

NIEWIĄŻĄCE MATERIAŁY WSPOMAGAJĄCE: PRZYKŁADY WYBRANYCH ASPEKTÓW ZLECEŃ ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU I INNEJ ROZSZERZONEJ SPRAWOZDAWCZOŚCI ZEWNĘTRZNEJ (RSZ)

SPIS TREŚCI

W niniejszym dokumencie termin „RSZ” odnosi się do „Sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i innej rozszerzonej sprawozdawczości zewnętrznej”.

Wprowadzenie	3
Przykład 1: Ilustrujący osądy praktyka co do kompetencji zespołu wykonującego zlecenie	4
Przykład 2: Ilustrujący zlecenie atestacyjne RSZ, które może nie mieć racjonalnego celu	7
Przykład 3: Ilustrujący „długofalowy program” zlecenia atestacyjnego, który może mieć racjonalny cel ..	9
Przykład 4: Ilustrujący rozważania praktyka przy ustalaniu odpowiedniości kryteriów	11
Przykład 5: Ilustrujący proces ustalania przez jednostkę tematów sprawozdawczych, które mają zostać zawarte w raporcie na temat zrównoważonego rozwoju sporządzonym według Standardów GRI jako kryteriów	13
Przykład 6: Ilustrujący, w jaki sposób praktyk może wykorzystać stwierdzenia przy rozważaniu rodzaju zniekształceń, które mogą pojawić się w informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia 21	
Przykład 7: Ilustrujący rozważania praktyka dotyczące uzyskiwania dowodów związanych ze sprawozdawczością sektora publicznego na temat jakości opieki zdrowotnej w szpitalu	26
Przykład 8: Ilustrujący, czy informacje zawarte w raporcie RSZ wynikają z zastosowania kryteriów, czy też są to „inne informacje”	31
Przykład 9: Ilustrujący rozważania praktyka, gdy informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia obejmują zarówno informacje niefinansowe, jak i finansowe zawarte w komentarzu zarządu jednostki, sporządzonym według kryteriów opartych zarówno na przepisach lokalnych, jak i na standardach GRI	34
Przykład 10: Ilustrujący rozważania praktyka w związku ze stosowaniem jako kryteriów Ramowych Założeń Sprawozdawczości Zintegrowanej (ang. <i>Integrated Reporting Framework</i>)	43
Przykład 11: Ilustrujący rozważania praktyka w kontekście sprawozdania na temat wykonywania obowiązków przez organizację sektora publicznego	55
Przykład 12: Ilustrujący ustalenie przez praktyka odpowiedniości kryteriów sporządzania jakościowych i ilościowych informacji na temat kapitału intelektualnego jednostki będących przedmiotem zlecenia ..	58
Przykład 13: Ilustrujący rozważania praktyka podczas uzyskiwania dowodów, w tym dowodów dotyczących informacji wykorzystanych przez sporządzającego z zewnętrznych i wielokierunkowych źródeł	65
Przykład 14: Ilustrujący informacje jakościowe, które nie wynikają z zastosowania odpowiednich kryteriów lub wynikają z niewłaściwego zastosowania kryteriów, oraz rozważania praktyka na temat „innych informacji”	73

Przykład 15: Ilustrujący rozważania związane z informacjami dotyczącymi przyszłości, jakościowymi i „innymi informacjami” na podstawie standardów SASB jako kryteriów..... 77

Przykład 16: Ilustrujący rozważania praktyka w kontekście zlecenia dotyczącego ujawnień jednostki mających na celu uwzględnienie rekomendacji Task Force on Climate-related Financial Disclosures (Grupy Zadaniowej ds. ujawnień finansowych odnoszących się do klimatu, „TCFD”) 83

Przykład 17: Ilustrujący rozważania praktyka przy ocenie ilościowych i jakościowych zniekształceń w informacjach RSZ będących przedmiotem zlecenia..... 89

Wprowadzenie

1. Niniejszy suplement do niewiążących wytycznych IAASB: [Niewiążące wytyczne dotyczące stosowania standardu MSUA 3000 \(zmienionego\) do zleceń atestacyjnych dotyczących sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju i innej rozszerzonej sprawozdawczości zewnętrznej \(RSZ\)](#) („Wytyczne”) zawiera dalsze praktyczne przykłady zastosowania aspektów Wytycznych. Przykłady przedstawione w Wytycznych mają zazwyczaj krótką formę, ilustrując pojęcia omówione w Wytycznych, ponieważ mogą być stosowane w mniej złożonych okolicznościach zlecenia. Bardziej złożone przykłady w niniejszym Suplemencie stanowią dodatkowe przykłady mające na celu zilustrowanie pojęć omówionych w Wytycznych, ponieważ mogą być stosowane w kontekście:
 - a) bardziej złożonych okoliczności zlecenia; oraz
 - b) zakresu ramowych założeń sprawozdawczych.
2. Każdy przykład zawiera „informacje ogólne” opisujące okoliczności mające miejsce w danym przypadku oraz następujące informacje, o ile są stosowne:
 - a) Ramowe założenia sprawozdawczości, które zostały wykorzystane przez jednostkę do sporządzenia raportu RSZ;
 - b) Branża, w której działa jednostka;
 - c) Okoliczności danego zlecenia, w tym, czy ma zostać uzyskana ograniczona, czy racjonalna pewność; oraz
 - d) Pojęcie lub pojęcia, które przykład ma zilustrować.
3. Nie wszystkie pojęcia omówione w Wytycznych zostały zilustrowane w przykładach. Każdy przykład może ilustrować jeden lub więcej aspektów Wytycznych, a różne przykłady mogą ilustrować różne aspekty. **Przykłady nie mają na celu sugerowania ani „dobrej praktyki”, ani jedyne sposobu odniesienia się do spraw podanych w „informacjach ogólnych”. Zostały one zamieszczone wyłącznie w celach ilustracyjnych. Przykłady również nie są wyczerpujące, ponieważ ilustrują jedynie wybrane procedury, które praktyk może wykonać w odniesieniu do przedstawionych informacji ogólnych.**
4. Aby ułatwić nawigację, w niniejszym Suplemencie zamieszczono odnośniki z hiperłączami do Wytycznych, w przypadku gdy przykłady zawarte w niniejszym Suplemencie mogą stanowić dodatkowy przydatny materiał w kontekście pojęć omawianych w Wytycznych. Odnośniki w niniejszym Suplemencie odsyłają do rozdziałów lub paragrafów Wytycznych, chyba że wskazano inaczej.
5. Terminologia stosowana zarówno w niniejszym Suplemencie, jak i w Wytycznych jest zgodna z terminologią stosowaną w Międzynarodowym Standardzie Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000 (zmienionym) *Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych* (zwanym dalej „Standardem”), jeżeli pojęcia przedstawione w przykładach zostały omówione w Standardzie. W razie potrzeby podawane i wyjaśniane są inne terminy, które zostały wymienione w Załączniku 1: „Terminy stosowane w niniejszych Wytycznych”. Ponadto w przykładach okazywanie **zawodowego sceptycyzmu** (ang. professional skepticism – PS) lub stosowanie **zawodowego osądu** (ang. professional judgment – PJ) jest identyfikowane za pomocą symboli:



Przykład 1: Ilustrujący osądy praktyka co do kompetencji zespołu wykonującego zlecenie

(Ilustruje zastosowanie Wytycznych zawartych w: Rozdziale 1)

Informacje ogólne

Spółka produkująca masę celulozową i papier sporządza roczne raporty ESG na temat swoich działań i oddziaływania w tym zakresie.

Produkuje zarówno bieloną, jak i niebieloną masę celulozową w ciągłym procesie produkcyjnym, który wykorzystuje różne źródła energii. Na miejscu zainstalowane są wodomierze rejestrujące zużycie wody przez spółkę. Liczniki są corocznie sprawdzane i kalibrowane przez zakład energetyczny. Ścieki są odprowadzane przez spółkę do kanalizacji.

Spółka niedawno rozbudowała swoje zakłady produkcyjne i stację uzdatniania wody, a także zainstalowała membranę odwróconej osmozy („OO”), aby sprostać zwiększonemu zapotrzebowaniu.

Sporządzający wyjaśnił, że w perspektywie krótkoterminowej, aby poradzić sobie ze zwiększonym przepływem ścieków, jednostka pompuje część ścieków bezpośrednio do kanalizacji, a bardzo niewielką część bezpośrednio do pobliskiej rzeki, omijając system oczyszczania. Intencją jest, aby do końca pierwszego kwartału następnego okresu sprawozdawczego wszystkie ścieki przepływały przez system oczyszczania i aby żadna część ścieków go nie omijała. System oczyszczania zawiera przepływomierz masowy. Przepływy zarejestrowane przez przepływomierz są podawane władzom lokalnym, które wykorzystują te informacje do obliczania opłat za korzystanie z kanalizacji.

Raport w zakresie zrównoważonego rozwoju spółki jest sporządzany na zasadzie dobrowolności, z wyjątkiem informacji na temat biochemicznego zapotrzebowania na tlen („BZT”), które zgodnie z przepisami muszą być raportowane i poddawane niezależnej usłudze atestacyjnej (dającej racjonalną pewność). Agencja ochrony środowiska wykorzystuje te informacje do ponownej oceny pozwolenia spółki na prowadzenie działalności.

W przeszłości spółka przestrzegała warunków pozwolenia, ale nowe przepisy, które weszły w życie w bieżącym roku, wymagały obniżenia poziomów BZT. Spółka angażuje swoich naukowców do przeprowadzania testów i obliczeń BZT.

Partner odpowiedzialny za zlecenie był partnerem odpowiedzialnym za badanie sprawozdania finansowego spółki przez wiele lat i ma dobrą znajomość branży i doświadczenie. Będzie to pierwszy rok, w którym partner odpowiedzialny za zlecenie poprowadzi zlecenie RSZ.

Spółka zwróciła się z prośbą o wykonanie usługi atestacyjnej w odniesieniu do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia przedstawionych w poniższej tabeli.

Informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia	Wymagany poziom pewności
Emisje gazów cieplarnianych w Zakresie 1 (w tonach CO ₂ e)	ograniczona
Emisje gazów cieplarnianych w Zakresie 2 (w tonach CO ₂ e)	ograniczona
Pobrana woda (m ³)	ograniczona
Ścieki (m ³)	ograniczona
Średnie biochemiczne zapotrzebowanie na tlen (BZT) (mg/l)	racjonalna

W tym przykładzie partner odpowiedzialny za zlecenie posiada kompetencje w zakresie zleceń atestacyjnych oraz dobrą znajomość spółki i jej branży dzięki doświadczeniu jako partner odpowiedzialny za badanie sprawozdania finansowego, ale nie ma wcześniejszego doświadczenia w realizacji zlecenia RSZ. Partner odpowiedzialny za zlecenie może uznać za konieczne włączenie do zespołu wykonującego zlecenie jednej lub więcej osób posiadających odpowiednie kompetencje w przedmiocie zlecenia w zakresie pomiaru lub oceny zanieczyszczenia wody i emisji gazów cieplarnianych. Partner odpowiedzialny za zlecenie może być w stanie znaleźć jedną lub więcej osób, które łącznie posiadają takie kompetencje w przedmiocie zlecenia, jak również odpowiednie kompetencje atestacyjne do wykonania procedur atestacyjnych dotyczących emisji gazów cieplarnianych. Jeśli jednak tak się nie stanie, partner odpowiedzialny za zlecenie może być zmuszony do zlecenia pracy osobnemu ekspertowi praktyka.



Pobór wody jest mierzony i fakturowany przez lokalne władze, więc uzyskanie dowodów dla tego kluczowego wskaźnika efektywności („KPI”) może być stosunkowo proste dla zespołu wykonującego zlecenie.

W odniesieniu do wskaźników KPI dotyczących ścieków i BZT, spółka zainstalowała w ciągu roku nowy system OO (nowe procesy i kontrole). Wskaźniki KPI dotyczące ścieków i BZT podlegają kontroli lokalnych władz i agencji ochrony środowiska (użytkownicy, którzy mogą mieć niską tolerancję na zniekształcenie informacji), test BZT podlega wielu wariacjom i potencjalnym zakłóceniom, a metody testowania i obliczenia są złożone (złożona tematyka, podlegająca niepewności), więc partner odpowiedzialny za zlecenie uważa, że do wyliczenia wskaźników KPI BZT potrzebny będzie ekspert w przedmiocie zlecenia.



Naukowcy zatrudnieni w spółce (eksperci kierownictwa) przeprowadzają testy BZT, a zespół wykonujący zlecenie może wykorzystać pracę tych ekspertów, ale zanim to zrobi, będzie musiał ocenić kompetencje, możliwości i obiektywizm tych ekspertów, uzyskać zrozumienie ich pracy i ocenić odpowiedniość ich pracy jako dowodu - zobacz paragraf 54 Standardu.



Ponieważ eksperci kierownictwa przeprowadzają testy i obliczenia BZT (brak niezależności i możliwość stronniczości), partner odpowiedzialny za zlecenie może uznać za konieczne zaangażowanie eksperta praktyka do oceny pracy eksperta kierownictwa oraz założeń i metod zastosowanych przez tego eksperta. W takim przypadku, zgodnie z paragrafem 52 Standardu, są oni również zobowiązani do oceny kompetencji, zdolności i obiektywizmu eksperta praktyka, uzyskania wystarczającego zrozumienia dziedziny wiedzy eksperta, uzgodnienia charakteru, zakresu i celów jego pracy oraz oceny adekwatności



tej pracy dla ich celów. W celu zapoznania się z dalszymi zastosowaniami i innym materiałem objaśniającym dotyczącym tych wymogów, zob. paragrafy A121-135 Standardu.

W tym przykładzie partner odpowiedzialny za zlecenie, w oparciu o:

- ocenę zespołu wykonującego zlecenie;
- własną wiedzę o jednostce i jej działalności; oraz
- ustalenie, kim są zamierzeni użytkownicy raportu atestacyjnego,

zidentyfikował następujące obszary, w których prawdopodobne jest wystąpienie zniekształceń (w przypadku gazów cieplarnianych, pobranej wody i ścieków) lub w których istnieje ryzyko istotnego zniekształcenia (BZT). Zostały one zakomunikowane zespołowi wykonującemu zlecenie i ekspertom praktyka, tak aby procedury atestacyjne mogły zostać zaprojektowane i wykonane w odniesieniu do zidentyfikowanych obszarów (ograniczona pewność) lub w reakcji na oszacowane ryzyka (racjonalna pewność), w zależności od przypadku:

- Możliwość, że oszacowana objętość wody omijającej system oczyszczania (system odwróconej osmozy) została istotnie zniekształcona; niejasne jest również:
 - ile ścieków jest odprowadzanych bezpośrednio do pobliskiej rzeki;
 - czy władze lokalne wymagają, aby wszystkie ścieki były odprowadzane do kanalizacji, a nie bezpośrednio do cieków wodnych; oraz
 - czy istnieją konsekwencje odprowadzania ścieków bezpośrednio do rzeki, inne niż zaniżona opłata spółki za ścieki na rzecz władz lokalnych.
- Możliwość, że BZT wody omijającej system oczyszczania ścieków nie jest w ogóle mierzona i zgłaszane, i może być znacznie wyższe niż zgłoszony wynik, potencjalnie naruszając warunki pozwolenia; ryzyko to może być zaostrożone przez wymóg zmniejszenia BZT w bieżącym roku.
- Wykorzystanie przez kierownictwo własnych naukowców do pomiaru i obliczania BZT oraz uwzględnienie odpowiedniości przyjętych założeń i metod, a także możliwość stronniczości kierownictwa ze względu na brak niezależności. W ramach oceny zachęć do podawania zniekształconych informacji zespół wykonujący zlecenie może chcieć rozważyć, jak blisko jest do przekroczenia dopuszczalnego limitu i jakie byłyby konsekwencje, gdyby został on przekroczony.

W tym przykładzie wszystkie zniekształcenia zidentyfikowane podczas wykonywania procedur atestacyjnych przez członków zespołu wykonującego zlecenie powinny zostać zebrane (w razie potrzeby skategoryzowane według aspektów informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, do których się odnoszą) i omówione z zespołem wykonującym zlecenie i ewentualnymi zewnętrznymi ekspertami praktyka, aby umożliwić im rozważenie, czy mogą one mieć wpływ na inne obszary zlecenia. Partner odpowiedzialny za zlecenie może również rozważyć, czy istnieje potrzeba zmiany poziomu kierowania, nadzoru i przeglądu pracy zespołu wykonującego zlecenie i ewentualnych ekspertów praktyka oraz rozważenia, czy rozumieją oni implikacje zidentyfikowanych ryzyk.



Przykład 2: Ilustrujący zlecenie atestacyjne RSZ, które może nie mieć racjonalnego celu

(Ilustruje zastosowanie Wytycznych zawartych w: Rozdziale 3, paragrafie 94)

Informacje ogólne

Duża międzynarodowa spółka produkująca napoje dobrowolnie raportuje swoje wyniki w zakresie ochrony środowiska, kwestii społecznych i ładu korporacyjnego w raporcie RSZ.

Raport zawiera szereg kluczowych wskaźników efektywności dotyczących jej działalności na całym świecie, w tym między innymi emisji gazów cieplarnianych, poboru wody, ścieków, odpadów poddanych recyklingowi, odpadów na wysypiska, wypadków przy pracy i inwestycji społecznych. Spółka sporządza raporty dla swoich akcjonariuszy, klientów i dostawców, aby pokazać, że poważnie traktuje swoją społeczną odpowiedzialność biznesu.

Spółka zleciła usługę atestacyjną w odniesieniu do wszystkich tych wskaźników, które są raportowane jako informacje zbiorcze odnoszące się do całej jej działalności, ale chciałyby wyłączyć z zakresu usługi pobór wody i ścieków w jej afrykańskich jednostkach operacyjnych, ponieważ ze względu na rozproszenie geograficzne i fakt, że wszystkie rejestry są przechowywane w lokalnych oddziałach, uzyskanie potrzebnych dowodów będzie trudne i kosztowne dla praktyka wykonującego zlecenie atestacyjne. Ta część jej działalności jest niewielka w porównaniu z działalnością w Europie i Stanach Zjednoczonych.

Kryteria założeń ramowych stosowane przez jednostkę do sporządzania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia określają pomiar poboru wody i odprowadzania ścieków dla wszystkich części działalności, nad którymi jednostka sprawuje kontrolę operacyjną we wszystkich regionach geograficznych.

W tym przykładzie praktyk ustala, czy warunki konieczne są spełnione oraz czy kryteria są odpowiednie i czy istnieje racjonalny cel zlecenia. Kryteria posiadające cechy kompletności i neutralności odpowiednich kryteriów, określają, że zakresem muszą być objęte pobór wody i odprowadzanie ścieków we wszystkich operacjach spółki, a nie tylko w wybranych, ale sporządzający poprosił, aby informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego w przypadku tych dwóch wskaźników nie obejmowały informacji dotyczących operacji afrykańskich.

Chociaż zamierzeni użytkownicy mogą być bardziej zainteresowani dużymi operacjami, w tym przykładzie istnieją trzy czynniki, które mogą budzić obawy dotyczące operacji afrykańskich:

- W niektórych częściach Afryki brakuje wody; jest prawdopodobne, że wskaźniki związane ze zużyciem wody i odprowadzaniem ścieków mogą być interesujące dla użytkowników, szczególnie jeśli pobór jest wyższy niż powinien lub jeśli jakość ścieków zagraża lokalnym społecznościom (tj. nawet jeśli ilościowo nie jest to istotne, zużycie wody w afrykańskich operacjach może być jakościowo istotne w tym przykładzie);
- Wskaźniki są prezentowane jako dane łączne dla wszystkich operacji, a nie w podziale na poszczególne kraje, więc operacje afrykańskie nie są oddzielnie identyfikowane w raporcie; i

- Wątpliwości budzi fakt, że inne wskaźniki dotyczące operacji afrykańskich są uwzględnione w proponowanym zakresie zlecenia atestacyjnego, ale sporządzający chce wykluczyć wodę.

Wybór tylko tych części informacji zawartych w raporcie RSZ, w przypadku których łatwiej uzyskać pewność lub które przedstawiają jednostkę w korzystnym świetle, może poddać w wątpliwość, czy właściwie wypełnione zostały wymogi kompletności i neutralności kryteriów, a także racjonalny cel zlecenia. Informacje o zagadnieniu RSZ będącym przedmiotem zlecenia, kryteria i samo zagadnienie powinny mieć odpowiednio spójny związek (tj. zastosowanie odpowiednich kryteriów do pomiaru lub oceny zagadnienia powinno skutkować uzyskaniem informacji o zagadnieniu, które wchodzi w zakres usługi atestacyjnej). Pozostałe warunki konieczne akceptacji proponowanej usługi atestacyjnej również muszą być spełnione.



Przykład 3: Ilustrujący „długofalowy program” zlecenia atestacyjnego, który może mieć racjonalny cel

(Ilustruje zastosowanie Wytycznych zawartych w: Rozdziale 3, paragrafach 99-106)

Informacje ogólne
<p>Spółka prowadząca działalność w różnych lokalizacjach geograficznych chce uzyskać zapewnienie w ramach „długofalowego programu” usług atestacyjnych w odniesieniu do poszczególnych etapów swoich projektów związanych z długofalowym programem inwestycji społecznych. Program przeznaczają fundusze na projekty poprawy sytuacji społecznej w różnych częściach świata. Programy te mają na celu zapewnienie infrastruktury i szkoleń w zakresie zdrowia i edukacji podstawowej.</p> <p>Gdy infrastruktura jest już gotowa, a lokalne społeczności zostały przeszkolone w samodzielnym prowadzeniu programów, spółka skupia się na uruchomieniu programu w kolejnej lokalizacji. Zazwyczaj faza uruchamiania projektów trwa od dwóch do trzech lat.</p> <p>Po jej zakończeniu spółka nadal zapewnia niższy poziom stałego finansowania, z którego lokalne społeczności rozliczają się co roku z centralą spółki. Koszty uruchomienia i bieżące finansowanie dla każdego projektu są oddzielnie ujawniane w raporcie RSZ spółki.</p> <p>Użytkownicy raportu RSZ spółki są przede wszystkim zainteresowani projektami w fazie uruchamiania, aby dowiedzieć się, czy przyznane finansowanie zaowocowało zrealizowanymi projektami, które mogą być prowadzone przez społeczności.</p> <p>W związku z tym spółka proponuje, aby w przypadku każdego nowego projektu do momentu zakończenia fazy jego uruchamiania co roku włączać informacje o zagadnieniu do zakresu zlecenia atestacyjnego. Spółka proponuje też, aby w późniejszych okresach informacje dotyczące projektów w toku były obejmowane usługą atestacyjną tylko raz na trzy lata w celu obniżenia kosztów. Informacje dotyczące bieżącego finansowania każdego projektu będą co roku podawane w raporcie RSZ, ale nie będą podlegały usłudze atestacyjnej w dwóch kolejnych latach trzyletniego cyklu.</p>

W tym przykładzie, ustalając, czy warunki konieczne są spełnione, praktyk określa, czy kryteria są odpowiednie i zostaną udostępnione zamierzonym użytkownikom, aby umożliwić im zrozumienie podstawy, na jakiej informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia zostały sporządzone i poddane usłudze atestacyjnej. Ustalając odpowiedniość kryteriów, praktyk powinien wziąć pod uwagę między innymi:

- zamierzonych użytkowników;
- potrzeby tych zamierzonych użytkowników w zakresie sprawozdawczości; oraz
- czy „długofalowy program” zlecenia atestacyjnego może zaspokoić te potrzeby.

