano żadnych procedur atestacyjnych w odniesieniu do wyłączonej informacji i w związku z tym, sformułowana opinia nie odnosi się do takiej informacji,
- f) opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sporządzenie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej),
- g) opis odpowiedzialności praktyka za wyrażenie opinii o sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej),
- h) stwierdzenie, że zlecenie zostało wykonane zgodnie z niniejszym standardem oraz odpowiednio KSUA 3000 (Z),
- i) podsumowanie prac wykonanych przez praktyka będących podstawą opinii praktyka, które zawiera podsumowanie wykonanej pracy jako podstawy dla opinii, w tym rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres wykonanych procedur, aby użytkownicy mogli zrozumieć ograniczoną pewność, którą uzyskał praktyk,
- j) sekcję z nagłówkiem „Opinia”, który zawiera wniosek, czy na podstawie wykonanych procedur atestacyjnych i uzyskanych dowodów zwróciły uwagę KBR SZR jakiegokolwiek kwestie, które powodują przekonanie KBR SZR, że:

- (i) sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju (sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej) nie jest zgodna, we wszystkich istotnych aspektach, z obowiązującymi przepisami prawa, w tym ze standardami sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w rozumieniu art. 63p pkt 2 ustawy o rachunkowości albo standardami sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dla małych i średnich jednostek, o których mowa w art. 63s ust. 3 tej ustawy,
 - (ii) proces oceny istotności przeprowadzony przez jednostkę, w celu identyfikacji informacji ujętych w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej) nie jest zgodny, we wszystkich istotnych aspektach, ze standardami, o których mowa ww. lit. (i) niniejszego punktu,
 - (iii) sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju (sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej) nie jest zgodna, we wszystkich istotnych aspektach, z wymogami sprawozdawczymi zawartymi w art. 8 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje, zmieniającego rozporządzenie (UE) 2019/2088,
 - (iv) [dotyczy okresów, do których ma to zastosowanie] opinię, czy w oparciu o wykonane prace i uzyskaną dokumentację zwróciła uwagę KBR SZR kwestia(e), która kazałaby sądzić, iż sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju (sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej) nie została oznakowana, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymogami określonymi w art. 63zc ustawy o rachunkowości (Rozporządzeniem ESEF),
- k) jeżeli KBR SZR formułuje zmodyfikowaną opinię, sprawozdanie z atestacji zawiera:
- (i) sekcję zawierającą opis kwestii dających podstawę do modyfikacji oraz
 - (ii) sekcję zawierającą zmodyfikowaną opinię,
- l) stwierdzenie, że praktyk przestrzega wymogów niezależności i innych wymogów etycznych Kodeksu IESBA oraz wymogów wynikających z ustawy o biegłych rewidentach lub rozporządzenia 537/2014, jeśli dotyczy, oraz wypełnił inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami i Kodeksem IESBA,
- m) stwierdzenie, że firma audytorska stosuje Krajowy Standard Kontroli Jakości²¹ oraz ustawę o biegłych rewidentach,
- n) stwierdzenie, że KBR SZR uważa, że uzyskane dowody są wystarczające i odpowiednie, aby stanowiły podstawę dla opinii z usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność,
- o) sekcję objaśniającą ze zwróceniem uwagi, jeśli ma zastosowanie,
- p) imię i nazwisko KBR SZR oraz jego numer w rejestrze biegłych rewidentów,
- q) podpis KBR SZR,
- r) datę sprawozdania z atestacji,
- s) nazwę i siedzibę firmy audytorskiej, która przeprowadziła atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej).

²¹ w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością (PL) 1 – „Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych” w brzmieniu nadanym uchwałą Nr 38/I/2022 Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego z dnia 15 listopada 2022 r.

181. Sprawozdanie z atestacji jest datowane nie wcześniej niż została zebrana dokumentacja stanowiąca podstawę opinii, w tym otrzymano pisemne oświadczenia oraz została przeprowadzona kontrola jakości wykonania zlecenia, o ile jest wymagana,

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

Rodzaje opinii

182. Opinia KBRZR odzwierciedla wyniki zlecenia atestacyjnego. Jeżeli:
- a) nie zidentyfikowano żadnych istotnych zniekształceń: KBRZR wyraża "niezmodyfikowaną" opinię dającą ograniczoną pewność, gdy na podstawie wykonanej pracy i uzyskanych dowodów nie dowiedział się o żadnej sprawie, która powoduje, że uważa on, że sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju nie została sporządzona, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;
 - b) zidentyfikowano istotne zniekształcenia: jeżeli, zgodnie z osądem KBRZR, sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju zawiera jedno lub więcej istotnych zniekształceń, KBRZR wyraża opinię z zastrzeżeniem, jeżeli zakres zniekształcenia nie jest rozległy, lub opinię negatywną w przeciwnym razie. KBRZR opisuje istotne zniekształcenia zidentyfikowane w podstawie swojej opinii w sprawozdaniu z atestacji;
 - c) zidentyfikowano ograniczenia: gdy KBRZR napotka ograniczenie zakresu pracy (i nie jest w stanie określić, czy istotne zniekształcenie mogłoby zostać wykryte, gdyby to ograniczenie nie wystąpiło), KBRZR wyraża opinię z zastrzeżeniem, jeśli potencjalny zakres zniekształcenia nie jest rozległy, lub odmowę wyrażenia opinii w przeciwnym razie. KBRZR wyjaśnia takie ograniczenia w podstawie swojej opinii w sprawozdaniu z atestacji.
183. Sprawozdanie z atestacji może dodatkowo zawierać, jeśli zostanie to uznane za stosowne przez KBRZR, sekcję objaśniającą ze zwróceniem uwagi. Sekcja objaśniająca ze zwróceniem uwagi może być zamieszczona, gdy KBRZR chce zwrócić uwagę użytkowników sprawozdania na sprawę opisaną w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (np. wyjaśnienia przedstawione przez kierownika jednostki, ograniczenia napotkane przez kierownika jednostki lub inne), która jest kluczowa dla zrozumienia przez nich informacji. Sekcja zawiera informację, że opinia KBRZR nie jest zmodyfikowana na skutek tej sprawy.

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

184. Praktyk rozważa, czy zgodnie z warunkami zlecenia oraz innymi okolicznościami zlecenia, jakakolwiek sprawa zwróciła uwagę praktyka, o której powinien zostać poinformowany kierownik jednostki lub osoby sprawujące nadzór lub inne osoby.
185. Istotne sprawy, które mogą być odpowiednie do przekazania kierownikowi jednostki, osobom sprawującym nadzór lub innym osobom, obejmują:
- zidentyfikowane lub podejrzewane oszustwo lub niezgodność z prawem lub regulacjami w zakresie objętym sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju;
 - zidentyfikowane słabości w kontroli wewnętrznej w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;

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

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

189. Praktyk terminowo sporządza dokumentację zlecenia, która dostarcza podstaw do sporządzenia sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, i która jest wystarczająca i odpowiednia, aby umożliwić doświadczonemu biegłemu rewidentowi, niemającemu wcześniejszego związku ze zleceniem, zrozumienie:
- a) rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur wykonanych w celu zapewnienia przestrzegania niniejszego standardu oraz mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych,
 - b) wyników wykonanych procedur oraz uzyskanych dowodów oraz

- c) znaczących spraw, jakie pojawiły się w trakcie zlecenia, wyciągniętych wniosków ich dotyczących oraz istotnych zawodowych osądów dokonanych podczas dochodzenia do tych wniosków.

PROJEKT