Rozważenie tych spraw może również pomóc praktykowi w ustaleniu, czy zlecenie ma racjonalny cel. Praktyk może również rozważyć, czy raport RSZ może być rozpowszechniany szerzej niż do zamierzonych użytkowników i z jakiego powodu. W tym przykładzie może istnieć racjonalny cel dla proponowanej długofalowej podstawy zlecenia atestacyjnego, ale w innych okolicznościach „długofalowy program” może nie spełniać kryterium stosowności poprzez zaspokojenie potrzeb zamierzonych użytkowników lub testu „racjonalnego celu”. Praktyk powinien rozważyć szczególne okoliczności zlecenia w każdym przypadku.

Przykład sytuacji, w której „długofalowy program” zlecenia atestacyjnego może nie odzwierciedlać odpowiedniego stosowania kryteriów lub racjonalnego celu, przedstawiono w paragrafie 106 Wytycznych.



Przykład 4: Ilustrujący rozważania praktyka przy ustalaniu odpowiedniości kryteriów

(Ilustruje zastosowanie Wytycznych zawartych w: Rozdziale 5)

Informacje ogólne
<p>Jednostka sporządza raport RSZ zgodnie z ramowymi założeniami RSZ, które obejmują kryteria wymagające od jednostki raportowania „poboru wody w okresie sprawozdawczym”.</p> <p>Pobór wody w okresie sprawozdawczym jest aspektem zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia – wpływu jednostki na naturalne zasoby wodne. Pobór wody jest ilościowym atrybutem działalności jednostki (ilość „wody”, zasobu naturalnego pobieranego w ramach działalności podmiotu). Informacje o poborze wody mogą pomóc zamierzonym użytkownikom w podejmowaniu decyzji dotyczących wpływu jednostki na naturalne zasoby wodne. Powszechnie stosowanym i dobrze rozumianym punktem odniesienia (lub podstawą pomiaru) dla poboru wody jest standardowa jednostka objętości, taka jak litr lub galon.</p>

Określając, czy kryteria są odpowiednie, praktyk może rozważyć następujące kwestie:

1. Czy informacje o poborze wody pomogłyby w podejmowaniu decyzji przez zamierzonych użytkowników w okolicznościach zlecenia? (stosowność)
 - Można rozważyć, jak znacząca jest woda dla działalności jednostki, chociaż większość jednostek prawdopodobnie zużywa przynajmniej trochę wody. Na przykład:
 - Pobór wody może być bardziej znaczący dla spółki produkcyjnej niż twórcy oprogramowania lub bardziej znaczący, gdy jest pozyskiwany z określonych źródeł, takich jak wody powierzchniowe lub gruntowe.
 - Może być bardziej znaczący dla jednostek prowadzących działalność w regionach z niedoborem wody niż dla działających w regionach, w których woda jest bardziej obfita.
 - Odpowiedź na to pytanie wymagałaby pewnej wiedzy na temat tego, kim są zamierzeni użytkownicy i co może pomóc im w podejmowaniu decyzji.
 - Cel raportu RSZ również może być wskazówką. Na przykład pobór wody:
 - może z większym prawdopodobieństwem pomóc zamierzonym użytkownikom w podejmowaniu decyzji, gdy celem raportu RSZ jest opisanie wpływu jednostki na środowisko naturalne;
 - prawdopodobnie nie pomoże zamierzonym użytkownikom w podejmowaniu decyzji, jeśli celem jest opisanie procesów zarządzania jednostką.
2. Czy kryteria wymagają ujawnienia informacji o cechach poboru wody, które pomogłyby zamierzonym użytkownikom w podejmowaniu decyzji w kontekście celu danego raportu RSZ? (kompletność)
 - Wskaźnik ten mierzy jedynie pobór wody w podanym okresie. Może to być cecha ilościowa będąca głównym przedmiotem zainteresowania zamierzonych użytkowników (nie zaś na przykład temperatura lub waga wody). Jednak informacje o innych cechach poboru wody mogą pomóc zamierzonym użytkownikom w podejmowaniu decyzji w okolicznościach zlecenia. Na przykład takie cechy mogą obejmować:



- rodzaje źródeł, z których nastąpił pobór wody, takie jak wody powierzchniowe lub gruntowe w podanym okresie; lub
 - cechę odnoszącą się do jakości wody (która może być mierzona za pomocą wskaźnika ilościowego, takiego jak rozpuszczony tlen) dla wody pobranej lub odprowadzonej, lub objętości wody odprowadzonej do określonych miejsc.
- Istnieje założenie, że kryteria wymagają raportowania wszystkich poborów wody w całej spółce i we wszystkich jej lokalizacjach, a praktyk może chcieć zapytać, czy tak jest.
3. Czy kryteria zapewniają metodykę obliczeń, która umożliwi racjonalnie spójny pomiar lub ocenę, w tym, w stosownych przypadkach, prezentację i ujawnianie? (wiarygodność)
- Może to być sytuacja, w której jednostka musi uzupełnić kryteria założeń ramowych o dodatkowe kryteria opracowane wewnętrznie, dostosowane do jej konkretnych okoliczności.
 - Jednostka może obliczać pobór wody za pomocą wodomierzy i zbierać odczyty na początku i na końcu okresu. W przypadku wody miejskiej są to informacje, które będą również wykorzystywane do fakturowania przez przedsiębiorstwo wodociągowe.
 - Rozważania praktyka mogą zatem koncentrować się na kompletności, jak wyjaśniono powyżej - czy podejście to obejmie cały pobór wody przez spółkę (na przykład rozważenie, czy cała woda przepływa przez licznik, z którego można odczytywać dane).
 - Inne kwestie mogą obejmować to, kiedy wodomierze były ostatnio fachowo kalibrowane i w jakie dni mają być dokonywane odczyty. Dalsze rozważania mogą być wymagane, jeśli metodyka wykorzystuje szacunki, a potrzebne do tego dane nie są w pełni dostępne. Może to mieć miejsce w przypadku, gdy odczyty nie są dokonywane dokładnie na początku i na końcu okresu sprawozdawczego.
 - W przypadku poboru wody odpowiedni będzie pomiar w litrach. Prawdopodobnie umożliwi to porównanie informacji z innymi okresami i podmiotami, zakładając, że obliczenia są proste.
4. Czy kryteria pozwolą uzyskać informacje pozbawione stronniczości? (neutralność)
- Jest mało prawdopodobne, aby istniało znaczące ryzyko stronniczości kierownictwa, jeśli informacje są oparte na odczytach wodomierza.
 - Jednak dalsze rozważania mogą być wymagane, jeśli metodyka obliczeń jest bardziej złożona lub wymaga szacunków, lub jeśli definicja poboru wody stosowana przez jednostkę jest ograniczona do określonych źródeł, które mają mniejszy wpływ na środowisko.
5. Czy kryteria doprowadzą do uzyskania informacji zrozumiałych dla zamierzonych użytkowników? (zrozumiałość)
- W większości przypadków pobór wody będzie łatwy do zrozumienia, chociaż praktyk powinien rozważyć, czy kryteria powodują, że informacje są odpowiednio prezentowane i ujawniane w raporcie RSZ.



Przykład 5: Ilustrujący proces ustalania przez jednostkę tematów sprawozdawczych, które mają zostać zawarte w raporcie na temat zrównoważonego rozwoju sporządzonym według Standardów GRI jako kryteriów (Należy zauważyć, że użycie w GRI terminu „istotny” jest podobne do pojęcia „stosowności” odpowiednich kryteriów użytego w Standardzie. Termin „istotny” jest zatem umieszczony w tym przykładzie w cudzysłowie, aby odróżnić go od pojęcia istotności stosowanego w Standardzie)

(Ilustruje zastosowanie Wytycznych zawartych w: Rozdziale 4, paragrafach 141-164)

Informacje ogólne

Spółka naftowo-gazowa stosuje Standardy GRI do przedstawienia swojego wpływu na zrównoważony rozwój w raporcie zrównoważonego rozwoju. Standardy GRI wymagają od spółki wykonania oceny „istotności” w celu ustalenia „istotnych” tematów sprawozdawczych i związanego z nimi wpływu. „Istotne” tematy sprawozdawcze to te, które odzwierciedlają znaczący wpływ spółki na gospodarkę, środowisko i ludzi lub są znaczące dla jej interesariuszy. Standardy GRI nie narzucają tematów sprawozdawczych, które spółka musi uwzględnić, ale wymagają od organizacji stosujących Standardy GRI, aby:

- stosowały konkretne zasady przy ustalaniu swoich „istotnych” tematów;
- przedstawiły proces określania „istotności” przez kierownictwo w celu ustalenia „istotnych” tematów sprawozdawczych; oraz
- podały konkretne ujawnienia wyszczególnione w Standardach GRI w odniesieniu do każdego zidentyfikowanego „istotnego” tematu sprawozdawczego oraz sposobu zajmowania się każdym tematem.

Standardy GRI obejmują również standardy branżowe, które zawierają konkretne wytyczne stosowne dla danego sektora w zakresie tematów, które mogą być „istotne”.

Spółka ustaliła prowadzone przez siebie działania oraz kontekst, w którym te działania mają miejsce, poprzez gromadzenie i rejestrowanie informacji na temat:

- lokalizacji jej działalności;
- liczby pracowników zaangażowanych w działalność spółki;
- produktów i usług spółki oraz rynków, na które są one dostarczane;
- sektora (lub sektorów), w których działa;
- informacji o relacjach biznesowych, w tym z podmiotami w łańcuchu wartości i innymi kontrahentami, a także o charakterze tych relacji i ich usytuowaniu geograficznym;
- misji i wizji spółki, struktury zarządzania oraz wartości, zasad, standardów i norm postępowania;
- warunków ekonomicznych, kwestii społecznych i środowiskowych na poziomie lokalnym, regionalnym lub globalnym;
- odpowiedzialności spółki w odniesieniu do oczekiwań wyrażonych w normach branżowych i innych standardach międzynarodowych oraz wytycznych, na przykład: The Extractive Industries Transparency Initiative (EITI) Standard 2019, International Finance Corporation (IFC) Performance Standards on Environmental and Social Sustainability, OECD Due Diligence

Guidance for Meaningful Stakeholder Engagement in the Extractives Sector, IPIECA¹, API², IOGP³
Sustainability reporting guidance for the oil and gas industry.

Spółka zidentyfikowała swoich interesariuszy i określiła, jakie działania angażujące podejmuje w celu wyodrębnienia tematów sprawozdawczych i stosownych informacji na ich temat (tj. informacji, które mogłyby wpłynąć na podejmowanie decyzji przez zamierzonych użytkowników), w następujący sposób:

Grupa interesariuszy	Działania angażujące
Pracownicy	Coroczna ankieta dotycząca zaangażowania pracowników, lokalne fora pracownicze, rady zakładowe, intranet
Inwestorzy	Roadshow, fora inwestorów, WZA, briefingi analityków
Organizacje pozarządowe (lokalne i międzynarodowe)	Spotkania w celu omówienia wpływu na zrównoważony rozwój
Społeczność lokalna	Konsultacje społeczne, spotkania z przedstawicielami społeczności
Rządy	Debaty i konsultacje dotyczące polityki
Wykonawcy i dostawcy	Sesje na temat bezpieczeństwa, praw pracowniczych, kodeksu postępowania.
Media	Rozmowy w ramach <i>public relations</i>

Spółka przeanalizowała raporty dotyczące zrównoważonego rozwoju innych firm, odpowiednie raporty medialne, publikacje branżowe (np. wytyczne dla branży naftowej i gazowej dotyczące dobrowolnej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju wydane przez IPIECA) oraz swoje oceny wpływu społecznego i środowiskowego. Angażuje również niezależny panel ekspertów w celu uzyskania uwag z zewnątrz na temat tego, co jest ważne dla grup interesariuszy spółki. Na podstawie tych działań spółka zidentyfikowała następujące „istotne” tematy sprawozdawcze.

Zmiana klimatu	Prawa człowieka
Woda i ścieki	Bezpieczeństwo i higiena pracy
Odpady	Praktyki pracownicze
Bioróżnorodność	Zapobieganie korupcji <i>Spółka informuje o swoim Programie przeciwdziałania łapownictwu i korupcji oraz Kodeksie postępowania, a także o tym, w jaki sposób wdrożyła je w swoich operacjach</i>

¹ Dawniej *International Petroleum Industry Environmental Conservation Association*, obecnie IPIECA

² *American Petroleum Institute*

³ *International Organisation of Oil and Gas Producers*

	<i>i działaniach biznesowych (w tym o szkoleniach i instruktażach dla pracowników, partnerów biznesowych i członków organów zarządzających oraz o monitorowaniu).</i>
Tworzywa sztuczne (nowy temat w tym okresie sprawozdawczym) <i>Spółka produkuje surowce do wytwarzania tworzyw sztucznych na dalszych etapach łańcucha wartości.</i>	Przejrzystość płatności podatkowych
Wycieki i nieszczelności	Zarządzanie

Spółka zleciła usługę atestacyjną dającą ograniczoną pewność w odniesieniu do swojego raportu na temat zrównoważonego rozwoju, w którym „obowiązującymi kryteriami” są standardy GRI oraz podstawa sporządzenia raportu opracowana przez spółkę, która określa, w jaki sposób dalej rozwijała ona kryteria podane w standardach GRI w ramach procesu ustalania odpowiednich tematów sprawozdawczych.

Praktyk jest obecnie na etapie planowania zlecenia i analizuje przeprowadzony przez jednostkę proces ustalania „istotnych” tematów sprawozdawczych, aby stwierdzić, czy kryteria opracowane przez spółkę w celu zastosowania zasad Standardów GRI można uznać za właściwe (zob. paragraf 41 Standardu). Praktyk jest przekonany, że kryteria opracowane przez spółkę w celu ustalenia tematów sprawozdawczych powinny być właściwe, jeśli są zgodne z zasadami sprawozdawczości zawartymi w Standardach GRI. Opracowane przez spółkę kryteria są stosowane przez nią w celu ustalenia:

- jakie tematy należy uwzględnić w raporcie spółki na temat zrównoważonego rozwoju;
- jakie informacje należy podać na temat ustalonych tematów; oraz
- w jaki sposób informacje te mają być mierzone, oceniane i prezentowane w raporcie.

Rozważania praktyka dotyczące procesu ustalania przez spółkę tematów sprawozdawczych (określanego również przez spółkę jako „ocena istotności”)

W tym przykładzie partner odpowiedzialny za zlecenie już zaakceptował zlecenie. Partner odpowiedzialny za zlecenie zwrócił uwagę na szereg pytań, które zespół wykonujący zlecenie powinien przemyśleć w odniesieniu do projektu procesu sprawozdawczości jednostki oraz sposobu jego wdrożenia i zastosowania. Pytania te przedstawiono poniżej pod nagłówkami „Identyfikacja interesariuszy”, „Ustalenie „istotnych” (tj. stosownych) tematów sprawozdawczych” oraz „Jakie informacje należy przekazywać w odniesieniu do ustalonych „istotnych” (tj. stosownych) tematów sprawozdawczych?” Pytania te mają na celu pomóc zespołowi wykonującemu zlecenie w ustaleniu i rozważeniu, czy kryteria są odpowiednie dla celu:

- ustalenia „istotnych” tematów i informacji, które mają być raportowane, zgodnie z opracowanym i wprowadzonym w spółce procesem „istotności”; oraz
- pomiaru lub oceny stosownych aspektów tych tematów na potrzeby opracowania takich informacji, zgodnie z wymogami Standardów GRI lub zgodnie z innymi wybranymi ramowymi założeniami lub założeniami opracowanymi przez spółkę.

Identyfikacja interesariuszy:

- Czy informacje uzyskane przed akceptacją zlecenia dotyczące powodu sporządzania raportu przez spółkę pozostają aktualne - dla kogo jest on przeznaczony oraz w jakim celu spółka sporządza raport dla zamierzonych użytkowników i innych interesariuszy?
- Jaki proces i rutynowe interakcje stosuje spółka w celu zidentyfikowania swoich interesariuszy i nawiązania z nimi współpracy - czy proces ten określa, jak należy identyfikować nowych interesariuszy lub w jaki sposób interesariusze, których raport już nie dotyczy, mają być usuwani z listy?
- Czy zamierzeni użytkownicy raportu atestacyjnego i inni interesariusze, z którymi spółka ma relacje, znajdują się na liście interesariuszy dostarczonej przez spółkę? Czy na liście powinni znajdować się różni interesariusze i na których zidentyfikowanych interesariuszy działalność spółki faktycznie ma wpływ? Na przykład, czy „media” są odpowiednim interesariuszem? Działalność spółki nie ma na nie znaczącego wpływu, działają one raczej jako pośrednik w przekazywaniu informacji o jej działalności, więc na jakiej podstawie zostały uwzględnione?
- Czy w raporcie będzie jasno określone, kto jest zamierzonym użytkownikiem, ponieważ nie wszyscy interesariusze mogą być zamierzonymi użytkownikami. Należy rozważyć, co to oznacza dla rozważenia istotności, w tym ustalenia istotności wykonawczej, procedur, które należy wykonać i komunikacji w raporcie atestacyjnym.



Ustalenie „istotnych” (tj. stosownych) tematów sprawozdawczych

Czy przyjęty przez spółkę proces lub metodyka raportowania:

- definiuje, co należy uznać za „wpływ” spółki;
- określa, jakie źródła informacji, wewnętrzne i zewnętrzne, mają być wykorzystywane do wyodrębnienia stosownych tematów sprawozdawczych w oparciu o zrozumienie względnego znaczenia wpływu jednostki (np. wagi i prawdopodobieństwa) oraz względnego znaczenia tego wpływu w procesie podejmowania decyzji przez interesariuszy;
- określa, w jaki sposób niezależny panel ekspertów ma kontaktować się z interesariuszami zlecenia - na przykład, czy określa:
 - częstotliwość i format spotkań lub ankiet;
 - w jaki sposób wyniki tych spotkań i ankiet mają być rejestrowane i przekazywane kierownictwu spółki przez niezależny podmiot; oraz
 - w jaki sposób wyniki te mają być wykorzystywane przez kierownictwo przy ustalaniu odpowiednich tematów sprawozdawczych spółki;
- określa sposób ustalania wagi stosownych tematów zgodnie z ich względnym znaczeniem oraz sposób nadawania tematom „wysokiego”, „średniego” lub „niskiego” priorytetu; oraz
- ustanawia podstawę do określenia, które potencjalnie stosowne tematy nie będą uznawane za „istotne” podczas sporządzania raportu.

Czy istnieją potencjalnie odpowiednie tematy, które nie zostały zidentyfikowane i wzięte pod uwagę – na przykład tematy wykorzystywane przez inne spółki z branży naftowej i gazowej, o dużym zainteresowaniu mediów lub takie, w przypadku których spółka może stanąć w obliczu roszczeń prawnych? Badania w tych



obszarach mogą obejmować rozmowy z biurem prasowym spółki i zespołem prawnym oraz przeszukiwanie publicznie dostępnych zewnętrznych źródeł danych.

Jakie informacje należy raportować w odniesieniu do ustalonych stosownych tematów sprawozdawczych?



Czy proces lub metodyka raportowania spółki określa następujące elementy w odniesieniu do każdego ustalonego stosownego tematu sprawozdawczego, aby umożliwić sporządzanie wiarygodnych informacji i ich weryfikację w ramach usługi atestacyjnej:

- Zastosowana granica raportowania - na przykład:
 - Czy cały łańcuch wartości ma być brany pod uwagę przy zrozumieniu wpływu spółki, czy też spółka wyznacza węższą granicę organizacyjną dla celów raportowania;
 - Czy granica jest spójna dla wszystkich stosownych tematów sprawozdawczych, czy też istnieją różne granice dla różnych tematów; oraz
 - Jeśli to drugie, to czy metodyka określa, w jaki sposób należy ustalać i ujawniać poszczególne granice?
- Poziom, na którym należy raportować stosowne tematy sprawozdawcze oraz sposób, w jaki wpływ będzie mierzony lub oceniany i prezentowany – na przykład zarówno zmiany klimatycznych, jak i prawa człowieka są szerokimi tematami, a użytkownicy mogą być zainteresowani i potrzebować informacji na temat konkretnych węższych tematów na zdezagregowanym poziomie, takich jak:
 - Czy część raportu dotycząca zmian klimatycznych ma obejmować:
 - emisje gazów cieplarnianych generowane podczas użytkowania sprzedawanych produktów;
 - emisje gazów cieplarnianych pochodzące z wydobycia gazów ziemnych; oraz
 - wpływ przejścia na gospodarkę niskoemisyjną oraz wpływ na pracowników i społeczności; oraz
 - Czy sekcja dotycząca praw człowieka ma obejmować wpływ na społeczności tubylcze lub potencjalne ryzyko współczesnego niewolnictwa w łańcuchu dostaw?
- Sposób, w jaki informacje mają być prezentowane i ujawniane, na przykład:
 - Wpływ samej spółki ujawniany oddzielnie od wpływu łańcucha dostaw;
 - Łatwo mierzalny wpływ ujawniany oddzielnie od wpływu szacowanego;
 - Wpływ regionalny lub lokalny ujawniany oddzielnie od wpływu globalnego;
 - Czy wpływ może być krótko-, średnio- czy długoterminowy;
 - Z danymi porównawczymi z poprzednich lat;
 - Czy dane mają być prezentowane jako dane bezwzględne, czy znormalizowane; oraz
 - W jaki sposób treści opisowe i pomoce wizualne, takie jak wykresy, grafy lub obrazy, mają być spójne z prezentowanymi informacjami ilościowymi i jakie znaczenie należy nadać różnym aspektom ujawnianych informacji?

- W jaki sposób zmiany okoliczności (na przykład zmiany zakresu działalności spółki lub zastosowanych metod pomiaru) powinny być:
 - odnotowywane, a ich wpływ ustalany; oraz
 - przedstawiane – na przykład, kiedy przekształcenie danych porównawczych będzie odpowiednie, a kiedy nie, oraz w jaki sposób należy obliczać i prezentować przekształcenia?

Partner odpowiedzialny za zlecenie zgłosił również kilka konkretnych pytań dotyczących procesu raportowania i tego, w jaki sposób kryteria mogą nie być odpowiednie, w odniesieniu do dwóch „istotnych” tematów sprawozdawczych (tworzywa sztuczne i przeciwdziałanie korupcji).



Materiały wspomagające RSZ: Przykłady wybranych aspektów zleceń atestacyjnych dotyczących RSZ

Stosowne sprawy ustalone w procesie angażowania interesariuszy	Przykłady nieodpowiednich kryteriów pomiaru lub oceny oraz związanych z nimi ujawnień i prezentacji
Jeśli chodzi o wpływ spółki w zakresie tworzyw sztucznych	
<p>Stosunek spółki do wpływu produkcji, użytkowania i utylizacji tworzyw sztucznych</p>	<p>Czy stosowany przez spółkę proces ustalania stosownych tematów sprawozdawczych określa, w jaki sposób wpływ produkcji, użytkowania i utylizacji powinien być:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ustalany, mierzony lub oceniany; oraz • ujawniany. <p>Jeśli nie, podczas sporządzania raportu:</p> <ul style="list-style-type: none"> • informacje stosowne dla potrzeb decyzyjnych użytkowników mogą zostać pominięte; • informacje mogą być sporządzane na mniejszym lub większym poziomie szczegółowości niż potrzebują tego interesariusze; • pomiar lub ocena informacji może być niespójna w poszczególnych okresach ze względu na brak jasnych wytycznych dotyczących sposobu sporządzania informacji, co utrudnia porównywalność.
<p>Przyszłe działania i technologie, które spółka bada, w szczególności w zakresie recyklingu chemicznego wcześniej nienadających się do recyklingu tworzyw sztucznych, oraz kwantyfikacja potencjalnego przyszłego wpływu na zrównoważony rozwój spółki.</p>	<p>Czy proces lub metodyka spółki określają horyzont czasowy, założenia i dane bazowe, które mają być wykorzystane, oraz sposób, w jaki informacje dotyczące przyszłości mają być prezentowane i ujawniane? Jeśli nie:</p> <ul style="list-style-type: none"> • może zostać zastosowany niewłaściwy horyzont czasowy – na przykład, jeśli proponowany rozwój technologii jest tak odległy, a skutki tak niepewne, że są niewiele więcej niż spekulacjami, wówczas może nie być podstaw do uwzględnienia tych informacji w raporcie.

W odniesieniu do działań spółki mających na celu zwalczanie korupcji

Znaczące ryzyka związane z korupcją w spółce, w oparciu o jej działalność biznesową, umowy, transakcje, lokalizacje i kontrahentów oraz sposób zarządzania nimi przez spółkę.

Czy polityki, procesy lub metodyka spółki określają, jakie sprawy należy uwzględnić w tej części raportu, na przykład, czy obejmują one identyfikację i rozwiązanie typowych kwestii w sektorze naftowym i gazowym, takich jak:

- dogodne warunki płatności;
- łapówki i nielegalne prowizje w zamówieniach i umowach;
- negocjowanie licencji na prawa do prowadzenia poszukiwań;
- dostęp do gruntów; oraz
- relacje z urzędnikami państwowymi w krajach, w których prawo nie jest konsekwentnie egzekwowane;

oraz w jaki sposób należy identyfikować i opisywać działania podejmowane przez spółkę w celu zapobiegania tym problemom lub rozwiązywania ich.

Jeśli nie, wówczas informacje na te tematy:

- mogą nie być kwalifikowane do ujęcia w raporcie (kompletność);
- mogą być przedstawione w sposób stronniczy – na przykład poprzez wyolbrzymianie działań podjętych przez spółkę lub bagatelizowanie negatywnych konsekwencji nieuwzględniania tych spraw (neutralność);
- mogą nie być na poziomie wymaganym do podejmowania decyzji przez użytkowników – na przykład użytkownicy mogą być zainteresowani nie tylko mierzalnymi kwotami, ale także tym, czy wystąpiły przypadki niezgodności z przepisami prawa lub regulacjami, które mogą mieć istotny wpływ, nawet jeśli kwoty ilościowo nie są istotne (stosowność).

Przykład 6: Ilustrujący, w jaki sposób praktyk może wykorzystać stwierdzenia przy rozważaniu rodzaju zniekształceń, które mogą pojawić się w informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia

(Ilustruje zastosowanie Wytycznych zawartych w: Rozdziałach 7; 10, paragraf 338)

Informacje ogólne
<p>Spółka wydobywcza prezentuje w raporcie, oprócz innych wskaźników środowiskowych, zdrowotnych i bezpieczeństwa, współczynnik częstotliwości wypadków przy pracy powodujących niezdolność do pracy (współczynnik wypadkowości). Spółka przyznaje, że jako wskaźnik podążający, współczynnik wypadkowości nie może przewidywać przyszłych wyników spółki w zakresie bezpieczeństwa, ale pozwala spółce ocenić bieżącą skuteczność programu bezpieczeństwa w miejscu pracy i podjąć kroki w celu zapobiegania podobnym incydentom w przyszłości.</p> <p>Spółka stosuje standardowe obliczenia w zakresie bezpieczeństwa i higieny pracy, a szczegóły zastosowanych kryteriów przedstawia w sekcji „Podstawa sporządzenia” raportu RSZ spółki w następujący sposób:</p>
<p>Współczynnik wypadkowości:</p> <p><i>Współczynnik wypadkowości mierzy liczbę wypadków przy pracy występujących w naszym zakładzie na 1 milion przepracowanych godzin. Wypadki przy pracy obejmują wszystkie te wypadki, które wymagają od pracownika nieobecności w pracy przez ponad 24 godziny lub które skutkują śmiercią lub trwałym kalectwem. Wypadki, które mają miejsce „poza godzinami pracy” (tj. gdy pracownicy zakończyli pracę i opuścili teren zakładu), które wpływają na zdolność pracownika do pracy, nie są wliczane do tego współczynnika.</i></p> <p><i>Do celów obliczania tego wskaźnika „nasze miejsce pracy” oznacza dowolne miejsce pracy w ramach [zdefiniowanej granicy organizacyjnej] („stosowny zakład spółki”).</i></p> <p><i>Do celów obliczania tego wskaźnika pracownicy obejmują wszystkich pracowników zatrudnionych w pełnym lub niepełnym wymiarze godzin, a także wszystkich pracowników zatrudnionych na podstawie umowy na czas określony („odpowiedni pracownik”).</i></p>
<p>Każdego roku spółka angażuje praktyka w celu uzyskania ograniczonej pewności co do raportowanych przez spółkę kluczowych wskaźników efektywności (KPI) w zakresie ochrony środowiska, bezpieczeństwa i higieny pracy, w tym wskaźnika wypadkowości. Praktyk wykonujący usługę atestacyjną jest obecnie na etapie planowania usługi i wykorzystuje stwierdzenia jako narzędzie pomagające rozważyć różne rodzaje zniekształceń, które mogą wystąpić we wskaźniku wypadkowości. Praktyk planuje wykorzystać te stwierdzenia, aby pomóc w zaprojektowaniu procedur atestacyjnych w celu uwzględnienia obszarów, w których może wystąpić zniekształcenie.</p>

Rozważania praktyka dotyczące wykorzystywania stwierdzeń w celu uwzględnienia różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń

Korzystając z informacji określonych w kryteriach spółki, menedżera zlecenia sporządził uwagi, które zostaną wykorzystane do szkolenia młodszych członków zespołu wykonującego zlecenie i pomogą im zaprojektować procedury atestacyjne w celu uwzględnienia zidentyfikowanych obszarów, w których mogą pojawić się potencjalne rodzaje zniekształceń.



Współczynnik wypadkowości:	Może nastąpić zniekształcenie wskaźnika:
<p>Jest zgodny ze stwierdzeniem o dokładności, jeżeli:</p> <ul style="list-style-type: none"> • stosunek (patrz Uwaga 1): liczby wypadków przy pracy do liczby godzin przepracowanych przez odpowiednich pracowników $\times 1\,000\,000$ jest poprawny arytmetycznie; oraz • dane stanowiące podstawę kwot w liczniku i mianowniku tego wskaźnika zostały prawidłowo zebrane (tj. jeśli są zgodne ze stwierdzeniami dotyczącymi kompletności, występowania, rozgraniczenia między okresami i klasyfikacji – zobacz poniżej – w momencie ich pozyskania i zostały rzetelnie przetworzone), tak że (zob. Uwagi 2-4): <ul style="list-style-type: none"> ○ licznik to liczba rzeczywistych wypadków przy pracy dla wszystkich odpowiednich pracowników we wszystkich odpowiednich zakładach spółki; oraz ○ mianownik to liczba rzeczywistych godzin przepracowanych przez wszystkich odpowiednich pracowników we wszystkich odpowiednich zakładach spółki. 	<p>w danych bazowych ze względu na nieprawidłowe zbieranie danych (kompletność, występowanie, rozgraniczenia między okresami lub występowanie) lub utratę rzetelności w przetwarzaniu danych;</p> <p>w obliczeniach współczynnika wypadkowości z powodu użycia nieprawidłowych wartości w liczniku lub mianowniku, lub z powodu błędu arytmetycznego popełnionego podczas wykonywania obliczeń.</p>

Materiały wspomagające RSZ: Przykłady wybranych aspektów zleceń atestacyjnych dotyczących RSZ

Współczynnik wypadkowości:	Może nastąpić zniekształcenie wskaźnika:
<p>Dane bazowe są zgodne ze stwierdzeniem kompletności, jeśli obejmują:</p> <ul style="list-style-type: none"> wszystkie wypadki wszystkich odpowiednich pracowników we wszystkich odpowiednich zakładach spółki; oraz wszystkie godziny przepracowane przez wszystkich odpowiednich pracowników we wszystkich odpowiednich zakładach spółki. 	<p>ze względu na to, że niektóre:</p> <ul style="list-style-type: none"> wypadki przy pracy niektórych odpowiednich pracowników w niektórych odpowiednich zakładach spółki nie zostały uwzględnione w liczniku; lub godziny przepracowane przez niektórych odpowiednich pracowników w niektórych odpowiednich zakładach spółki nie zostały uwzględnione w mianowniku.
<p>Dane bazowe są zgodne ze stwierdzeniem o klasyfikacji, gdy przepracowane godziny i zaistniałe wypadki zostały prawidłowo sklasyfikowane w danych bazowych, na podstawie następujących informacji:</p> <ul style="list-style-type: none"> imię i nazwisko pracownika, który przepracował daną liczbę godzin lub uległ wypadkowi oraz informacja, czy był on lub nie był odpowiednim pracownikiem w danym czasie; lub czy wypadek jest, czy nie jest wypadkiem przy pracy. 	<p>Z powodu nieprawidłowego ustalenia, czy wypadek powinien być zaklasyfikowany jako wypadek przy pracy, czy nie. Na przykład wypadek może zostać nieprawidłowo zaklasyfikowany jako:</p> <ul style="list-style-type: none"> skutkujący nieobecnością krótszą niż 24 godziny, podczas gdy w rzeczywistości skutkował nieobecnością 24-godzinną lub dłuższą (lub odwrotnie); lub zdarzenie „poza godzinami pracy”, podczas gdy w rzeczywistości miał miejsce „przy pracy” (lub odwrotnie).
<p>Dane bazowe są zgodne ze stwierdzeniem rozgraniczenia między okresami, gdy wypadki przy pracy i godziny przepracowane przez odpowiednich pracowników zostały zawarte w danych bazowych dla okresu sprawozdawczego, w którym wystąpiły.</p>	<p>Z powodu uwzględnienia w danych bazowych dla bieżącego okresu sprawozdawczego wypadków przy pracy lub godzin przepracowanych przez odpowiednich pracowników, które dotyczyły wcześniejszego lub późniejszego okresu sprawozdawczego.</p> <p>Ze względu na wyłączenie wszelkich wypadków przy pracy lub godzin przepracowanych przez odpowiednich pracowników, które miały miejsce w bieżącym okresie sprawozdawczym, z danych bazowych za bieżący okres.</p>

Współczynnik wypadkowości:	Może nastąpić zniekształcenie wskaźnika:
<p>Dane bazowe są zgodne ze stwierdzeniami dotyczącymi występowania i odpowiedzialności, gdy zawierają jedynie:</p> <ul style="list-style-type: none"> wypadki przy pracy, które faktycznie miały miejsce (nie są fikcyjne) w odpowiednim zakładzie spółki (w ramach odpowiedzialności spółki); lub godziny przepracowane przez odpowiednich pracowników, które faktycznie zostały przepracowane (nie są fikcyjne) w odpowiednim zakładzie spółki (w ramach odpowiedzialności spółki). 	<p>z powodu uwzględnienia w danych bazowych wypadków przy pracy, które nie wystąpiły lub nie miały miejsca w odpowiednim zakładzie spółki;</p> <p>z powodu uwzględnienia w danych bazowych przepracowanych godzin, które nie zostały przepracowane przez odpowiedniego pracownika w odpowiednim zakładzie spółki.</p>
<p>Stwierdzenie dotyczące prezentacji i ujawniania informacji jest spełnione, jeśli współczynnik wypadkowości jest prezentowany zgodnie z obowiązującymi kryteriami i wraz z ujawnieniami wymaganymi przez te kryteria, na przykład jeśli współczynnik wypadkowości jest prezentowany:</p> <ul style="list-style-type: none"> na wymaganym poziomie agregacji lub szczegółowości; z danymi porównawczymi, jeśli są wymagane; lub wykorzystując spójną podstawę w kolejnych okresach lub ujawniając charakter i wpływ wszelkich zmian tej podstawy, jeśli są konieczne. 	<p>W związku z tym, że wymagane ujawnienie nie zostało prawidłowo zaprezentowane wraz ze współczynnikiem wypadkowości.</p> <p>W związku z tym, że współczynnik wypadkowości nie został prawidłowo przedstawiony zgodnie z obowiązującymi kryteriami, na przykład dlatego, że:</p> <ul style="list-style-type: none"> nie został zaprezentowany na poziomie szczegółowości wymaganym przez kryteria; dane porównawcze wymagane przez kryteria nie zostały zaprezentowane; dokonano zmiany podstawy pomiaru, a dane porównawcze nie zostały przekształcone lub nie ujawniono informacji o charakterze i wpływie zmiany, wymaganych przez kryteria; został zaprezentowany w sposób wprowadzający w błąd lub trudny do zrozumienia dla użytkownika.

Dodatkowe uwagi sporządzone przez menedżera zlecenia:

- Podstawa sporządzenia raportu przez spółkę nie określa, czy współczynnik wypadkowości ma być wyrażony łącznie dla wszystkich rodzajów wypadków, czy też ma być obliczany i ujawniany oddzielnie dla drobnych wypadków, poważnych wypadków, trwałego inwalidztwa i śmierci lub według kategorii pracowników. Może to wymagać ustalenia i rozważenia odpowiedniości kryteriów w tym



zakresie przed zakończeniem prac mających na celu rozważenie stwierdzeń oraz zaprojektowanie i wykonanie odpowiednich procedur.

2. Konieczne może być rozważenie następujących rodzajów zapisów oraz ich stosowności i wiarygodności do celów przeprowadzania szczegółowych testów danych bazowych:
 - raporty z wypadków na terenie zakładu i w biurze;
 - rejestry nieobecności na potrzeby listy płac; oraz
 - ewidencja czasu pracy.
3. Spółka korzysta z różnych systemów w różnych zakładach wydobywczych do rejestrowania czasu pracy i danych o wypadkach, z których dane wyjściowe są pobierane i przetwarzane w arkuszu kalkulacyjnym w centrali. Konieczne będzie opracowanie instrukcji dla innych praktyków w celu wykonania testów danych bazowych, a zespół wykonujący zlecenie w centrali może potrzebować wykonania procedur dotyczących końcowego przetwarzania danych w centrali. Konieczne może być przeanalizowanie i przetestowanie przez praktyków wykonujących pracę w poszczególnych elementach skuteczności działania mechanizmów kontrolnych w odniesieniu do ewidencji czasu pracy. Dostęp pracowników do zakładów wydobywczych jednostki będzie prawdopodobnie podlegał silnym zabezpieczeniom fizycznym, a dokumentacja dostępu będzie dobrze kontrolowana.
4. Konieczne może być sprawdzenie przez zespół wykonujący zlecenie w centrali, czy uwzględnione zostały dane bazowe wszystkich odpowiednich zakładów spółki w ramach określonej granicy organizacyjnej.

Przykład 7: Ilustrujący rozważania praktyka dotyczące uzyskiwania dowodów związanych ze sprawozdawczością sektora publicznego na temat jakości opieki zdrowotnej w szpitalu

(Ilustruje zastosowanie Wytycznych zawartych w: Rozdziale 8, paragrafach 273-277)

Informacje ogólne

Organ regulacyjny wymaga od szpitala raportowania i uzyskiwania ograniczonej pewności w odniesieniu do szeregu kluczowych wskaźników efektywności związanych z jakością opieki nad pacjentem. Raport RSZ jest wykorzystywany przez organ regulacyjny do rozważenia, czy konieczna jest jakakolwiek interwencja w celu poprawy opieki nad pacjentem (tj. organ regulacyjny jest zamierzonym użytkownikiem), ale jest on również publicznie dostępny na stronie internetowej szpitala.

Jeden ze wskaźników informuje o częstości występowania zakażeń metycyloopornym *S. aureus* (MRSA) nabytych podczas pobytu w szpitalu, w oparciu o kryteria ustalone przez organ regulacyjny. Częstość występowania infekcji jest niska i spadła od poprzedniego roku do 5 przypadków w ciągu roku.

Szpital postępuje zgodnie ze standardowym procesem, opartym na zaleceniach organu regulacyjnego w celu identyfikacji zakażeń nabytych w trakcie leczenia. Wymazy MRSA są przeprowadzane co najmniej trzy dni przed przyjęciem do szpitala. System komputerowy został zaprojektowany tak, aby uniemożliwić utworzenie rekordu szpitalnego, o ile pole testu wymazu MRSA nie zostało wypełnione. Wymazy pacjentów są badane laboratoryjnie. Pacjenci z pozytywnym wynikiem testu (wskazującym na obecność patogenu na skórze) są poddawani antyseptycznemu leczeniu ciała i nosa przez lekarza pierwszego kontaktu oraz ponownym testom przed przyjęciem. Pacjenci są przyjmowani tylko wtedy, gdy ich początkowy lub kolejny test wymazu jest negatywny, chyba że operacja jest pilna. W takich przypadkach przyjęcie jest uzależnione od środków ostrożności, takich jak rozpoczęcie leczenia antyseptycznego przed przyjęciem i odosobnienie po przyjęciu.

Wszyscy hospitalizowani pacjenci są badani przez lekarza po przyjęciu i podczas późniejszego kontaktu z pacjentem pod kątem podejrzenia zakażenia MRSA (na podstawie oceny lekarza), a badania krwi są zlecane, jeśli podejrzewa się zakażenie w jakimkolwiek momencie pobytu pacjenta. Nie istnieją żadne formalne kontrole wewnętrzne w celu zapewnienia, że zleczone badania krwi będą wykonywane lub wysyłane do laboratorium. Częstość występowania infekcji jest jednak niska, a siostry oddziałowe potwierdziły, że każdego dnia sprawdzają karty pacjentów i reagują, jeśli w ciągu 24 godzin nie otrzymano wyników badań krwi.

Po otrzymaniu wyników badań krwi z laboratorium, pielęgniarka wprowadza je bezpośrednio do skomputeryzowanego systemu dokumentacji pacjenta przy użyciu unikalnej nazwy użytkownika i hasła. Wpisy te nie są przeglądane ani sprawdzane, a system nie wylogowuje automatycznie poprzednich użytkowników po okresie bezczynności. Pod koniec roku dział administracyjny generuje raport, aby wyodrębnić wszystkie rekordy oznaczone jako MRSA+ w okresie sprawozdawczym. Te, które nie spełniają kryteriów (na przykład te, które uzyskały wynik pozytywny w ciągu jednego dnia po przyjęciu, a nie trzech dni po przyjęciu wymaganych przez kryteria), są usuwane przez kierownika administracyjnego.

Dalsze informacje wychodzą na jaw podczas przeprowadzania procedur atestacyjnych opisanych poniżej.

Ponieważ biegły rewident ma uzyskać ograniczoną pewność w odniesieniu do raportowanych informacji, stosowne są wymogi paragrafów 45, 46O do 49O oraz 50 i 51 Standardu, a praktyk może zastosować proces myślowy omówiony w paragrafach 273-277 Wytycznych, jak przedstawiono poniżej.

Proces myślowy praktyka podczas określania, jakie dowody są potrzebne i dostępne

Konieczne może być między innymi uzyskanie odpowiedzi na następujące pytania (zob. Rozdział 8 paragraf 273):

- Czy przypadki zakażenia MRSA zostały zgłoszone w sposób kompletny (tj. wszystkie przypadki zakażenia MRSA nabytego podczas pobytu w szpitalu zostały zidentyfikowane i zgłoszone), dokładny (np. dane pacjenta i data diagnozy są prawidłowe) i we właściwym okresie (tj. zakażenia zidentyfikowane w poprzednim lub późniejszym okresie zostały wykluczone) zgodnie z określonymi kryteriami.
- Czy wskaźnik zakażeń MRSA przekracza, spełnia, czy narusza cel ustalony przez organ regulacyjny.
- Czy ujawnienie i prezentacja wskaźnika zakażeń MRSA są odpowiednie i umieszcza informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia w kontekście, tak aby użytkownicy informacji mogli zrozumieć, w jaki sposób zostały one zmierzone.



Co może pójść nie tak:

- Wskaźnik zakażeń MRSA mógł nie zostać obliczony zgodnie z wymaganymi kryteriami lub mógł zostać omyłkowo lub celowo zniekształcony (np. ujemne wyniki badań krwi mogły zostać zarejestrowane jako wyniki dodatnie, co spowodowało zawyżenie liczby przypadków MRSA, lub dodatnie wyniki badań krwi mogły zostać pominięte, co spowodowało zaniżenie liczby przypadków).
- Szpital podaje w raporcie, że przekroczył, osiągnął lub naruszył cel niezgodnie z prawdą.
- Ujawnione informacje mogą być niewystarczające lub mogą wprowadzać w błąd.



Powody, dla których są to obszary, w których może wystąpić zniekształcenie, mogą obejmować między innymi:

- Brak wiedzy sporządzającego o zmianach wprowadzonych przez regulatora do kryteriów.
- Brak podziału obowiązków personelu, przez co omyłkowe lub celowe zniekształcenia mogą nie zostać wykryte lub skorygowane.
- Brak nadzoru lub odpowiednich kontroli wewnętrznych zarówno nad personelem klinicznym, jak i administracyjnym, które zapobiegałyby lub wykrywały pominięte przypadki zakażeń lub zapobiegały niewłaściwym działaniom lub niewłaściwym zgłoszeniom w przypadku podejrzenia lub potwierdzenia zakażenia.
- Ograniczenia czasowe uniemożliwiające poświęcenie należytej uwagi prezentacji i ujawnianiu informacji.



Dla celów tego przykładu, partner odpowiedzialny za zlecenie jest zdania, że ponieważ wyniki badań krwi są albo pozytywne albo negatywne, bez potrzeby jakiegokolwiek szacowania, dowody muszą być precyzyjne. Ze względu na niski cel (pięć lub mniej przypadków rocznie), nawet jeden błędnie zgłoszony lub pominięty przypadek może być istotny.

Nie uważa się, aby wiedza specjalistyczna była konieczna w zespole wykonującym zlecenie, ponieważ nie ma potrzeby dokonywania ocen klinicznych, ale znajomość wymogów regulacyjnych i kryteriów przez zespół wykonujący zlecenie jest niezbędna.



Partner odpowiedzialny za zlecenie i zespół mogą rozważyć następujące dostępne źródła dowodów (paragraf 274 Wytycznych):

- Raporty z niezależnego laboratorium na miejscu: Laboratorium jest dobrze kontrolowanym, najnowocześniejszym laboratorium o dobrej reputacji. Świadczy usługi tylko dla tego jednego szpitala, ale jego przychody pochodzą bezpośrednio z Ministerstwa Zdrowia; szpital nie uiszcza żadnych opłat, więc partner odpowiedzialny za zlecenie uważa, że jest ono wystarczająco niezależne i nie może podlegać naciskom ze strony szpitala, aby błędnie podawać wyniki badań laboratoryjnych. Zespół wykonujący zlecenie uzyskał dostęp do dokumentacji pacjentów w laboratorium, identyfikowalnej wyłącznie według numeru pacjenta.
- Raporty generowane wewnętrznie przez dział administracji szpitala: Partner odpowiedzialny za zlecenie uważa, że w związku z widocznymi słabościami kontroli wewnętrznej nad procesem wykrywania, rejestrowania i raportowania przypadków MRSA, raporty te prawdopodobnie nie będą wystarczająco wiarygodne, aby zapewnić zespołowi wykonującemu zlecenie potrzebne dowody.
- Skargi pacjentów i korespondencja prawna lub regulacyjna: Ze względu na dużą objętość i możliwość, że szpital nie zachowuje wszystkich formularzy skarg pacjentów, jest mało prawdopodobne, aby był to skuteczny sposób na uzyskanie dowodów.
- Protokoły ze spotkań zarządu: Zespół wykonujący zlecenie uważa, że jest mało prawdopodobne, aby były one użytecznym źródłem dowodów, ponieważ członkowie zarządu opierają swoje decyzje na tym samym raporcie, który ma podlegać procedurom atestacyjnym.
- Wyszukiwanie w mediach: Zespół wykonujący zlecenie zamierza przeszukać media, aby ustalić, czy pojawiły się jakiegokolwiek informacje, które mogą sugerować prawdopodobieństwo zniekształceń w informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia (na przykład doniesienia o postępowaniu sądowym prowadzonym przez rodzinę pacjenta, który zaraził się MRSA podczas pobytu w szpitalu, lub doniesienia o zwiększonej liczbie przypadków MRSA w społeczności, gdy szpital jest jedynym szpitalem w okolicy). Partner odpowiedzialny za zlecenie zgadza się, że wyszukiwanie w mediach może być przydatne, aby pomóc zidentyfikować obszary, w których może wystąpić zniekształcenie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, lub jako dodatkowe źródło dowodów, które jednak samo w sobie jest niewystarczające.

Podczas projektowania i wykonywania procedur w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów, proces myślowy praktyka może prowadzić do następujących wniosków (zob. paragraf 275 Wytycznych)

- Ponieważ wszyscy pacjenci hospitalizowani przechodzą test wymazu przed przyjęciem, ryzyko zawyżenia liczby zakażeń (tj. nieprawidłowego uwzględnienia przypadków, które były obecne przed przyjęciem) jest niskie. Jednak ze względu na brak kontroli wewnętrznej istnieje możliwość, że nie wszystkie pozytywne wyniki MRSA zostały uwzględnione.
- Celem konkretnej rozważanej procedury jest uzyskanie dowodów na to, czy wszystkie zidentyfikowane przypadki MRSA w danym okresie zostały uwzględnione w informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.
- W związku z tym, w przypadku tej procedury, nie będzie przydatne zaprojektowanie procedury w celu porównania informacji z raportu do raportów z badań krwi z laboratorium; zespół będzie musiał wykonać procedury od raportów laboratoryjnych do zgłoszonych przypadków MRSA zawartych w raporcie działu administracji, ponieważ powie to praktykowi, czy wszystkie pozytywne wyniki



badania krwi MRSA, które spełniają kryteria, zostały uwzględnione w informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia (stwierdzenie dotyczące kompletności).

- Ponieważ procesy w laboratorium nie zostały zidentyfikowane jako obszar, w którym może dojść do zniekształcenia informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, praktyk może chcieć przeprowadzić testy krok po kroku, aby potwierdzić zrozumienie procesu, a następnie poprosić laboratorium o wygenerowanie raportu z systemu laboratorium zawierającego wszystkie pozycje badań krwi oznaczonych jako MRSA pozytywne w danym okresie.
- Zespół wykonujący zlecenie planuje porównać pozycje w tym raporcie z informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia uzyskanymi ze szpitala, używając numerów pacjentów jako identyfikatorów. Wszelkie braki w informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia będą monitorowane i badane.
- W przypadku tego konkretnego testu praktyk uważa, że dostarczy to potrzebnych dowodów. Jest to stosunkowo prosta procedura, która może być wykonana przez mniej doświadczonego członka zespołu pod kierunkiem, nadzorem i kontrolą bardziej doświadczonego praktyka z zespołu atestacyjnego.
- Jednakże, ponieważ kontrole wewnętrzne są słabe i istnieje pewien subiektywizm w poleganiu na podejrzeniu zakażenia przez lekarza jako warunku przeprowadzenia badania krwi, dowody na kompletność zgłoszonych zakażeń po przyjęciu mogą nie być możliwe do uzyskania na podstawie samych raportów laboratoryjnych.
- Zespół wykonujący zlecenie może również rozważyć przedyskutowanie z kierownictwem, czy istnieją jakiegokolwiek toczące się postępowania przeciwko szpitalowi w związku z przypadkami MRSA, lub rozważyć przeszukanie mediów w celu rozważenia, czy istnieją sprzeczne dowody wskazujące, że procedury szpitala nie zawsze wykrywają zakażenia MRSA.

Ocena wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów (zobacz paragraf 276)

Dla celów tego przykładu, wszystkie z wyjątkiem dwóch pozytywnych wyników badań krwi w raporcie laboratoryjnym zostały uwzględnione w informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia sporządzonych przez szpital; zostały one sprawdzone i okazało się, że jedno badanie krwi zostało wykonane pierwszego dnia okresu sprawozdawczego i dotyczyło podejrzenia infekcji zauważonej przez lekarza ostatniego dnia poprzedniego okresu; drugie zostało pominięte w sporządzonych informacjach. Zostały one sprawdzone przez członka zespołu wykonującego zlecenie:

- Pozycja z poprzedniego okresu została porównana z raportem z poprzedniego okresu; została ona prawidłowo uwzględniona w informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia z tego roku.
- Nie podano żadnego wyjaśnienia pominięcia drugiego badania. W karcie pacjenta nie odnotowano, aby zlecono lub wykonano badanie krwi. Badanie historii edycji w karcie pacjenta wykazało, że karta została zamknięta kilka dni po wysłaniu wyników badania krwi przez laboratorium do szpitala, ale została ponownie otwarta i edytowana kilka miesięcy później przez siostrę oddziałową. Nie udało się ustalić, jakie zmiany zostały wprowadzone ani jakie były ich przyczyny. Siostra oddziałowa twierdzi, że nie pamięta szczegółów, ale została poproszona przez lekarza o wprowadzenie zmian.

Istnieje szereg okoliczności i decyzji, które partner odpowiedzialny za zlecenie może być zmuszony podjąć w świetle tych nowych informacji, w tym dotyczących istotności i skutków pominięcia oraz tego, czy istnieje

potrzeba wykonania dalszych procedur. Partner odpowiedzialny za zlecenie może dojść do następujących wniosków:

- Jedno zniekształcenie w kontekście 5 zgłoszonych przypadków jest istotne, zwłaszcza że zmienia kwalifikację „cel osiągnięty” na „naruszenie”, co może mieć wpływ na decyzje regulatora, a także może być interesujące dla szerszej opinii publicznej czytającej raport.
- Okoliczności sugerują, że pominięcie może nie być wynikiem błędu, ale że mogła to być celowa próba usunięcia go z dokumentacji. Stawia to pod znakiem zapytania, czy inne zapisy mogły zostać sfalszowane i dlaczego tak się stało. Jeśli jest to celowe, prawdopodobnie podjęto próby ukrycia wszelkich innych tego typu działań, a zatem uzyskanie dalszych dowodów może być trudne.
- Ponieważ jest to raport regulacyjny, wycofanie się ze zlecenia nie jest możliwe, ale należy podjąć pewne trudne decyzje, a partner odpowiedzialny za zlecenie może chcieć przeprowadzić dalsze konsultacje.

W tym przykładzie, gdyby testy zostały wykonane tylko od informacji zawartych w raporcie do raportów laboratoryjnych, a nie na odwrót, jest prawdopodobne, że pominięcie mogłoby nie zostać wykryte, ponieważ procedury atestacyjne nie dotyczyły tej kwestii: „Co może pójść nie tak?” lub „Jaki rodzaj zniekształcenia może wystąpić w informacjach o zagrożeniu będącym przedmiotem zlecenia?”



Przykład 8: Ilustrujący, czy informacje zawarte w raporcie RSZ wynikają z zastosowania kryteriów, czy też są to „inne informacje”

(Ilustruje zastosowanie Wytycznych zawartych w: Rozdziale 10; paragrafy 332-336; paragrafy 353-356)

Informacje ogólne

Poniżej przedstawiono fragment raportu RSZ jednostki. Dla celów dyskusji przedstawionej pod informacjami ogólnymi, zdania zostały ponumerowane w nawiasach. Praktyk musi uzyskać racjonalną pewność co do raportu RSZ. Na potrzeby tego przykładu przyjmijmy, że kryteria obejmowały wymóg raportowania „ilości wody pobranej przez spółkę w okresie sprawozdawczym, zmiany w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego oraz wyjaśnienia tej zmiany”.

(1) Woda jest niezbędna do podtrzymywania wszelkiego życia, co wymaga od nas odpowiedzialnego korzystania z niej we wszystkich naszych działaniach. (2) We wszystkich naszych zakładach monitorujemy zużycie wody do produkcji, chłodzenia, urządzeń sanitarnych i kształtowania krajobrazu, dzięki czemu możemy opracować skuteczne metody oszczędzania wody. (3) W 20X8 r. nasz pobór wody wyniósł 400 milionów galonów, co stanowi wzrost o 5% w porównaniu z rokiem poprzednim. (4) Było to spowodowane głównie wzrostem produkcji we wszystkich naszych zakładach”.

W tym przykładzie praktyk może uznać, że zdanie (1) jest ogólnym stwierdzeniem przyjętej prawdy o wpływie zużycia wody na społeczeństwo i dlatego jednostka musi zarządzać swoim zużyciem wody. Obowiązujące kryteria mogą jednak nie wymagać wyraźnie takich informacji. Praktyk może uznać, na podstawie rozmowy ze sporządzającym, że zdanie to ma stanowić dodatkowe ujawnienie kontekstowe wyjaśniające, dlaczego odpowiedzialne korzystanie z wody jest właściwe, a zatem jest informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia wynikającą z zastosowania przez sporządzającego kryterium ujawniania informacji, które nie zostało wyraźnie udostępnione zamierzonym użytkownikom. Praktyk może uznać, że takie kryterium jest odpowiednie i zostało udostępnione zamierzonym użytkownikom, ponieważ stanowi wiedzę ogólną.

Albo też praktyk może uznać, w oparciu o rzeczoną rozmowę ze sporządzającym, że zdanie (1) stanowi „inne informacje”. W takim przypadku, jeśli można je zakwalifikować jako niepodlegające usłudze atestacyjnej i niebędące integralną częścią informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, praktyk odniósłby się do nich, spełniając wymóg uwzględnienia „innych informacji „. Praktyk może też dojść do wniosku, że ponieważ informacji nie można łatwo zidentyfikować jako niepodlegających usłudze atestacyjnej lub są one integralną częścią informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, powinny podlegać usłudze atestacyjnej.

Niezależnie od tego, czy praktyk uważa, że zdanie jest informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, czy „inną informacją”, rozważa procedury, które mogą być odpowiednie. Biorąc pod uwagę, że prawdopodobieństwo istotnego zniekształcenia lub wprowadzenia w błąd w tym przypadku może być niewielkie, a zamierzeni użytkownicy mogą nie zwracać na to większej uwagi, praktyk może uznać, że ryzyko zlecenia związane ze zdaniem (1) jest już poniżej akceptowalnie niskiego poziomu dla zlecenia. W rezultacie biegły rewident może stwierdzić, że zdanie nie uzasadnia poświęcenia mu znaczącej uwagi lub przeprowadzenia przez zespół wykonujący zlecenie procedur mających na celu uzyskanie dowodów.



Liczne stwierdzenia tego rodzaju mogą jednak zaciemniać lub umniejszać znaczenie informacji, które są ważne dla zamierzonych użytkowników, w wyniku czego raport RSZ zawiera informacje, które nie są stosowne na potrzeby podejmowania decyzji przez zamierzonych użytkowników lub które nie są łatwo zrozumiałe. Zespół wykonujący zlecenie powinien być tego świadomy, ponieważ wykonuje swoje procedury atestacyjne z myślą o zamierzonych użytkownikach i, jak omówiono poniżej, może chcieć poprosić sporządzającego o usunięcie takich informacji lub przeniesienie ich do innej sekcji raportu RSZ, która nie podlega usłudze atestacyjnej.



Ponadto, jeśli są to „inne informacje”, powinny być one możliwe do oddzielenia od informacji RSZ podlegających usłudze atestacyjnej. Ten konkretny przypadek może nie wymagać dalszej uwagi zespołu wykonującego zlecenie, ale mogą wystąpić okoliczności, w których „inne informacje” nie mogą być uzasadnione, ponieważ nie wynikają z odpowiednich kryteriów. W takim przypadku ważne jest, aby te „inne informacje” były wyraźnie oddzielone od informacji podlegających usłudze atestacyjnej, ponieważ w przeciwnym razie zamierzeni użytkownicy mogą mieć nieuzasadnione zaufanie do oświadczeń złożonych przez sporządzającego, jeśli uznają, że oświadczenia te zostały poddane procedurom atestacyjnym (paragraf 353 Wytucznych).

Zaznaczenie „innych informacji” może być możliwe poprzez poproszenie sporządzającego o przeniesienie ich do oddzielnej, nieobjętej usługą atestacyjną sekcji raportu lub wyraźne oddzielenie lub oznaczenie informacji podlegających usłudze atestacyjnej, tak aby było jasne, co podlegało tej usłudze, a co nie. Sporządzający może też zdecydować się na usunięcie informacji, które nie wynikają z zastosowania właściwych kryteriów.

Zdanie (2) jest bardziej specyficzne dla podmiotu, bardziej rzeczowe i mniej subiektywne. Ponownie jednak nie odnosi się bezpośrednio do kryteriów i nie jest jasne, co oznacza „monitorowanie” i co podmiot uważa za „skuteczne metody”. Praktyk może poprosić sporządzającego o jaśniejsze zdefiniowanie tych terminów w jakościowych informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, tak aby zespół wykonujący zlecenie mógł zaprojektować procedury w celu uzyskania dowodów dotyczących informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.



Na przykład, sporządzający może zgodzić się na jasne wyjaśnienie tego, co obejmują, a czego nie „produkcja”, „chłodzenie”, „urządzenia sanitarne” i „kształtowanie krajobrazu”. Sporządzający może również określić w informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, co oznacza „monitorowanie”, na przykład w następujący sposób: *„Monitorujemy zużycie wody w następujący sposób: we wszystkich lokalizacjach zainstalowane są liczniki, które są odczytywane przez inżynierów w każdym miesiącu, a zużycie wody jest zgłaszane do centrali”*.

Zespół ds. zrównoważonego rozwoju w centrali porównuje rzeczywiste zużycie z prognozowanym, a rzeczywiste zużycie w procesie produkcyjnym i wszelkie nieoczekiwane odchylenia są wyjaśniane z inżynierami na miejscu. Gdy zużycie wody przekracza prognozy o więcej niż x% w ciągu dwóch kolejnych miesięcy, członek zespołu centrali odwiedza zakład w celu omówienia i wdrożenia programu oszczędzania wody.

Takie środki mogą obejmować ponowne wykorzystanie wody z chłodzenia do kształtowania krajobrazu i do niektórych celów sanitarnych, zainstalowanie wykrywaczy wycieków i zbiorników na deszczówkę, kierowanie spływu wody deszczowej na obszary obsadzone roślinami itp. ... Stosujemy ranking zakładów, aby nadać priorytet zakładom w obszarach z niedoborami wody we wprowadzaniu rozwiązań mających na celu oszczędzanie wody. Po wdrożeniu rozwiązań mających na celu oszczędzanie wody zużycie wody jest



porównywane ze zużyciem przed ich wdrożeniem, aby ocenić, czy środki te były skuteczne i zmniejszyły zużycie...”

Zespół wykonujący zlecenie będzie teraz mógł zaprojektować i wykonać procedury w celu uzyskania dowodów dotyczących tych oświadczeń złożonych przez sporządzającego. Gdyby sporządzający nie był skłonny do wprowadzenia zmian, stwierdzenia dotyczące monitorowania przez jednostkę zużycia wody nie mogłyby zostać poddane procedurom gromadzenia dowodów i stanowiłyby zniekształcenie, które musiałoby zostać poddane ocenie wraz z innymi zniekształceniami.

Zdanie (3) zawiera informacje ilościowe, a zdanie (4) informacje jakościowe, które wydają się wynikać z zastosowania kryteriów i wydaje się możliwe poddanie ich procedurom gromadzenia dowodów. Zdanie (4) jest wyjaśnieniem, które może spełniać wymogi kryteriów, jeśli jest dokładne, kompletne i wolne od stronniczości. W ramach procedur gromadzenia dowodów zespół wykonujący zlecenie może podjąć decyzję o potwierdzeniu tego danymi dotyczącymi poziomów produkcji w zakładach jednostki. Zespół wykonujący zlecenie może również chcieć uzyskać zrozumienie poprzez zapytanie kierownictwa, co jeszcze mogło przyczynić się do zwiększonego zużycia wody i, jeśli to konieczne, wykonać dalsze procedury w celu uzyskania dowodów w odniesieniu do otrzymanej odpowiedzi.

Sposób, w jaki jednostka raportuje swoje zużycie wody, może wprowadzać w błąd zamierzonych użytkowników. Z informacji RSZ wynika, że jednostka podjęła kroki w celu ograniczenia zużycia wody. Jeśli zużycie wody wzrosło z powodów innych niż deklarowany wzrost produkcji, maskowanie tych powodów wyjaśnieniem przypisującym wzrost zwiększonej produkcji wprowadzałoby w błąd. Zespół może chcieć uzyskać wystarczające dowody, aby móc ocenić, czy istnieją inne czynniki powodujące zwiększone zużycie wody, a jeśli tak, to jak istotny może być wpływ tych innych czynników.

Dla celów dokumentacyjnych praktyk może zdecydować się na oznaczenie kopii informacji poddawanych usłudze atestacyjnej poprzez wyodrębnienie poszczególnych oświadczeń lub paragrafów, które zostały poddane procedurom gromadzenia dowodów oraz podanie odnośnika w każdej oddzielnie zidentyfikowanej części informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia do pomocniczych dokumentów roboczych, w których testy są udokumentowane.



Przykład 9: Ilustrujący rozważania praktyka, gdy informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia obejmują zarówno informacje niefinansowe, jak i finansowe zawarte w komentarzu zarządu jednostki, sporządzonym według kryteriów opartych zarówno na przepisach lokalnych, jak i na standardach GRI

(Ilustruje zastosowanie Wytycznych zawartych w: Rozdziałach 5; 8; 10 paragraf 271, paragrafy 273-277, paragrafy 337-341, paragrafy 342-356)

Informacje ogólne

Spółka A jest notowaną na giełdzie grupą produkcyjną, która poprzez swoją globalną działalność zaopatruje m.in. przemysł motoryzacyjny. Zgodnie z nowo wprowadzonym prawem obowiązującym na terytorium, na którym spółka A ma swoją siedzibę, spółka jest zobowiązana do uwzględnienia następujących informacji niefinansowych i finansowych w swoim komentarzu zarządu w odniesieniu do swojej działalności na całym świecie:

- Różnica w wynagrodzeniach kobiet i mężczyzn; oraz
- Ujawnienie podatków zapłaconych w poszczególnych krajach.

Raport jest przeznaczony dla użytkowników raportu rocznego i sprawozdania finansowego oraz dla szerszego grona interesariuszy.

Celem nowych zasad dotyczących różnic płacowych jest przekazanie opinii publicznej informacji, które ujawniają różnice w stawkach godzinowych wynagrodzenia dla pracowników płci męskiej i żeńskiej oraz umożliwiają świadomy dialog publiczny na temat różnorodności płci i sprawiedliwości w zakresie wynagrodzeń oraz powiązanych polityk i strategii firm.

Celem nowych zasad dotyczących sprawozdawczości podatkowej jest zapewnienie większej przejrzystości w zakresie tego, gdzie międzynarodowe korporacje osiągają zyski i gdzie płacą podatki, aby umożliwić rządowi walkę z unikaniem opodatkowania przez przedsiębiorstwa, co każdego roku kosztuje kraje znaczne kwoty.

Informacje te, zawarte w komentarzu zarządu, muszą być co roku poddawane niezależnej atestacji.

Wprowadzenie tego nowego wymogu sprawozdawczego stanowi wyzwanie dla:

- spółki, która musi opracować odpowiednie kryteria ustalania, co należy umieszczać w raporcie, jak mierzyć lub oceniać zagadnienie będące przedmiotem zlecenia oraz jak je ujawniać; oraz
- praktyka, który musi ocenić, czy kryteria są odpowiednie i uzyskać dowody.

Dla celów tego przykładu zakłada się, że: zakres zlecenia atestacyjnego został uzgodniony jako nowe informacje o różnicach w wynagrodzeniach i o zapłaconych podatkach; należy uzyskać racjonalną pewność; warunki konieczne zostały spełnione; a zlecenie zostało zaakceptowane przez praktyka.

Poniżej przedstawiono fragmenty projektu raportu Spółki A dotyczącego różnic w wynagrodzeniach i płatności podatków:

Podatki płacone w poszczególnych krajach (fragment)

Wnosimy bezpośredni wkład w finanse publiczne poprzez szeroki zakres podatków od naszej spółki, od naszych spółek zależnych w 15 krajach oraz naszych innych jednostek i działalności gospodarczych w kolejnych 18 krajach. Wnosimy również znaczący wkład pośredni poprzez podatki płacone zarówno przez naszych pracowników, jak i dostawców, z którymi współpracują nasze spółki. Na nasze decyzje o rozpoczęciu działalności w różnych systemach prawnych ma wpływ szereg czynników wykraczających poza lokalne środowisko podatkowe. Obejmują one stabilność polityczną, gospodarczą i społeczną, dostępność specjalistów i koszty lokalnej siły roboczej, przestrzeganie międzynarodowych konwencji dotyczących praw człowieka oraz sprawność połączeń transportowych, z których wszystkie mają kluczowe znaczenie dla prowadzenia naszej działalności.

Rządy wprowadzają rozwiązania, aby firmy międzynarodowe nie podlegały „podwójnemu opodatkowaniu” poprzez nakładanie podatku więcej niż jeden raz na tę samą działalność gospodarczą. Wymagają one również od spółek międzynarodowych stosowania zasad „cen transferowych” w odniesieniu do transakcji wewnątrzgrupowych, aby zyski były przypisywane dla celów podatkowych do krajów, w których prowadzona jest dana działalność gospodarcza.

W poniższej tabeli obciążenia podatkowe uiszczane bezpośrednio w danym kraju są wykazywane na podstawie rzeczywistych rocznych wpłat dla każdego rynku lokalnego, ponieważ uważamy, że jest to najbardziej miarodajny wskaźnik, który należy brać pod uwagę przy ocenie roli spółki w finansowaniu usług publicznych. Podatki i związana z nimi rachunkowość są złożone, odzwierciedlając szeroki zakres czynników, takich jak podatek odroczonej straty, opodatkowanie na poziomie grupy i rezerwy na niepewne pozycje podatkowe. Płatności lub ulgi wynikające z tych czynników mogą zostać zrealizowane dopiero za kilka lat, więc mogą wystąpić znaczne rozbieżności między danymi zawartymi w sprawozdaniach wymaganych ustawowo a faktycznymi wpłatami. Kolumny w tabeli zostały wyjaśnione poniżej.

Zapłacony podatek dochodowy od osób prawnych to podatek faktycznie zapłacony w ciągu roku od zysków spółki.

Inne zapłacone podatki bezpośrednio odzwierciedlają inne podatki bezpośrednio faktycznie zapłacone w ciągu roku, takie jak: składki na ubezpieczenia społeczne uiszczane przez pracodawców lub podobne składki, podatki na rzecz władz lokalnych, podatki dotyczące danego sektora, opłaty skarbowe od przeniesienia własności nieruchomości, podatek od towarów i usług; oraz cła i akcyzy na pojazdy.

Kraj	Zapłacony podatek dochodowy (w mln USD)	Inne zapłacone podatki bezpośrednie (w mln USD)	Przychody ze sprzedaży do osób trzecich (w mln USD)	Zysk/strata brutto (w mln USD)
Australia	114	120	8000	2130
Belgia	21	33	1135	54
Brazylia	140	238	6342	(980)
Estonia	79	108	258	4

Luksemburg	(4)	3	403	(521)
Polska	7	12	1750	48
Wielka Brytania	0	335	16430	3920
...				

Różnica w wynagrodzeniach kobiet i mężczyzn

Dbamy o:

- zatrudnianie różnorodnej siły roboczej, która odzwierciedla społeczności, którym służy, oraz
- tworzenie środowiska, w którym wszyscy nasi pracownicy są doceniani za swoje talenty.

Będąc częścią historycznie zdominowanej przez mężczyzn branży motoryzacyjnej, spółka do niedawna miała nierówny podział pomiędzy mężczyznami i kobietami. W ciągu ostatnich dwóch lat poczyniliśmy znaczne postępy i jesteśmy dumni, że kobiety są zaangażowane we wszystkie obszary naszej działalności.

Różnica w wynagrodzeniach kobiet i mężczyzn to różnica średniej stawki godzinowej lub premii mężczyzn i kobiet wśród naszych pracowników. Nie uwzględnia stanowisk pracowników, wykonywanych przez nich zadań ani stażu pracy. Różnica w wynagrodzeniach kobiet i mężczyzn jest czym innym niż porównanie wynagrodzeń, w którym chodzi o równe wynagrodzenie za tę samą rolę.

Średnia różnica w wynagrodzeniach kobiet i mężczyzn jest obliczana jako nadwyżka (dodatnia) lub deficyt (ujemny) średniej stawki godzinowej pracownika płci męskiej w porównaniu do stawki pracownika płci żeńskiej w naszej spółce, wyrażona jako procent średniej stawki godzinowej dla pracownika płci męskiej w naszej spółce.

Mediana różnicy w wynagrodzeniach kobiet i mężczyzn jest obliczana jako nadwyżka (dodatnia) lub deficyt (ujemny) mediany stawki godzinowej pracownika płci męskiej w porównaniu do mediany stawki godzinowej pracownika płci żeńskiej w naszej spółce, wyrażona jako procent mediany stawki godzinowej dla pracownika płci męskiej w naszej spółce. Mediana stawki godzinowej pracowników płci męskiej i żeńskiej to godzinowe stawki wynagrodzenia pracowników płci męskiej i żeńskiej, którzy znaleźliby się w połowie listy pracowników płci męskiej i żeńskiej w naszej spółce, uszeregowanych według godzinowej stawki danej osoby.

	202[X]	202[X-1]
Średnia różnica w wynagrodzeniach i mężczyzn i kobiet	-1,1%	1,0%
Mediana różnicy w wynagrodzeniach i mężczyzn i kobiet	-3,0%	2,0%

Średnia różnica wysokości premii jest obliczana jako...

Rozważania praktyka dotyczące planowania

Planując procedury atestacyjne, praktyk wyodrębnia cztery kluczowe wyzwania związane ze zleceniem:

- czy kryteria są odpowiednie;
- uzyskiwanie dowodów;
- ocena zniekształceń w odniesieniu do informacji jakościowych; oraz
- odniesienie się do „innych informacji” w raporcie rocznym i sprawozdaniu finansowym.

Odpowiedniość kryteriów (Rozdział 5; Rozdział 10)

Ustalenie, czy kryteria są odpowiednie, w tym przykładzie stanowi wyzwanie dla praktyka, ponieważ przepisy i powiązane wytyczne określają wprawdzie:

- w jaki sposób należy obliczać różnicę w wynagrodzeniach kobiet i mężczyzn, ale nie precyzują, kogo należy uznać za pracownika, czy wynagrodzenie jest wynagrodzeniem brutto czy netto, czy jest to tylko wynagrodzenie zasadnicze, czy też powinno obejmować świadczenia,
- że podatki płacone w poszczególnych krajach należy wykazywać w odniesieniu do wszystkich jednostek kontrolowanych przez spółkę i zaleca pewne założenia ramowe jako przykłady „akceptowalnych” ramowych założeń, ale:
 - nie precyzują, że muszą zostać zastosowane którekolwiek ramowe założenia;
 - nie definiują „kontroli” i nie definiują, co oznacza, że jednostka jest „kontrolowana”;
 - nie określają, co należy uznać za „podatki”, tak że nie jest jasne, czy podatki to tylko podatek dochodowy od osób prawnych, czy także podatek od towarów i usług oraz inne podatki i opłaty;
 - nie stwierdzają wyraźnie, czy podatki powinny być wykazywane na zasadzie kasowej, memoriałowej, czy jako zapłacone w gotówce plus skumulowane ulgi podatkowe; oraz
 - nie określają kryteriów dla powiązanych ujawnień.

Spółka A musiała zatem dokonać własnej interpretacji wymogów prawnych, wybrać ramowe założenia, których będzie przestrzegać, lub opracować własne kryteria sporządzania i raportowania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Rozważając odpowiedniość kryteriów spółki, praktyk może chcieć uzyskać zrozumienie tego, co spółka zrobiła, aby wybrać i opracować swoje kryteria. Na przykład:

- Czy Spółka A uzyskała profesjonalną poradę w zakresie interpretacji nowych wymogów prawnych?
- Czy interesariusze spółki wyrazili opinie na temat sposobu, w jaki należy odnieść się do którykolwiek z wymogów lub na temat polityki podatkowej spółki w odniesieniu do poszczególnych lokalizacji, w których spółka prowadzi działalność?
- Czy przy wyborze lub opracowywaniu kryteriów spółka wzięła pod uwagę cel przepisów - na przykład, czy istnieją kryteria, które wymagają oddzielnego ujawniania podatków od sprzedaży na rzecz osób trzecich i od transakcji wewnątrzgrupowych?
- Czy kierownictwo było zaangażowane w dialog branżowy lub analizowało, w jaki sposób inne podmioty w branży wdrażają wymogi?
- Czy istnieją powszechnie stosowane, uznane ramowe założenia, czy też interpretacje, wybór ramowych założeń i sprawozdawczość są zróżnicowane?
- Czy kierownictwo rozważyło uznane ramowe założenia lub zasady, które mogłyby zostać wykorzystane jako podstawa do opracowania dalszych kryteriów, na przykład UNGP w odniesieniu



do zasad dotyczących równości płci oraz projekt OECD dotyczący erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków (BEPS) lub standard *GRI 207:Tax* opracowany przez GSSB w odniesieniu do sprawozdawczości podatkowej spółki w podziale na kraje; oraz

- Czy jakiegokolwiek ramy lub zasady wybrane przez kierownictwo są odpowiednie same w sobie jako kryteria, czy też wymagały dalszego rozwoju?
- Czy spółka przestrzegała tych zasad, czy też stosowała je wybiórczo, zwłaszcza jeśli twierdzi, że raportowała „zgodnie” z określonymi ramowymi założeniami?
- Na przykład, standard GRI wymaga ujawnienia szeregu informacji tematycznych, których Spółka A nie ujawniła: liczba pracowników, środki trwałe, obroty netto oraz podatek dochodowy naliczony i zapłacony w bieżącym roku. Jeśli Spółka A wykorzystwała standard GRI jako podstawę do opracowania swoich kryteriów, w jaki sposób kierownictwo uzasadnia pominięcie innych informacji wymaganych przez ten standard?
- Czy opracowane kryteria obejmują stopień agregacji lub dezagregacji, z jakim informacje mają być prezentowane – na przykład różnice regionalne mogą być zaciemnione, jeśli dane dotyczące różnic w wynagrodzeniach kobiet i mężczyzn są prezentowane zbiorczo dla wszystkich krajów, gdy istnieją bardzo zróżnicowane poziomy wynagrodzeń w różnych krajach w połączeniu z regionalnymi różnicami w różnorodności płci?
- Czy kryteria są kompletne i dokładne, na przykład czy odnoszą się do wszystkich płci, z którymi identyfikują się pracownicy, i czy określają odpowiednią podstawę klasyfikacji płci?
- Czy kryteria obejmują potrzebę ujawnienia wszelkich niepewności związanych z pomiarem lub wyjaśnienia interpretacji „podatków”, „kontroli” i powodu wyboru metody kasowej zamiast memoriałowej?
- Czy istnieją kryteria dotyczące informacji jakościowych, które należy uwzględnić w raportowanych wskaźnikach? (paragrafy 332-336).

Ponieważ obowiązek zgłaszania tych spraw jest nowy, czy spółka nadal dopracowuje swoje kryteria w trakcie sporządzania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oraz w trakcie procesu atestacyjnego? Jeśli tak, czy jakiegokolwiek zmiany są wprowadzane retrospektywnie w celu wzmocnienia adekwatności kryteriów lub przedstawienia spółki w określony sposób?

Uzyskiwanie dowodów (Rozdziały 8 i 11)

Uzyskanie dowodów stanowi wyzwanie dla praktyka, ponieważ wymogi są stosunkowo nowe, a spółka może nie mieć jeszcze adekwatnego systemu raportowania i powiązanych mechanizmów kontroli, aby wyodrębnić, mierzyć i raportować informacje z dużej liczby różnych terytoriów w sposób kompletny, dokładny i na zasadzie porównywalności. Na niektórych terytoriach mogą również obowiązywać ograniczenia dotyczące udostępniania informacji. Istnieje szereg pytań, oprócz tych dotyczących systemu raportowania i powiązanych kontroli, które praktyk może chcieć rozważyć:

W odniesieniu do podatków zapłaconych w poszczególnych krajach:

- W jaki sposób informacje są mierzone i raportowane – na przykład, czy są one pobierane z dokumentacji księgowej, czy ze zbadanego sprawozdania finansowego, i czy są one pobierane „tak jak są”, czy też są do nich wprowadzane zmiany?



- Jeśli po prostu je wyodrębniono, to czy istotność przyjęta w sprawozdawczości finansowej jest odpowiednia w nowym kontekście? Może istnieć inny próg istotności niż przyjęty dla potrzeb sprawozdania finansowego, jeśli informacje te:
 - mają być wykorzystywane przez organy podatkowe;
 - są niezgodne z wymogami prawnymi; lub
 - jeśli spółka ma dość nieznaczące przychody i zyski oraz podatki w danym kraju w porównaniu z innymi krajami, ale podatki płacone przez spółkę są istotne w kontekście tego konkretnego kraju.
- Czy istnieją jakiegokolwiek zachęty dla kierownictwa do zniekształcania lub przedstawiania informacji w sposób stroniczy - na przykład, jeśli posiada politykę poszukiwania zachęt do planowania podatkowego w celu obniżenia podatków w krajach, w których obowiązują wysokie stawki podatkowe?
- W odniesieniu do jakościowych informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, czy wynikają one z zastosowania odpowiednich kryteriów, czy można je poddać procedurom gromadzenia dowodów i czy są spójne z przedstawionymi liczbami? Na przykład mogą istnieć kryteria, które wymagają wyjaśnienia, dlaczego płacone podatki są szczególnie niskie w stosunku do zysków.

Jakie dowody można uzyskać w odniesieniu do stwierdzeń dotyczących decyzji spółki o rozpoczęciu działalności w różnych systemach prawnych oraz tego, w jaki sposób na te decyzje wpływa szereg wymienionych czynników?

W odniesieniu do różnic w wynagrodzeniach kobiet i mężczyzn:

- Czy pracownicy są uwzględnieni w obliczeniach zgodnie z kryteriami, czy też na przykład wyłączono z obliczeń kwalifikujących się pracowników lub włączono niekwalifikujących się pracowników? W ramach przeprowadzanych procedur atestacyjnych praktyk może chcieć sprawdzić wybraną próbę pracowników:
 - z rejestrów płac, aby sprawdzić, czy pracownicy znajdują się na liście pracowników wykorzystanej do obliczania różnic w wynagrodzeniach kobiet i mężczyzn;
 - z listy wykorzystanej w obliczeniach do podstawowej dokumentacji płacowej w celu sprawdzenia, czy pracownik kwalifikuje się do włączenia zgodnie z kryteriami; oraz
 - pod kątem prawidłowej klasyfikacji jako mężczyzna lub kobieta.
- Czy przepracowane godziny są zgodne z kryteriami - na przykład, czy nie obejmują nadgodzin, gdy kryteria określają, że obliczenie nie obejmuje nadgodzin?
- Czy wynagrodzenia użyte do obliczenia wskaźnika są zgodne z kryteriami? Procedury atestacyjne mogą obejmować sprawdzanie:
 - od raportu użytego do obliczenia wskaźnika do dokumentacji płacowej w celu sprawdzenia, czy uwzględniono tylko kwalifikujące się wynagrodzenia; oraz
 - od dokumentacji płacowej do raportu użytego do obliczenia wskaźnika w celu sprawdzenia, czy jakiegokolwiek kwalifikujące się wynagrodzenia nie zostały pominięte w łącznej kwocie przyjętej do obliczeń.



- czy wynagrodzenia uwzględnione w obliczeniach są wynagrodzeniami będącymi przedmiotem raportu?
- Czy godziny pracy i wynagrodzenia kobiet i mężczyzn są uwzględniane w obliczeniach na tej samej podstawie?
- Czy liczby w tym wskaźniku zostały obliczone zgodnie z „zasadami”?
- Czy ujawnienia jakościowe są poparte dowodami i spójne z przedstawionymi liczbami?

Ocena zniekształceń w odniesieniu do informacji jakościowych (paragrafy 342-352)

Ocena zniekształceń w informacjach jakościowych, które towarzyszą nowym wskaźnikom, jest trudna, ponieważ istnieją zachęty dla spółki do przedstawiania swoich wskaźników w korzystnym świetle. Kryteria oparte na dość ogólnych zasadach pozwalają kierownictwu na stronniczość w prezentowaniu informacji w sposób, który może mieć na celu wpłynięcie na decyzje podejmowane przez użytkownika. Osądy dotyczące znaczenia dla procesu decyzyjnego użytkowników mogą być zatem trudne.

Dla celów tego przykładu, praktyk zakończył swoją pracę nad danymi liczbowymi dotyczącymi różnic w wynagrodzeniach kobiet i mężczyzn i jest przekonany, że zostały one obliczone zgodnie z kryteriami i istnieją dowody na poparcie przedstawionych zbiorczych danych liczbowych.

Praktyk wykonał również pewną pracę nad opisem narracyjnym przedstawionym wraz z liczbami i zgłosił kwestię do omówienia z kierownictwem. Praktyk zaobserwował podczas szeregu wizyt w zakładzie produkcyjnym w trakcie przeprowadzania corocznego badania sprawozdania finansowego, że nie wydaje się, aby nastąpił zauważalny wzrost liczby kobiet zatrudnionych w fabryce.

Praktyk był tym zaniepokojony i po sprawdzeniu dokumentacji płacowej spółki zauważył, że w dokumentacji płacowej produkcji nie było znaczącej liczby pracowników płci żeńskiej, jednak zgłoszone wskaźniki różnic w wynagrodzeniach kobiet i mężczyzn wykazywały wyraźny spadek wskaźnika i nieco wyższe zarobki kobiet. Część opisowa tego nie wyjaśnia.

Praktyk jest zdania, że ujawnione informacje nie są zgodne z określonymi przez spółkę kryteriami ujawniania informacji, aby „mówić jak jest” i mogą wprowadzać użytkowników w błąd. Praktyk wyraża swoje zaniepokojenie wobec kierownictwa i prosi, aby jakościowe informacje o zagadnieniu różnic w wynagrodzeniach kobiet i mężczyzn zawierały wystarczające ujawnienia, aby umożliwić właściwe zrozumienie danych liczbowych przez użytkowników informacji. Praktyk omawia również z kierownictwem, czy kryteria pomiaru są wystarczająco stosowne. Na przykład, prezentowanie wskaźników różnic w wynagrodzeniach kobiet i mężczyzn na niższym poziomie dezagregacji, to jest, przykładowo, prezentowanie wskaźników oddzielnie dla pracowników na stanowiskach produkcyjnych i handlowych.

Kierownictwo zgadza się wprowadzić poprawki do swoich ujawnień, jak zaznaczono poniżej (przekreślenie tekstu usuniętego i niebieski tekst uzupełnień), aby spełnić kryterium bezstronnego ujawnienia danych opisowych, ale uważa, że kryteria nie muszą być zmieniane w celu przedstawienia zdezagregowanych wskaźników w świetle takich zmian. Praktyk akceptuje stanowisko kierownictwa w sprawie kryteriów, ale może chcieć rozważyć, czy potrzebne są dalsze prace w celu uzyskania dalszych dowodów na temat zmienionych ujawnień.



Jesteśmy zobowiązani do... [brak zmian]

Będąc częścią historycznie zdominowanej przez mężczyzn branży motoryzacyjnej, w spółce występował ~~do niedawna~~ nierówny podział pomiędzy mężczyznami i kobietami, ~~ale niedawno zaczęło się to zmieniać~~. W ciągu ostatnich dwóch lat wprowadziliśmy ~~pewne znaczące~~ zmiany i jesteśmy dumni, że zatrudniamy więcej kobiet ~~we wszystkich obszarach~~ naszej działalności.

Nasza analiza pokazuje jednak, że kobiety najczęściej dołączają do nas na poziomie absolwenta i pracują na stanowiskach handlowych, z dobrą ścieżką awansu na stanowiska kierownicze i stosunkowo wysokimi stawkami wynagrodzenia. Zmiana różnicy w wynagrodzeniach kobiet i mężczyzn na korzyść kobiet wykazana w 202[X], w porównaniu ze zmianą w 202[X-1] na korzyść mężczyzn, odzwierciedla stosunkowo niski, ale rosnący stosunek liczby kobiet do liczby mężczyzn oraz korektę wynagrodzeń pracowników w naszych funkcjach handlowych, szczególnie na wyższych stanowiskach, które są zwykle zajmowane przez kobiety. Pracujemy nad większą równowagą płci w całej naszej działalności i nadal koncentrujemy się na eliminowaniu różnic w wynagrodzeniach kobiet i mężczyzn. Zdajemy sobie sprawę, że rekrutacja, szkolenie i promowanie bardziej zrównoważonej pod względem płci siły roboczej może zająć trochę czasu, ale nadal dążymy do osiągnięcia lepszej równowagi ~~we wszystkich obszarach~~ naszej działalności i ~~na wszystkich poziomach~~ naszej siły roboczej.



Odniesienie się do „innych informacji” w rocznym raporcie i sprawozdaniu finansowym (paragrafy 353-356)

Odniesienie się do „innych informacji” w rocznym raporcie i sprawozdaniu finansowym może stanowić potencjalne wyzwanie dla praktyka, ponieważ wymagane jest, aby informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia (informacje o różnicach w wynagrodzeniach kobiet i mężczyzn oraz informacje o zapłaconych podatkach w podziale na kraje) były prezentowane w sekcji „Komentarz zarządu” w rocznym raporcie i sprawozdaniu finansowym spółki. W związku z tym informacje zawarte w komentarzu zarządu inne niż informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, a także sprawozdania finansowe i inne raporty zawarte w rocznym raporcie i sprawozdaniu finansowym, które nie zostały zbadane przez praktyka i nie były przedmiotem usługi atestacyjnej, będą zawierać inne informacje. W odniesieniu do tych obszernych innych informacji konieczne może być uważne potraktowanie przez praktyka następujących spraw:

- Czy informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia są wyraźnie odróżnione od innych informacji w komentarzu zarządu, tak aby było jasne dla użytkowników raportu atestacyjnego, że takie „inne informacje” nie są objęte zleceniem atestacyjnym.
- Praktyk jest zobowiązany do zapoznania się ze wszystkimi innymi informacjami zawartymi w komentarzu zarządu oraz w sprawozdaniu finansowym i innych raportach zawartych w raporcie rocznym i sprawozdaniu finansowym w celu zidentyfikowania istotnych niespójności, jeśli takie istnieją, z informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Prawdopodobnie istnieją związki między informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia a różnymi aspektami innych informacji.
- Praktyk może zatem uznać za pomocne rozważenie, gdzie te związki najprawdopodobniej występują w innych informacjach. Może to umożliwić praktykowi przypisanie elementów innych informacji, w przypadku których istnieje większe prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych niespójności, do

osób o odpowiednich kompetencjach w przedmiocie zlecenia, które mogą obejmować każdego eksperta praktyka, którego praca jest wykorzystywana.

- W przypadku zidentyfikowania istotnych niespójności lub istotnego zniekształcenia faktów w innych informacjach, praktyk jest zobowiązany do omówienia tych spraw ze sporządzającym i podjęcia odpowiedniego dalszego działania. Ustalenie, jakie dalsze działanie jest odpowiednie, może stanowić wyzwanie.
- Na przykład, praktyk może znaleźć inne oświadczenia w komentarzu zarządu lub innych raportach w raporcie rocznym i sprawozdaniu finansowym, które odnoszą się do strategicznych celów spółki i działań związanych z bezpieczeństwem w miejscu pracy lub różnorodnością płci i związaną z tym sprawiedliwością wynagrodzeń.
- Zapoznanie się z tymi elementami innych informacji może doprowadzić praktyka do wykrycia istotnej niespójności między jakościowymi ujawnieniami w innych informacjach na temat strategii spółki w zakresie różnorodności pracowników pod względem płci oraz działań, które spółka podjęła w tym kierunku, a zmienionymi jakościowymi ujawnieniami na temat wskaźnika różnic w wynagrodzeniach kobiet i mężczyzn, które kierownictwo zaproponowało w odpowiedzi na zniekształcenie wykryte przez praktyka.
- Po omówieniu takiej niespójności z kierownictwem i przeprowadzeniu przez praktyka dalszych procedur dotyczących ujawnień jakościowych w innych informacjach na temat strategii różnorodności płci i powiązanych działań, praktyk może stwierdzić, że ujawnienia te zawierają istotne zniekształcenie faktów. Praktyk może uznać, że dalsze działania, które byłyby odpowiednie w danych okolicznościach, obejmowałyby zwrócenie się do kierownictwa o skorygowanie zniekształceń.

Przykład 10: Ilustrujący rozważania praktyka w związku ze stosowaniem jako kryteriów Ramowych Założeń Sprawozdawczości Zintegrowanej (ang. *Integrated Reporting Framework*)

(Ilustruje zastosowanie Wytycznych zawartych w: Rozdziałach 3, 4, 5, 8, 10, 11, paragrafach 271; 273-277; 337-341; 342-356; 373-386)

Informacje ogólne

Spółka A jest tradycyjnym sprzedawcą detalicznym działającym w sklepach stacjonarnych w kilku krajach, a od niedawna także w Internecie. Spółka A konkuruje w sektorze modowym i nie jest uważana za lidera rynku. Spółka A jest notowana na giełdzie w Kraju A, w którym „norma” kapitalizacji rynkowej dla liderów rynku w sektorze detalicznym wynosi około 3-krotność aktywów netto w zbadanym bilansie. Obecny wskaźnik Spółki A wynosi 1,5-krotność jej aktywów netto, ale kierownictwo uważa, że prawdziwa wartość Spółki A jest o dodatkowe 20% wyższa od jego obecnej kapitalizacji rynkowej. Kierownictwo przypisuje zaniżoną wycenę brakowi pełnej świadomości rynkowej oraz niezrozumieniu między innymi następujących spraw odnoszących się do Spółki A:

- jakości jej zarządzania strategicznego, ładu korporacyjnego i innych kluczowych procesów biznesowych, systemów, ludzi i mechanizmów kontroli;
- strategii rozwoju produktów i usług, w szczególności poprzez szybko rozwijającą się działalność w Internecie; oraz
- zmotywowanych i dobrze wyszkolonych zespołów obsługi klienta.

Jako stosunkowo nowa firma zajmująca się sprzedażą detaliczną, Spółka A prezentowała w wewnętrznych raportach kilka strategicznych kluczowych wskaźników efektywności (KPI), ale do niedawna nie poczyniła większych postępów w raportowaniu ich na zewnątrz, chociaż raportował jeden lub dwa wybrane KPI. Liderzy rynku zazwyczaj sporządzają zewnętrzne zintegrowane raporty, które podkreślają ich unikalne możliwości, w tym między innymi:

- możliwości cyfrowe i związane z danymi, które wykorzystują do stworzenia sprawnego narzędzia gromadzenia wiedzy o klientach;
- zadowolenie klienta; oraz
- zaangażowanie i strategiczne dostosowanie swoich pracowników.

Spółka A jest mniej zaawansowana niż liderzy rynku, jeśli chodzi o możliwości cyfrowe, ale jest mocno skoncentrowana na zadowoleniu klientów i „rozwoju pracowników” w miarę rozwoju spółki. Jednak w przeciwieństwie do swoich konkurentów, spółka nie przedstawiła swoich procesów biznesowych i wyników w zewnętrznym raporcie. Doniesienia medialne i wpisy na „Twitterze” w ciągu roku wzbudziły pewne obawy dotyczące Spółki A, odnoszące się głównie do:

- niezadowolonych klientów;
- słabych wyników w zakresie bezpieczeństwa łańcucha dostaw; oraz
- zawyżonych wynagrodzeń dyrektorów wykonawczych w świetle postrzeganego profilu Spółki A.

Spółka A odrzuciła je jako nieoparte faktami spekulacje, ale dostrzegła kluczowe znaczenie skutecznej komunikacji z akcjonariuszami w sprawach wykraczających poza sprawozdanie finansowe, koncentrując się całościowo na „Biznesie” Spółki A. Spółka A wdrożyła już kompleksowy zestaw struktur i praktyk

zarządzania, kierując się zasadami ładu korporacyjnego swojego organu regulacyjnego, w celu promowania wysokich standardów etycznych, rygorystycznej wewnętrznej kontroli i przezorności oraz rzetelnego podejmowania decyzji we wszystkich kluczowych obszarach działalności Zarządu.

Spółka A nadal inwestuje w swoje systemy i procesy, dzięki czemu może raportować zewnętrze w sposób, który zwiększy zrozumienie przez inwestorów i innych interesariuszy wartości tworzonej przez działalność, wyniki i perspektywy Spółki A. Spółka A jest przekonana, że zewnętrzna zintegrowana sprawozdawczość przyniesie korzyści w postaci usprawnienia zarówno podstawowych procesów biznesowych, jak i postrzeganej wartości Spółki A. Spółka A sporządziła swój pierwszy zintegrowany raport za bieżący rok na zasadzie dobrowolności. Zawarte w nim informacje finansowe pochodzą ze zbadanego sprawozdania finansowego. Do sporządzenia zintegrowanego raportu wykorzystwała Międzynarodowe Ramowe Założenia Sprawozdawczości Zintegrowanej uzupełnione o własne kryteria określone w podstawie sporządzenia, i zleciła usługę atestacyjną dającą racjonalną pewność co do całego raportu.

Partner odpowiedzialny za zlecenie jest audytorem sprawozdań finansowych Spółki A od wielu lat i posiada dobrą znajomość działalności i jej otoczenia, systemu kontroli wewnętrznej oraz jakości informacji finansowych. Zespół wykonujący zlecenie również posiada dobrą znajomość działalności spółki dzięki swojej pracy jako audytorzy sprawozdań finansowych i ma duże doświadczenie w sektorze detalicznym.

Podobnie jak zintegrowane raporty innych sprzedawców detalicznych, raport Spółki A ma w dużej mierze charakter jakościowy, przedstawiając opis modelu biznesowego Spółki A, jej cele strategiczne i otoczenie zewnętrzne. Jest on prezentowany na stronie internetowej Spółki A z hiperłączami między sekcjami raportu oraz do innych stron internetowych, zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych w stosunku do Spółki A.

Poniżej przedstawiono trzy fragmenty zintegrowanego raportu Spółki A, odnoszące się do celu i strategii Spółki A (A), relacji z klientami (B) i zarządzania (C). Spółka A sporządzała wcześniej zewnętrzne raporty dotyczące wybranych kluczowych wskaźników efektywności, w tym między innymi KPI w zakresie bezpieczeństwa pracowników („współczynnika wypadkowości w fabrykach w łańcuchu dostaw”), który jest również raportowany przez inne podmioty z branży, ale nie uwzględniła tego kluczowego wskaźnika efektywności w raporcie za bieżący rok.

A. Nasz cel, nasza strategia (fragment)

Nasz model biznesowy jako sprzedawcy detalicznego odzieży modowej polega na pozyskiwaniu towarów od zewnętrznych dostawców i sprzedawaniu ich konsumentom za pośrednictwem naszej sieci sklepów detalicznych i platformy internetowej. Naszym celem jest dostarczanie ekskluzywnych i aspiracyjnych marek modowych konsumentom wyznaczającym trendy. Nasz model biznesowy wyróżnia nas na tle innych firm z branży w krajach, w których prowadzimy działalność.

Dążymy do rozwoju naszej działalności, aby stać się światowej klasy wielokanałowym sprzedawcą odzieży, akcesoriów i artykułów gospodarstwa domowego, działającym na całym świecie. Nasza strategia ma na celu poszerzenie naszego portfolio produktów i bazy klientów, aby stworzyć zdywersyfikowany profil zysków i większą wartość dla naszych akcjonariuszy i innych interesariuszy.

W okresie sprawozdawczym konsekwentnie stosowaliśmy naszą strategię, która pozostaje odpowiednią strategią na nadchodzący rok. Średnioterminowe plany strategiczne są opracowywane przez Zarząd i są określane w odniesieniu do: modelu biznesowego Spółki A, wizji i celu, zidentyfikowanych istotnych kwestii oraz związanych z nimi ryzyk i szans, warunków makroekonomicznych oraz sił konkurencyjnych. Nasze kluczowe średnioterminowe plany strategiczne zostały podsumowane poniżej, wraz ze sposobem, w jaki je realizujemy:

Materiały wspomagające RSZ: Przykłady wybranych aspektów zleceń atestacyjnych dotyczących RSZ

Średnioterminowe plany strategiczne	Optymalizacja aktywności klientów	Rozwój możliwości sprzedaży wielokanałowej	Wzmocnienie zarządzania łańcuchem dostaw	Dywersyfikacja portfela
<p style="text-align: center;"><i>Jak zrealizowaliśmy nasze plany w 202X r.</i></p>	<p>Liczba nowych wniosków o kartę sklepową po raz pierwszy przekroczyła 2 miliony; liczba zatwierdzonych wniosków wzrosła o 25%</p> <p>Lepsze zarządzanie windykacją; niższe nieściągalne należności – zobacz także:</p> <p style="text-align: center;">Wskaźniki finansowe</p>	<p>Uruchomienie platformy internetowej wraz z nową stroną internetową pod koniec pierwszego kwartału; obroty wygenerowane w sprzedaży internetowej w okresie 9 miesięcy odpowiadają rocznej sprzedaży dużego sklepu flagowego – zobacz także:</p> <p style="text-align: center;">Sprzedaż w podziale na sklepy</p>	<p>Konsolidacja zakupów surowców w celu zwiększenia wartości dla klientów</p> <p>Znacznie zwiększyliśmy lokalne zakupy i produkcję, aby zminimalizować koszty transportu i skrócić czas realizacji zamówień</p>	<p>Rozszerzenie obecności w Europie poprzez otwarcie dwóch sklepów detalicznych</p> <p>Przejęcie marki akcesoriów domowych „My LuXLife”</p>
<p style="text-align: center;"><i>Plany i priorytety na nadchodzący rok</i></p>	<p>Usprawnienie procesu decyzyjnego nowych klientów</p> <p>Integracja działań w sprzedaży internetowej w celu zapewnienia całościowego obrazu profilu klienta, aby zwiększyć zyski zarówno w sklepach stacjonarnych, jak i internetowych</p>	<p>W trzecim kwartale marka My LuXLife zostanie włączona do e-sprzedaży i zostanie opracowana nowa koncepcja na potrzeby sprzedaży internetowej</p>	<p>Zaoferowanie klientom lepszej wartości poprzez nieustanne koncentrowanie się na strategicznych zakupach tkanin i konsolidacji dostawców – zobacz także:</p> <p style="text-align: center;">Nasi klienci w skrócie</p>	<p>Udoskonalenie oferty produktów My LuXLife i przetestowanie nowej koncepcji sklepu</p>

B. Nasze relacje (fragment podpunktu dotyczącego relacji z klientami)

Nasi klienci w skrócie

1,8 mln aktywnych klientów

5,2 mln członków programu lojalnościowego

0,2 mln klientów sprzedaży internetowej

Co lubią nasi klienci

- **Naszą modę wyznaczającą trendy**
- **Nagrody w naszym programie lojalnościowym**
- **Nasze atrakcyjne wizualnie sklepy i godziny ich otwarcia**
- **Naszą łatwą w obsłudze stronę internetową**
- **Nasze doświadczenie w obsłudze klienta**

Co możemy jeszcze poprawić

- Ceny towarów
- Szerszy zakres towarów w sprzedaży internetowej

Jak radzimy sobie z obszarami wymagającymi poprawy

- Aktywnie zarządzamy naszym łańcuchem dostaw w celu pozyskiwania dobrej jakości tkanin pochodzących ze zrównoważonych źródeł, a do produkcji naszej odzieży wykorzystujemy głównie lokalnych producentów
- Poszerzamy asortyment zakupów w sprzedaży internetowej
- Utrzymujemy aktywny kontakt z naszymi klientami i uczestnikami programu lojalnościowego poprzez interakcję w sklepie i telefoniczne centrum obsługi klienta. Wprowadziliśmy funkcję „chatbota” na naszej stronie internetowej, aby zapewnić klientom natychmiastowy dostęp do odpowiedzi, których potrzebują. Nasz czas odpowiedzi na wszystkie zapytania klientów nie przekroczy 24 godzin, a naszym celem jest utrzymanie oceny klientów na poziomie „bardzo dobrym” lub wyższym.

C. Ład korporacyjny (fragment raportu komitetu ds. wynagrodzeń)

Komitet ds. wynagrodzeń, składający się z trzech niezależnych dyrektorów niewykonawczych, sprawuje nadzór nad praktykami i polityką Spółki A w zakresie wynagrodzeń. Komitet jest odpowiedzialny za przegląd, rekomendowanie i zatwierdzanie wynagrodzeń dyrektorów wykonawczych i niewykonawczych. Komitet dokonuje corocznego przeglądu strategii wynagrodzeń Spółki A, aby upewnić się, że pozostaje ona zgodna z celem zwiększania wartości dla akcjonariuszy. Strategia koncentruje się na przyciąganiu i utrzymywaniu wysoko wydajnego zespołu wykonawczego oraz odpowiedniej równowadze między wynagrodzeniem gwarantowanym i zmiennym, a także między wynikami krótko- i długoterminowymi oraz wynagrodzeniem, które odzwierciedla krótko- i długoterminowe cele Spółki A.

Gwarantowane wynagrodzenie jest ustalane w odniesieniu do norm rynku pracy. Spółka A korzysta z usług firmy niezależnych doradców w celu porównywania naszych praktyk w zakresie wynagrodzeń dyrektorów wykonawczych i niewykonawczych z podobnymi spółkami notowanymi na giełdzie. Obecni sprzedawcy detaliczni z listy porównawczej są następujący [lista spółek]. Wynagrodzenie zmienne jest ustalane na podstawie...

Polityka wynagrodzeń Spółki A i raport z jej wdrożenia muszą zostać zatwierdzone w drodze odrębnych, niewiążących głosowań doradczych na WZA. W przypadku, gdy 20% lub więcej oddanych głosów jest przeciwnych jednej lub obu uchwałom, Spółka A współpracuje z akcjonariuszami w celu ustalenia przyczyn głosów przeciwnych i ujawnia kroki podjęte przez Spółkę A w celu rozwiązania uzasadnionych i racjonalnych wątpliwości w raporcie o wynagrodzeniach za kolejny rok. Akcjonariusze nie zgłosili żadnych istotnych kwestii, w związku z czym w okresie sprawozdawczym nie były wymagane żadne działania w celu odniesienia się do nich. Następujące wynagrodzenia i dodatki zostały wypłacone dyrektorom wykonawczym w roku zakończonym xx 202X...

Część A: Uwagi praktyka przed akceptacją zlecenia

Partner odpowiedzialny za zlecenie jest zobowiązany do ustalenia, czy spełnione są warunki konieczne dla realizacji usługi atestacyjnej. Kluczowym pytaniem partnera jest: „Czy Spółka A jest gotowa na zintegrowaną sprawozdawczość i czy ma racjonalne podstawy dla swojego zintegrowanego raportu?” Partner odpowiedzialny za zlecenie posiada już znaczną wiedzę na temat Spółki A z badania sprawozdania finansowego, ale chce ją poszerzyć przed podjęciem decyzji o przyjęciu zlecenia. Zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia jest „działalność gospodarcza” Spółki A, co obejmuje szerszą tematykę niż w przypadku badania sprawozdania finansowego. W związku z tym partner odpowiedzialny za zlecenie sugeruje Spółce A wykonanie dodatkowej usługi przed akceptacją zlecenia („ocena gotowości”), która nie ma charakteru atestacyjnego, w celu uzyskania informacji na potrzeby decyzji o akceptacji zlecenia. Spółka A zgadza się na dodatkową usługę, podczas której partner odpowiedzialny za zlecenie planuje uzyskać



rozumienie zarządzania, procesów, systemów i mechanizmów kontroli związanych ze sporządzaniem zintegrowanego raportu. Obejmuje to sposób, w jaki jednostka ustala tematy sprawozdawcze do uwzględnienia w swoim raporcie.

Partner odpowiedzialny za zlecenie wyjaśnia, że celem proponowanej usługi atestacyjnej nie będzie wydanie opinii na temat tego, czy strategia jest właściwa lub czy raportowany rezultat zostanie osiągnięty, ponieważ nie będzie możliwe uzyskanie dowodów na poparcie takich wniosków, ale wyciągnięcie wniosku na temat tego, czy zintegrowany raport Spółki A został sporządzony zgodnie z ujawnionymi kryteriami. Na zakończenie usługi poprzedzającej akceptację zlecenia, partner odpowiedzialny za zlecenie podejmie decyzję o tym, czy warunki konieczne są spełnione i czy przeprowadzić zlecenie atestacyjne. Jeśli warunki konieczne nie są spełnione, Spółka A zgodziła się podjąć działania naprawcze w celu przygotowania się do zlecenia atestacyjnego w następnym roku. Partner odpowiedzialny za zlecenie sporządza kilka uwag, między innymi te zamieszczone poniżej, w celu uzyskania odpowiednich wyjaśnień podczas usługi poprzedzającej akceptację zlecenia:

- *Porozmawiaj z Dyrektorem Generalnym i Zarządem o tym, dlaczego sporządzają zintegrowany raport i dla kogo.*
- *Poproś o dokumentację Spółki A dotyczącą jej działalności - tj. „Co”, „Jak” i „Dlaczego” tworzenia wartości (cel, strategia, ryzyko i szanse, alokacja zasobów i zarządzanie relacjami, model biznesowy). Dla kogo została sporządzona dokumentacja i w jaki sposób jest ona wykorzystywana wewnątrz przez spółkę?*
- *Poproś o kryteria zastosowane w Nocie dotyczącej podstawy sporządzenia i prezentacji w zintegrowanym raporcie oraz przy podejmowaniu decyzji o tym, co należy uwzględnić w raporcie, a także o dokumentację dotyczącą tego, w jaki sposób ustalono tematy sprawozdawcze do uwzględnienia i jakie są te tematy. Czy spodziewalibyśmy się zobaczyć tutaj coś innego, bazując na tym, co wiemy z audytu?*
- *Omów zarządzanie, procesy, systemy i kontrole w zakresie (i) tego, co należy uwzględnić, (ii) sposobu oceny i prezentacji w raporcie oraz (iii) tego, jakie dowody są przechowywane. Poproś o dokumentację systemów informatycznych – np. czy istnieją schematy blokowe, podręczniki polityki i schematy organizacyjne? W jaki sposób różne systemy sprawozdawczości finansowej i niefinansowej leżące u podstaw sprawozdawczości finansowej, sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju i sprawozdawczości zintegrowanej łączą się ze sobą?*
- *Zapytaj, z jakich informacji stron trzecich korzystają - wiem, że używają niektórych mierników branżowych do porównania z konkurencją - jakie to mierniki i ich źródło? Musimy również zrozumieć, w jaki sposób przeprowadzane są badania satysfakcji klientów i jakie są oczekiwania dotyczące możliwości uzyskania dowodów na informacje sporządzone dla Spółki A przez stronę trzecią.*
- *Udokumentuj pominięcia lub słabości, które zidentyfikujemy, ponieważ będziemy chcieli zgłosić je kierownictwu.*

Partner odpowiedzialny za zlecenie chciałby, aby ten sam „podstawowy” zespół wykonał usługę poprzedzającą akceptację zlecenia oraz zlecenie atestacyjne (jeśli zlecenie atestacyjne zostanie zaakceptowane), tak aby istniała ciągłość wiedzy o spółce, ale chciałby również włączyć do zespołu wystarczające specjalistyczne kompetencje atestacyjne w zakresie zintegrowanej sprawozdawczości, ponieważ jest to pierwsze zlecenie dotyczące sprawozdawczości zintegrowanej, które partner wykonuje. Inna specjalistyczna wiedza o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia (np. w zakresie strategii,



procesów biznesowych lub zarządzania ryzykiem), która może być potrzebna, zostanie rozważona na etapie planowania usługi atestacyjnej.

Dla celów części B tego przykładu przyjęto, że:

- partner odpowiedzialny za zlecenie ustalił, że warunki konieczne dla zlecenia atestacyjnego są spełnione i zlecenie atestacyjne zostało zaakceptowane, oraz
- w oparciu o zbadaną dokumentację i testy krok po kroku, które zespół wykonujący zlecenie zdecydował się przeprowadzić podczas zlecenia poprzedzającego akceptację, można oczekiwać, że system kontroli wewnętrznej istotny dla procesu zintegrowanej sprawozdawczości Spółki A działał skutecznie. Pozwoli to zespołowi wykonującemu zlecenie przetestować stosowne kontrole.

Część B: Rozważania praktyka po przyjęciu zlecenia atestacyjnego

Rozważania praktyka

Dyskusja zespołu wykonującego zlecenie na temat planowania podkreśla, że raport zintegrowany jest z natury raportem dotyczącym przyszłości, ponieważ informuje o zdolności jednostki do tworzenia wartości dla inwestorów z upływem czasu. Będzie to miało wpływ na podejście do zlecenia atestacyjnego oraz charakter dowodów, które zespół będzie musiał uzyskać i rozważyć. Partner odpowiedzialny za zlecenie podkreśla, że zespół wykonujący zlecenie skupi się na uzyskaniu dowodów potwierdzających:

- Czy zarządzanie, procesy i kontrole wewnętrzne są odpowiednio zaprojektowane i działają tak, jak zostały zaprojektowane, przez cały okres sprawozdawczy, aby zapewnić racjonalną podstawę dla informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.
- W odniesieniu do informacji dotyczących przyszłości (zob. paragrafy 373-386), że:
 - Założenia przyjęte do przygotowania informacji dotyczących przyszłości są racjonalne – może to oznaczać:
 - Włączenie ekspertów w przedmiocie zlecenia do zespołu wykonującego zlecenie, gdy zagadnienie będące przedmiotem zlecenia jest złożone lub obarczone wysokim stopniem niepewności; oraz
 - Jeśli kierownictwo skorzystało z usług własnych ekspertów, należy rozważyć kompetencje, możliwości i obiektywizm tych ekspertów, uzyskać zrozumienie pracy ekspertów oraz ocenić jej odpowiedniość jako dowodu, zgodnie z wymogami paragrafu 54 Standardu.
 - Wykorzystane dane bazowe są wiarygodne - zespół wykonujący zlecenie może wykorzystać pracę zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego, na przykład gdy dane bazowe zostały poddane procedurom atestacyjnym w ramach badania sprawozdania finansowego lub gdy pochodzą z systemu sprawozdawczości finansowej lub innego systemu sprawozdawczego, w którym stwierdzono, że kontrole wewnętrzne działają skutecznie;
 - Przedstawione informacje dotyczące przyszłości zostały obliczone zgodnie z podanymi założeniami i podstawą sporządzenia.
- Przekazane informacje odzwierciedlają rzeczywistą sytuację Spółki A, na przykład:
 - Zgłoszona strategia jest rzeczywistą strategią Spółki A, o czym świadczy jej wewnętrzna dokumentacja, protokoły ze spotkań, ukierunkowanie działań; oraz



- Przedstawione wskaźniki KPI są tymi, które kierownictwo faktycznie wykorzystuje do prowadzenia działalności i zostały zmierzone i wykazane zgodnie z podaną podstawą sporządzenia.
- Rzeczywiste okoliczności, w jakich znajduje się Spółka A, potwierdzają przedstawiony bieżący cel i przewagę konkurencyjną w świetle, na przykład, znanych lub oczekiwanych zmian w otoczeniu zewnętrznym Spółki A lub planowanego modelu operacyjnego.

Zarządzanie i kontrola wewnętrzna (Rozdział 6)

Podejście do zlecenia atestacyjnego będzie koncentrowało się bardziej szczegółowo niż podczas oceny gotowości na zrozumieniu zarządzania, procesów i kontroli wewnętrznych w celu sporządzenia informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, ponieważ struktura sprawozdawczości Spółki A jest złożona. Procesy i kontrole, które będą brane pod uwagę przez zespół, będą dotyczyły zarówno informacji jakościowych, jak i ilościowych. Na przykład, zespół wykonujący zlecenie planuje:



- Zapoznać się ze stosowanymi procesami w celu wyodrębnienia, wyboru, pomiaru lub oceny oraz zestawienia informacji dotyczących każdej z raportowanych spraw, na przykład celów strategicznych, ryzyk i szans, krytycznych działań w ramach kluczowych procesów biznesowych oraz wyników i rezultatów.
- Potwierdzić właściwe zrozumienie systemów raportowania w odniesieniu do informacji o politykach i procesach komitetu ds. wynagrodzeń, działaniach i podejmowaniu decyzji oraz czy mogą one stanowić stosowne i wiarygodne źródło dowodów na to, że określone polityki i procesy były przestrzegane w praktyce, a informacje na ich temat oraz związane z nimi działania i decyzje komitetu zostały odpowiednio ujawnione.
- Rozważyć, jakie procedury atestacyjne zostały wykonane przez zespół wykonujący badanie sprawozdania finansowego w odniesieniu do kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową, wyniki tych procedur oraz czy może być konieczne zbadanie skuteczności działania innych lub dodatkowych kontroli.
- Ocenić projekt wszelkich stosownych niefinansowych mechanizmów kontroli wewnętrznej i ustalić, czy zostały one wdrożone. Jeśli tak, sprawdzić skuteczność ich działania – według wstępnej opinii zespołu wykonującego zlecenie mogą to być kontrole dotyczące pomiaru i raportowania liczby nowych wniosków klientów, liczby zapytań klientów, czasu odpowiedzi na zapytania klientów, liczby programów lojalnościowych, projektowania i przeprowadzania ankiet satysfakcji klientów (niezależnie od tego, czy są one przeprowadzane „wewnętrznie”, czy zlecane na zewnątrz).
- Rozważyć, czy kontrole wewnętrzne nad interfejsem między systemami sprawozdawczości finansowej i niefinansowej mogą wymagać przetestowania w ramach gromadzenia dowodów przez zespół: na przykład te dotyczące przenoszenia lub pobierania informacji ze zbadanych sprawozdań finansowych oraz dotyczące poziomu agregacji lub dezagregacji informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.
- Przeprowadzić ocenę zaprojektowania i wdrożenia oraz przetestować skuteczność działania kontroli wewnętrznej nad sprzedażą internetową, ponieważ Spółka A dopiero niedawno rozpoczęła swoją obecność w Internecie i jest to obszar, w którym same testy wiarygodności prawdopodobnie nie dadzą wystarczających i odpowiednich dowodów.



Uzyskiwanie dowodów (Rozdziały 8, 10-11)

Dowody uzyskiwane poprzez testowanie skuteczności działania stosownych mechanizmów kontroli

Informacje finansowe

Stosowne kontrole nad informacjami finansowymi Spółki A przetestowane podczas badania sprawozdania finansowego, obejmującego ten sam okres, co zintegrowany raport, zostały uznane za działające skutecznie i oczekuje się, że dostarczą dowodów, które są stosowne dla wyciągnięcia wniosku na temat informacji finansowych zawartych w zintegrowanym raporcie. Przeprowadzone zostaną jednak dodatkowe testy szczegółowe konkretnych informacji finansowych, ponieważ przetwarzane informacje bazowe są prezentowane w raporcie zintegrowanym w sposób skorygowany w porównaniu do ich prezentacji w sprawozdaniu finansowym.

Informacje o relacjach z klientami (niefinansowe)

Przeprowadzone przez zespół wykonujący zlecenie badanie skuteczności działania kontroli wewnętrznych nad niefinansowymi informacjami o relacjach z klientami nie wykazało żadnych wyjątków, a zespół wykonujący zlecenie mógł stwierdzić, że stosowne kontrole poddane testom działają skutecznie.

Informacje o bezpieczeństwie łańcucha dostaw (niefinansowe)

Podczas przeprowadzania procedur mających na celu sprawdzenie skuteczności działania stosownych mechanizmów kontroli nad informacjami o bezpieczeństwie łańcucha dostaw, zespół znalazł jeden wyjątek w zakresie skuteczności kontroli kierownictwa nad procesem ustalania stosownych kluczowych wskaźników efektywności. W ramach procesu ustalono, że wskaźnik KPI SCLTI (zob. informacje ogólne powyżej) powszechnie stosowany w całej branży, w tym przez konkurencję, nie jest już raportowany przez Spółkę A, ale nie podano wyjaśnienia pominięcia tego KPI w zintegrowanym raporcie. Wygląda na to, że ostatnie doniesienia medialne są w dużym stopniu powiązane z pominięciem tej informacji.

Zespół wykonujący zlecenie jest zaniepokojony tym, że: (i) procesy i kontrole wewnętrzne nie zapobiegły lub nie wykryły i nie skorygowały tego pominięcia; oraz (ii) mogło to skutkować podaniem nieobiektywnych informacji.

W odpowiedzi na dalsze pytania kierownictwo wyjaśniło, że w ciągu roku Spółka A przeniosła większość swoich działań związanych z zakupami do swoich lokalnych producentów z jej centralnego działu zaopatrzenia. Współpraca z lokalnymi producentami nad wdrożeniem programu edukacyjnego w zakresie bezpieczeństwa dla nich samych i ich dostawców oraz wprowadzenie audytów BHP dla lokalnych producentów i ich dostawców zaowocowały bardzo niskim wskaźnikiem wypadkowości w łańcuchu dostaw w bieżącym roku, w ramach nowych ustaleń. Kierownictwo jest zdania, że uwzględnienie wskaźnika KPI SCLTI w informacjach porównawczych mogłoby zostać przyjęte jako bardziej stronnicze niż nieuwzględnienie go w ogóle, ponieważ porównanie wyników tego wskaźnika KPI w ramach nowych ustaleń dotyczących zarządzania bezpieczeństwem zakupów i łańcucha dostaw z wynikami w ramach poprzednich ustaleń wprowadzałoby w błąd, biorąc pod uwagę znaczące zmiany w ustaleniach.

Partner odpowiedzialny za zlecenie uważa, że to wyjaśnienie rodzi szereg pytań i omawia nowe informacje dostarczone przez kierownictwo z zespołem wykonującym zlecenie. Partner odpowiedzialny za zlecenie uważa, że pominięcie tych informacji może wpłynąć na podejmowanie decyzji przez użytkowników i kwestionuje, czy kryteria są wystarczająco stosowne, jeśli nie wymagają raportowania wyników za bieżący rok.

Zespół wykonujący zlecenie kwestionuje również pogląd kierownictwa, że porównanie wyników z ostatnich dwóch lat wprowadzałoby w błąd. Porównywalność opiera się na spójności pomiaru, ale powinna skutkować różnymi wynikami w różnych okolicznościach. Dostarczenie informacji o wynikach według tej samej podstawy pomiaru dla obu lat, wraz z ujawnieniem informacji o zmianach w ustaleniach dotyczących zarządzania bezpieczeństwem zakupów i łańcucha dostaw („nowe ustalenia dotyczące łańcucha dostaw”), umożliwiłoby użytkownikom porównanie skuteczności nowych ustaleń kierownictwa w nowych okolicznościach ze skutecznością poprzednich ustaleń w poprzednich okolicznościach.



Zespół wykonujący zlecenie wskazuje również, że w informacjach ujawnionych w sekcji „*Jak radzimy sobie z obszarami wymagającymi poprawy*” w powyższym fragmencie B pominięto wzmiankę o wdrożeniu nowych ustaleń dotyczących łańcucha dostaw w ciągu roku, a zamiast tego po prostu stwierdzono: „*Aktywnie zarządzamy naszym łańcuchem dostaw ... i korzystamy głównie z lokalnych producentów do produkcji naszej odzieży*”.

Partner odpowiedzialny za zlecenie identyfikuje zwiększoną potrzebę stosowania zawodowego osądu i zawodowego sceptycyzmu, uznając, że Spółka A może mieć powody do ograniczenia porównywalności z innymi podmiotami w sektorze, aby ukryć słabe wyniki w przeszłości poprzez pominięcie wskaźnika KPI SCLTI, informacji porównawczych i powiązanych ujawnień. Biorąc pod uwagę, że kwestia ta została zidentyfikowana przez Spółkę A jako obszar wymagający poprawy, partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie wydaje się prawdopodobne, że wyniki Spółki A były słabsze w tym obszarze w poprzednim roku i że ta słabość mogła trwać w bieżącym roku, przynajmniej do czasu przejścia na nowe ustalenia.



Na podstawie dalszych pytań zadanych kierownictwu zespół wykonujący zlecenie ustalił, że kierownictwo dokonuje pomiaru tego KPI od szeregu lat. Wewnętrzne pomiary pokazują, że wyniki w tym obszarze gwałtownie pogorszyły się w ciągu ostatnich trzech lat i że był to główny powód wdrożenia nowych ustaleń dotyczących łańcucha dostaw. Partner odpowiedzialny za zlecenie stwierdza, że jego zdaniem kryteria nie są odpowiednie, ponieważ nie mogą być wystarczająco stosowne bez ujawnienia KPI SCLTI wraz z danymi porównawczymi i powiązаныmi ujawnieniami wyjaśniającymi czynniki, które przyczyniły się do zmiany wyników w ciągu roku.

W związku z tym zespół wykonujący zlecenie prosi kierownictwo o zmianę kryteriów sprawozdawczości Spółki A w celu uwzględnienia KPI SCLTI wraz z porównywalnymi wskaźnikami i powiązаныmi ujawnieniami. Zespół wykonujący zlecenie zwraca się również do kierownictwa o rozszerzenie ujawnień w powyższym fragmencie B poprzez dodanie jasnego opisu zmian w ustaleniach dotyczących łańcucha dostaw wprowadzonych w ciągu roku. Aby spełnić zasadę łączności w zintegrowanych ramowych założeniach sprawozdawczości, zespół wykonujący zlecenie wnioskuje również, aby kryteria wymagały powiązania tych ujawnień ze wskaźnikiem SCLTI i odnośnymi ujawnieniami, które mają być raportowane.

Kwestie te zostają uzgodnione po trójstronnej dyskusji pomiędzy partnerem odpowiedzialnym za zlecenie a kierownictwem Spółki A i osobami sprawującymi nadzór. Zespół wykonujący zlecenie planuje dalsze procedury w celu uzyskania dowodów na temat rozszerzonych informacji, które mają zostać zawarte w raporcie zintegrowanym.

Dowody z wykonania procedur wiarygodności

Zgodnie z planem zlecenia atestacyjnego, zespół wykonujący zlecenie planuje również uzyskać dowody dotyczące informacji o klientach podanych w powyższych fragmentach poprzez wykonanie procedur wiarygodności:

- Sprawdzenie dokumentacji spółki, takiej jak dokumenty strategiczne i protokoły z posiedzeń zarządu, w celu ustalenia, czy podane informacje na temat strategii, modelu biznesowego, ryzyk i możliwości Spółki A są zgodne z udokumentowanymi i omówionymi wewnątrz oraz spójne z wiedzą zespołu wykonującego zlecenie na temat działalności Spółki A, jej branży, konkurencji i warunków ekonomicznych w lokalizacjach, w których prowadzi działalność.
- Uzyskanie dowodów dotyczących następującego stwierdzenia Spółki A: „Nasz model biznesowy odróżnia nas od innych firm z naszej branży w krajach, w których prowadzimy działalność” oraz, jeśli istnieją dowody na jego poparcie, czy konieczne jest ujawnienie dodatkowych informacji, aby zwiększyć zrozumiałość.
- Rozważenie spójności raportowania w sekcjach poświęconych poszczególnym kapitałom, a w przypadku różnic „przekazu”, czy są one odpowiednio wyjaśnione. Na przykład:
 - Zintegrowany raport stwierdza, że saldo nieściągalnych należności spadło, więc zespół wykonujący zlecenie planuje potwierdzić, że jest to zgodne ze sprawozdaniem finansowym i wskaźnikami finansowymi przedstawionymi w sekcji „Kapitał finansowy” zintegrowanego raportu.
 - Poziom sprzedaży spadł, a zespół wykonujący zlecenie planuje rozważyć wszelkie wyjaśnienia w zintegrowanym raporcie, które pozwolą użytkownikom zrozumieć, dlaczego sprzedaż towarów spadła pomimo wzrostu aktywności na kontach klientów i znacznej sprzedaży internetowej - na przykład, można to wyjaśnić zmianą kanału, innym profilem klienta, innymi towarami w ofercie lub utratą sprzedaży na rzecz konkurencji.
 - Zespół wykonujący zlecenie planuje ustalić, czy wykazane otwarcie dwóch sklepów detalicznych w Europie wynika z transakcji przejęć i zbycia przedsiębiorstw wymienionych w sprawozdaniu finansowym, czy też z otwarcia nowych sklepów.
- Uzyskanie dowodów na podstawie wyników ankiet zadowolenia klienta oraz tego, czy zostały one zaprezentowane w sposób dokładny i kompletny i czy uzasadnione jest zamieszczenie ich w sekcji „Co lubią nasi klienci”. Partner odpowiedzialny za zlecenie jest sceptyczny, ponieważ zadowolenie klientów omówiono w sekcji „Jak radzimy sobie z obszarami wymagającymi poprawy”. Co więcej, informacje w tej sekcji wydają się być podawane jako aspiracje czyli „jak kierownictwo chciałoby, aby było”, a nie, jak jest.
- Rozważenie, jak dużą wagę przywiązuje się do tego, co klienci wymieniają jako rzeczy, które im się podobają, ponieważ może to wprowadzać w błąd lub zaciemniać obraz dla użytkowników.
- Odnośnie do linków podanych w prezentowanych informacjach:
 - Rozważenie, czy informacje, do których linki kierują, wchodzą w zakres zlecenia atestacyjnego; oraz
 - Jeśli tak, przeprowadzenie odpowiednich procedur atestacyjnych; lub
 - Jeśli nie, konieczne będą odpowiednie procedury w celu rozważenia „innych informacji” oraz tego, czy zostały one wyodrębnione i zidentyfikowane jako niebędące częścią informacji objętych zleceniem atestacyjnym, tak aby użytkownicy nie zakładali, że są częścią takich informacji.



Przykład11: Ilustrujący rozważania praktyka w kontekście sprawozdania na temat wykonywania obowiązków przez organizację sektora publicznego

(Ilustruje zastosowanie Wytycznych zawartych w: Rozdziałach 1, 3, 6, 8, 9)

Informacje ogólne

Rządowa organizacja opieki zdrowotnej (Spółka A) jest prawnie zobowiązana do sporządzenia i uzyskania racjonalnej pewności co do sprawozdania na temat wykonywania usług. Informacje o wykonywaniu usług są raportowane w odniesieniu do czterech rodzajów usług (na przykład usług prewencyjnych), a dla każdego rodzaju usługi prezentowanych jest kilka wskaźników, z uwzględnieniem otrzymanego finansowania, priorytetów rządowych i priorytetów Spółki A. Raportowane wskaźniki obejmują cele w zakresie opieki zdrowotnej wyznaczone przez rząd. Dla celów tego przykładu, praktyk uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody dla wszystkich przedstawionych wskaźników, z wyjątkiem dwóch wymienionych poniżej.

Spółka A jest odpowiedzialna za monitorowanie, ocenę i sporządzanie sprawozdań dla organów rządowych na temat usług świadczonych przez niezależnych dostawców podstawowej opieki zdrowotnej w imieniu Spółki A, a także usług świadczonych bezpośrednio przez Spółkę A. Jednym z tych rządowych celów opieki zdrowotnej jest „Lepsza pomoc palaczom w zaprzestaniu palenia”. Dwa wskaźniki, na podstawie których Spółka A ocenia wyniki opieki zdrowotnej świadczonej w jej imieniu przez niezależnych dostawców podstawowej opieki zdrowotnej, obejmują:

- Odsetek pacjentów, którzy identyfikują się jako palacze, którym w ciągu ostatnich 12 miesięcy lekarz pierwszego kontaktu udzielił porady dotyczącej zaprzestania palenia; oraz
- Odsetek kobiet w ciąży, które identyfikują się jako palaczki, którym po rejestracji u głównego opiekuna położniczego zaoferowano poradę i wsparcie w zaprzestaniu palenia.

Cele zdrowotne wyznaczone przez rząd na ten rok to:

- 90% pacjentów podstawowej opieki zdrowotnej otrzymało poradę dotyczącą zaprzestania palenia; oraz
- 90% nowo zarejestrowanych kobiet w ciąży otrzymało poradę dotyczącą zaprzestania palenia.

Spółka A mierzy wykonanie w stosunku do uzgodnionych celów za pomocą systemu oceny. Ocena „Osiągnięto”, oznaczona zielonym znaczkiem obok miernika wykonania, jest prezentowana, gdy pomiar jest zgodny z celem lub lepszy. Ocena „W znacznym stopniu osiągnięto”, oznaczona niebieskim znaczkiem obok miernika wykonania, jest prezentowana, gdy pomiar mieści się w przedziale od 0,1% do 5% wartości docelowej.

Mierniki raportowane w sprawozdaniu na temat wykonania usług wynoszą odpowiednio 91% i 96%, przy czym Spółka A podała ocenę „Osiągnięto” (zieloną) dla obu mierników.

Mierniki opierają się na informacjach dostarczonych przez niezależnych dostawców podstawowej opieki zdrowotnej, w tym lekarzy rodzinnych, na temat liczby pacjentów przyjętych lub nowo zarejestrowanych u nich w imieniu Spółki A, którzy identyfikują się jako palacze oraz czy otrzymali oni odpowiednią poradę w okresie sprawozdawczym. Kontrola Spółki A nad tymi informacjami jest ograniczona. Informacje dostarczone przez tych niezależnych dostawców podstawowej opieki zdrowotnej nie wchodzi w zakres zlecenia atestacyjnego przeprowadzanego przez praktyka.

Rozważania praktyka przy ustalaniu, czy warunki konieczne są spełnione

Praktyk rozważył, czy spodziewa się, że będzie mógł uzyskać dowody potrzebne do wyciągnięcia wniosku na temat tego, czy mierniki wykonania usług: odzwierciedlają faktycznie oferowane porady; odzwierciedlają wszystkie oferowane porady; i dokładnie odzwierciedlają odsetek pacjentów, którym udzielono porady w bieżącym okresie sprawozdawczym. (Zobacz paragraf 24(b)(iv) Standardu). Praktyk rozważył, czy Spółka A lub rządowy departament zdrowia wdrożyły procesy i kontrole nad dokładnością informacji dostarczanych przez niezależnych dostawców podstawowej opieki zdrowotnej (Rozdział 6, paragraf 225). Praktyk rozważył również, czy spodziewa się, że będzie mógł uzyskać dowody z zewnętrznych źródeł informacji (takich jak sami pacjenci) na temat dokładności informacji dostarczanych Spółce A przez takich niezależnych dostawców podstawowej opieki zdrowotnej.

Biorąc pod uwagę, że było to powtarzające się zlecenie, praktyk miał już ograniczone oczekiwania, że dowody można uzyskać z zewnętrznych źródeł informacji (takich jak pacjenci) w odniesieniu do stwierdzenia o dokładności. Praktyk wiedział również, że istnieją jedynie ograniczone procesy lub kontrole związane z tym stwierdzeniem. W rezultacie praktyk ustalił, że nie spodziewa się, że będzie mógł uzyskać dowody potrzebne na poparcie wniosku o racjonalnej pewności dla tych wskaźników.

Audytor świadczący usługi na rzecz sektora publicznego jest prawnie zobowiązany do przyjęcia zlecenia atestacyjnego podmiotu sektora publicznego, nawet jeśli praktyk nie stwierdził, że wszystkie warunki konieczne zostały spełnione (zob. paragrafy 122-123). W tym przykładzie praktyk wyraża opinię z zastrzeżeniem na temat wybranych mierników, których nie uznaje za rozpowszechnione w całej informacji o wykonaniu usług, ze względu na ograniczoną kontrolę nad informacjami uzyskiwanymi od niezależnych dostawców podstawowej opieki zdrowotnej. Na przykład:

„Niektóre znaczące mierniki wykonalności Spółki A opierają się na informacjach od niezależnych dostawców podstawowej opieki zdrowotnej. Miernik dotyczący podstawowej opieki zdrowotnej, który obejmuje doradzanie palaczom zaprzestanie palenia, opiera się na informacjach od lekarzy rodzinnych, których nie możemy przetestować w sposób niezależny. Kontrola Spółki A nad tymi informacjami jest ograniczona i nie istnieją praktyczne procedury pozwalające na ustalenie skutków tej ograniczonej kontroli.

W naszej opinii, z wyjątkiem skutków spraw opisanych powyżej, informacje o wykonaniu usług są przedstawione, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z określonymi kryteriami za rok zakończony [data]”.

Ponadto praktyk porusza tą sprawę z kierownictwem Spółki A i osobami sprawującymi nadzór, a także z rządowym departamentem zdrowia, aby rozważyć, jakie źródła dowodów mogą być udostępnione w przyszłości i rozważyć, czy wykorzystać dodatkowe mechanizmy sprawozdawczości ustawowej, które zapewnią szersze uprawnienia sprawozdawcze interesariuszom w sektorze publicznym, takim jak komisje parlamentarne lub inne komisje ustawodawcze, komitety audytu i ryzyka oraz innym interesariuszom, w tym opinii publicznej.

Z rozmów tych praktyk dowiaduje się, że w przyszłości rządowy departament zdrowia zaktualizuje swoje scentralizowane procesy i systemy, aby ułatwić gromadzenie danych wymaganych u źródła, na przykład podczas konsultacji z pacjentem.

Funkcja audytu wewnętrznego rządowego departamentu zdrowia zgadza się również potwierdzić rządowemu departamentowi zdrowia, że systemy i kontrole działają prawidłowo, jako że regularnie przeprowadza audyty informacji otrzymywanych od niezależnych dostawców podstawowej opieki zdrowotnej.

Praktyk ds. usług atestacyjnych rządowego departamentu zdrowia zgadza się wykonać pracę w celu potwierdzenia, że kontrole wewnętrzne działają prawidłowo i dostarczy praktykowi i innym dostawcom usług atestacyjnych wszystkich organizacji opieki zdrowotnej, w tym Spółki A, raport zawierający wniosek, czy można polegać na kontrolach.

W rezultacie praktyk będzie mógł ocenić, czy praca ta jest adekwatna dla jego potrzeb, a w przyszłości może oczekiwać możliwości uzyskania potrzebnych dowodów, korzystając z pracy praktyka ds. usług atestacyjnych rządowego departamentu zdrowia i pracy komórki audytu wewnętrznego.

Rozważania praktyka dotyczące istotności

Informacje o wykonaniu usług obejmują cztery rodzaje usług, w tym kilka niepowiązanych ze sobą mierników dla każdego rodzaju usługi. Praktyk może określić istotność na poziomie zdezagregowanym (tj. dla poszczególnych mierników dotyczących każdego rodzaju usługi). Podobnie praktyk może określić i zastosować poziom istotności wykonawczej na poziomie zdezagregowanym (Rozdział 8).

Praktyk opracowuje procedury nie tylko w celu wykrycia pojedynczych istotnych zniekształceń, ale także w celu wykrycia innych mniej znaczących zniekształceń, które mogłyby być istotne, gdyby były rozpatrywane łącznie. Projektując procedury mające na celu wykrycie zniekształceń na niższym poziomie istotności niż istotność określona dla konkretnego miernika, praktyk ma na celu ograniczenie ryzyka, że pojedyncze nieistotne zniekształcenia mogą spowodować, że informacje o wykonaniu usługi będą istotnie zniekształcone w ujęciu łącznym. Praktyk może potrzebować zsumować zniekształcenia dla każdego miernika i rozważyć ich znaczenie zarówno indywidualnie, jak i łącznie.

Istotność jest rozpatrywana w kontekście czynników ilościowych i jakościowych. Paragraf 310 określa czynniki, które mogą być odpowiednie przy rozważaniu istotności, w tym to, czy wyniki są dokładnie przedstawione w odniesieniu do celu. Zostało to wyjaśnione w kolejnych dwóch akapitach.

W porównaniu z wyznaczonymi przez rząd celami opieki zdrowotnej na poziomie 90%, osiągnięte wyniki pokazują, że 91% zarejestrowanych pacjentów, którzy palą, i 96% kobiet w ciąży, które palą, otrzymało stosowną poradę.

Gdyby pierwszy pomiar okazał się zawyżony o 2 punkty procentowe, wynik zostałby zmieniony z osiągniętego na zasadniczo osiągnięty, a kolor znacznika zostałby zmieniony z zielonego na niebieski. W takich okolicznościach zniekształcenie może być zarówno jakościowo, jak i ilościowo istotne. Jednak różnica dwóch punktów procentowych w wyniku zaprezentowanym dla palących kobiet w ciąży nadal dawałaby wynik osiągnięty, a zatem pojedynczo nie może być uznana za istotną.



Przykład 12: Ilustrujący ustalenie przez praktyka odpowiedniości kryteriów sporządzania jakościowych i ilościowych informacji na temat kapitału intelektualnego jednostki będących przedmiotem zlecenia

(Ilustruje zastosowanie Wytycznych zawartych w: Rozdziałach 5, 10, 11, paragrafach 332-336)

Informacje ogólne

Spółka Z specjalizuje się w rozwoju inteligentnych technologii dla domu. Spółka zleca na zewnątrz większość swoich funkcji produkcyjnych i dystrybucyjnych, i koncentruje się na badaniach i rozwoju oraz sprzedaży i licencjonowaniu patentów. W związku z tym jest to spółka „intensywnie wykorzystująca wartości niematerialne”.

Spółka od wielu lat opracowuje wewnętrzny raport na temat wartości niematerialnych, który jest wykorzystywany przez kierownictwo w celu zrozumienia mocnych stron, możliwości, ryzyk, niepewności i opóźnień czasowych związanych z wartościami niematerialnymi, a także w celu czerpania informacji na potrzeby podejmowania decyzji biznesowych i budowania strategii.

W ostatnich latach spółka zaczęła sporządzać podobny raport zewnętrzny, aby przekazywać swoim akcjonariuszom informacje o wartościach niematerialnych.

Spółka Z wykorzystuje ramowe założenia WICI Framework⁴ jako ogólne zasady sprawozdawczości w celu sporządzania raportu na temat wartości niematerialnych. Powyższe ramowe założenia nie zawierają szczegółowych zasad raportowania, ale wymagają, aby organizacje przedstawiały swoje kluczowe wskaźniki efektywności (KPI) wraz z wyjaśnieniami, w jaki sposób mierzą te wskaźniki. Spółka Z udostępnia informacje na temat:

- kapitału organizacyjnego (informacje o organizacji, jej klimacie organizacyjnym, kulturze korporacyjnej i zarządzaniu, zaangażowaniu pracowników, procesach biznesowych, innowacjach i inwestycjach w badania i rozwój);
- kapitału ludzkiego (informacje o wieku, różnorodności, kompetencjach, szkoleniach i lojalności pracowników); oraz
- kapitału relacyjnego (informacje o relacjach umownych i synergii oraz wizerunku i reputacji spółki);

aby pokazać, w jaki sposób tworzą one wartość dla spółki.

Spółka Z chce po raz pierwszy uzyskać zapewnienie w ramach usługi atestacyjnej dotyczące jej zewnętrznego raportu na temat wartości niematerialnych, ponieważ uważa, że zwiększy to poziom zaufania akcjonariuszy do tego raportu, i poprosiła o uzyskanie racjonalnej pewności. Dla celów tego przykładu przyjmuje się, że warunki konieczne są spełnione i że praktyk zaakceptował zlecenie. Decyzja praktyka opierała się na jego wstępnej wiedzy na temat okoliczności zlecenia, która częściowo została uzyskana z przeniesienia niektórych procedur atestacyjnych, zwykle wykonywanych na etapie planowania, w odniesieniu do systemu kontroli wewnętrznej Spółki Z.

⁴ Ramowe założenia sprawozdawczości na temat wartości niematerialnych WICI Intangibles Reporting Framework Wersja 1.0

Spółka Z ma dobrze ugruntowany proces sprawozdawczy i stosuje wspólne podejście i systemy we wszystkich swoich zakładach. Wskaźniki KPI, które wykazuje, są wynikiem systematycznie analizy przeprowadzanej:

- przy wykorzystaniu rygorystycznej metodyki opracowanej przez spółkę na potrzeby własnej sprawozdawczości wewnętrznej; lub
- w niektórych przypadkach poprzez outsourcing do zewnętrznych firm ankietowych.

Dane historyczne dotyczące wartości niematerialnych są prezentowane za trzy lata, zgodnie ze sprawozdawczością finansową spółki, aby raczej pokazać trendy w raportowanych wskaźnikach KPI, a nie wyniki bieżącego roku w oderwaniu. Informacje finansowe wykorzystywane do obliczania wskaźników KPI pochodzą ze zbadanych sprawozdań finansowych. Zespół wykonujący zlecenie atestacyjne ma dostęp do audytorów i ma możliwość omówienia ich pracy i wyników.

Praktyk znajduje się obecnie na wczesnym etapie procesu planowania i określa, w sposób bardziej dogłębny niż w momencie rozważania, czy warunki konieczne zlecenia atestacyjnego zostały spełnione, czy kryteria są odpowiednie do okoliczności zlecenia (zob. paragraf 41 Standardu). Fragmenty raportu dotyczącego wartości niematerialnych spółki, nad którym obecnie pracują członkowie zespołu wykonującego zlecenie, zostały zamieszczone poniżej. Fragmenty odnoszą się do każdego z trzech kapitałów intelektualnych.

Kapitał organizacyjny (fragment)

Innowacyjne produkty w fazie rozwoju:

Wskaźnik ten wyraża liczbę innowacyjnych projektów, które przeszły do fazy rozwoju w ciągu roku, jako procent liczby pracowników naszego dedykowanego zespołu pracowników kreatywnych.

Chociaż poniższy obraz wygląda lepiej niż w poprzednich latach, bo aż 12% innowacji produktowych przeszło do fazy rozwoju w bieżącym roku, należy go również rozważyć w świetle wysokiej rotacji pracowników w bieżącym roku. Chociaż wskaźnik innowacyjnych produktów jest pozytywny w perspektywie krótkoterminowej, jednak wysoka rotacja pracowników i wynikająca z niej zdolność rozmieszczania pracowników w różnych projektach (patrz wskaźnik elastyczności) może wpłynąć na zdolność utrzymania tego poziomu w przyszłości.

Projekty innowacyjne, które przeszły do fazy rozwoju w ciągu roku			
	2020	2019	2018
Grupa	2/17 = 12%	2/23 = 9%	3/29 = 10%

Kapitał ludzki (fragment)

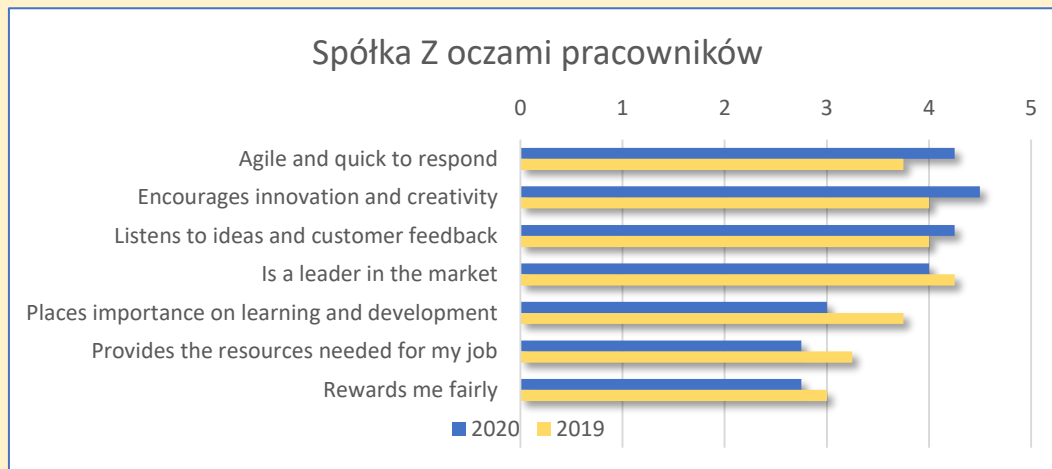
Nasze wskaźniki KPI za 2020 r. potwierdzają, że pracownicy Spółki Z mają wysoki poziom wykształcenia, kadra kierownicza najwyższego szczebla jest młoda w porównaniu do średniej w branży, a reprezentacja kobiet w kierownictwie najwyższego szczebla rośnie. Rotacja

pracowników zwiększyła się we wszystkich kategoriach, głównie ze względu na sprzedaż pionu Smart Outdoor, który w ostatnich latach odnotowywał stały spadek zysków.

Chociaż na rynku, na którym działamy, stosunkowo wysoka rotacja jest zjawiskiem spodziewanym i niekoniecznie stanowi wyzwanie dla spółki działającej w branży nowych pomysłów, jednak jej efekt może być odczuwalny w zdolności do przenoszenia innowacji na kolejny etap z wystarczającą płynnością. Przyciąganie i zatrzymywanie talentów jest kluczem do utrzymania lojalności klientów i zwiększania naszego udziału w rynku w szybko zmieniającym się środowisku. Ważne jest, abyśmy nadal koncentrowali się na przyciąganiu utalentowanych, kreatywnych projektantów, inżynierów i techników, inwestowaniu w szkolenia, uznawaniu osiągnięć i sprawiedliwym wynagradzaniu naszych pracowników.

Jak postrzegają nas nasi pracownicy:

Ten wskaźnik KPI mierzy, jak pracownicy Spółki Z postrzegają ją w odniesieniu do listy wcześniej ustalonych zagadnień. Ogólny wynik (w skali od 1 do 5, gdzie 1 oznacza „wcale”, a 5 „bardzo”) stanowi średnią ocen dla każdego zagadnienia. Ankieta jest przeprowadzana przez spółkę zewnętrzną i obejmuje wszystkich naszych pracowników we wszystkich naszych biurach i zakładach. W ciągu ostatnich 3 lat wskaźnik odpowiedzi utrzymywał się na stałym poziomie około 70%.



Jak rozmieszczamy naszych pracowników w różnych projektach:

Indeks elastyczności mierzy procent naszych pracowników, którzy mogą być łatwo rozmieszczeni w więcej niż jednym dziale (oświetlenie, ochrona, dom) lub w różnych aspektach procesu (projektowanie, specyfikacja techniczna, budowa), lub w obu, zależnie od zapotrzebowania.

Pracownicy są testowani w zakresie projektowania, specyfikacji technicznej i budowy, w odniesieniu do szeregu produktów, a ci, którzy zdadzą test pomyślnie, są oceniani jako „elastyczni”. W bieżącym roku liczba ta wykazuje gwałtowny spadek w porównaniu z 2019 r. i kontynuuje tendencję spadkową. Wynika to w dużej mierze z dużej rotacji pracowników w 2020 r., która wpłynęła zarówno na liczbę pracowników, których zakwalifikowaliśmy jako

„elastycznych”, jak i na możliwość zapewnienia pracownikom szkoleń podczas pracy poza ich „macierzystym” działem ze względu na mniejszą liczbę pracowników.

Indeks elastyczności pracowników			
	2020	2019	2018
	29%	56%	62%

Kapitał relacyjny (fragment)

Jak skoncentrowana jest sprzedaż:

Wskaźnik koncentracji sprzedaży wyraża udział sprzedaży Spółki Z do dziesięciu głównych klientów jako procent całkowitej sprzedaży spółki. Im niższy procent, tym lepiej, ponieważ oznacza to szeroką bazę klientów, bez nadmiernego polegania na jednym. Poniższe wyniki pokazują bardzo zdrowy obraz, zwłaszcza biorąc pod uwagę fakt, że wejście na ten rynek wiąże się z niskimi kosztami, z licznymi konkurentami i produktami oraz niską świadomością konsumentów krajowych.

Największa zmiana tego wskaźnika pochodzi z rynku systemów bezpieczeństwa, ponieważ ludzie przywiązują większą wagę do bezpieczeństwa swoich domów niż kiedykolwiek wcześniej.

Najmniejsze zmiany zaszły na rynku urządzeń gospodarstwa domowego, co może wynikać zarówno z kosztów, jak i niskiej świadomości konsumentów.

Wskaźnik koncentracji sprzedaży			
	2019	2018	2017
Systemy oświetleniowe i dźwiękowe	49,5%	55,5%	67%
Systemy bezpieczeństwa	52,1%	68,3%	71%
Urządzenia domowe	29,8%	33,8%	34 %

Ustalenie odpowiedniości i dostępności kryteriów

Partner odpowiedzialny za zlecenie odnotował szereg pytań i rozważań do omówienia z zespołem wykonującym zlecenie, a także, w razie potrzeby, z zespołem spółki ds. raportowania na temat wartości niematerialnych.

Ogólne pytania dotyczące metodyki (kryteriów) Spółki Z

- Czy metodyka Spółki Z określa, w jaki sposób spółka wybiera wskaźniki KPI, które raportuje (Rozdział 6)? Czy te, które są wykazywane, są najbardziej znaczącymi wskaźnikami dla



podejmowania decyzji przez spółkę? Są to również wskaźniki, którymi akcjonariusze mogą być zainteresowani przy podejmowaniu decyzji dotyczących sposobu tworzenia wartości za pomocą kapitału intelektualnego. (Stosowność)

- Czy metodyka określa, w jaki sposób i które czynniki mogą wymagać łącznego rozpatrzenia, w przypadku gdy wiele czynników może przyczynić się do tworzenia wartości i mogą być jakościowo istotne, gdy są rozpatrywane łącznie? Na przykład, dla użytkowników może być stosowne, aby sprawy takie jak tempo, w jakim patenty komercjalizowane, były rozpatrywane w połączeniu z rotacją pracowników w stosownych działach.
- Czy metodyka stosowana przez Spółkę Z określa poziom, na którym KPI mają być uwzględniane, np. czy konieczne jest łączne rozpatrywanie szeregu różnych KPI w celu uzyskania pełnego obrazu lub „systemowego” modelu czynników związanych z kapitałem intelektualnym, które wpływają na tworzenie wartości? Na przykład:
 - W przypadku raportowania relacji z klientami metodyka spółki (kryteria) może obejmować „zasady”, zgodnie z którymi wskaźniki KPI mają być raportowane w odniesieniu do wszystkich następujących czynników: satysfakcja klienta, lojalność klienta, zwroty oraz roszczenia prawne, a także zasadę, że mają one być rozpatrywane i omawiane całościowo w raporcie na temat wartości niematerialnych.
 - W przypadku raportowania innowacji produktowych kryteria mogą określać KPI odnoszące się nie tylko do nowych patentów, ale także do patentów aktywnych w produkcji, całkowitej liczby zgłoszonych patentów, innowacji na etapie prototypu i testowania, dostępnych zasobów technicznych i szkoleń oraz czasu, jaki upływa między innowacją, rejestracją patentu i sprzedażą, wraz z komentarzem, który łączy różne KPI w spójny sposób.

Czy metodyka określa, w jaki sposób należy prezentować KPI oraz czy komentarze dotyczące raportowanych KPI powinny koncentrować się nie tylko na przeszłych i obecnych wynikach, ale także uwzględniać prawdopodobny wpływ na tworzenie zrównoważonej wartości w przyszłości? Podczas gdy ramowe założenia WICI Framework tego wymagają, w jaki sposób Spółka Z określa w swoich kryteriach, jak należy to zrealizować. (Kompletność)

- Czy metodyka spółki zapewnia racjonalnie spójny pomiar lub ocenę, minimalizując potrzebę subiektywnej oceny lub osobistej opinii przy ich stosowaniu? Dotyczy to zarówno:
 - ustalania informacji historycznych i prawdopodobnego przyszłego wpływu; oraz
 - obliczania liczbowych wskaźników KPI oraz jednoznacznej prezentacji i ujawnień. (Wiarygodność)
- Czy metodyka spółki obejmuje kryteria dotyczące ujawnień, które mają zostać dokonane, a także wskaźników ilościowych? Kryteria ujawniania informacji mogą być szczególnie ważne w kontekście informacji jakościowych - na przykład ujawnień dotyczących precyzji i nieodłącznej niepewności pomiaru w informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.
- Czy metodyka daje jasne wskazówki:
 - co należy umieścić w raporcie na temat wartości niematerialnych; oraz
 - jak należy prezentować i komentować informacje, aby przedstawić obraz „taki, jaki jest” (tj. tak, jak jest on rozumiany przez kierownictwo), a nie z „naciąganiem” lub stronniczością;

tak, aby zaprezentowane informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia nie były stronnicze w doborze tematów sprawozdawczych, przyjętych założeniach lub w sposobie ich prezentacji? (Neutralność)

- Czy metodyka określa kryteria dotyczące sposobu sporządzania raportu na temat wartości niematerialnych, tak aby był on zrozumiały dla użytkowników? Na przykład, czy zawiera jakiegokolwiek wskazówki w następujących kwestiach:
 - W jaki sposób należy ujawniać zmiany okoliczności lub sposobu wyceny wartości niematerialnych, tak aby użytkownicy mogli zrozumieć ich wpływ na raport; lub
 - Okres, za który każdy prezentowany wskaźnik KPI powinien być ujawniany, aby wyniki można było zrozumieć w kontekście trendów. (Zrozumiałość)

Konkretne pytania, które partner odpowiedzialny za zlecenie zanotował dla zespołu wykonującego zlecenie podczas przeglądu fragmentów raportu na temat wartości niematerialnych



Fragment dotyczący kapitału organizacyjnego:

1. Z ujawnionej podstawy sporządzenia nie wynika jasno, jakie projekty są klasyfikowane jako „projekty innowacyjne”. Jak są one zdefiniowane w kryteriach? Na przykład, czy istnieje limit czasowy na uznanie projektu za „innowacyjny”? Potrzebujemy tych informacji, aby uzyskać dowody dotyczące obliczania KPI.
2. Czy kryteria określają, w jaki sposób liczba pracowników jest ustalana w tych obliczeniach – czy jest to średnia za rok, czy wartość na koniec roku, i czy obejmuje ona wszystkich pracowników zatrudnionych w pełnym wymiarze godzin, w niepełnym wymiarze godzin i pracowników tymczasowych w zespole pracowników kreatywnych, czy też dwa ostatnie są przeliczane na ekwiwalenty pełnego czasu pracy do celów obliczeń?
3. Informacje opisowe również wymagają uzyskania dowodów. Część opisowa łączy się z kilkoma innymi wskaźnikami KPI w raporcie na temat wartości niematerialnych. Co zgodnie z kryteriami należy połączyć i ujawnić?

Fragment dotyczący kapitału ludzkiego:

1. Czy kryteria określają, co uważa się za „wysoki poziom wykształcenia” i „kierownictwo najwyższego szczebla”?
2. Czy kryteria określają, w jaki sposób ustalana jest średnia branżowa?
3. Część opisowa zawiera dość daleko idące i subiektywne stwierdzenia. Co kryteria mówią o tym, w jaki sposób są one ustalane (np. przez odniesienie do jakiego źródła)? Jeśli źródło tych stwierdzeń nie jest objęte kryteriami, trudno jest ustalić, w jaki sposób moglibyśmy uzyskać dowody. Być może będziemy musieli przedyskutować z kierownictwem, czy mogą zmodyfikować stwierdzenia tak, aby były zgodne z kryteriami określonymi w metodyce. Na przykład może nie być możliwe uzyskanie opartej na dowodach pewności co do tego, czy wysoka rotacja pracowników stanowi trudne wyzwanie dla spółki działającej w branży nowych pomysłów. Kierownictwo może też zdecydować się na przeniesienie tego rodzaju stwierdzenia do innej sekcji raportu, której nie obejmujemy usługą atestacyjną.

Fragment dotyczący kapitału relacyjnego:

1. Czy kryteria określają, czy wartość sprzedaży jest oparta na zbadanych informacjach finansowych za ten sam okres, co raport na temat wartości niematerialnych, czy też na innym źródle lub okresie, oraz czy podawana wysokość sprzedaży dotyczy wartości, czy wolumenu sprzedaży, sprzedaży brutto, czy sprzedaży po rabatach, upustach i zwrotach? Czy licznik i mianownik są obliczane na analogicznej zasadzie?
2. Czy kryteria określają źródło informacji dla części opisowych - na przykład jakie jest źródło informacji, że spółka działa na rynku o niskich kosztach wejścia, a świadomość konsumentów krajowych na temat inteligentnych technologii jest niska? Zastosowanie mają podobne względy, jak te odnotowane w pytaniu 3 w części „Kapitał ludzki”.
3. Jest mało prawdopodobne, aby niektóre fragmenty części opisowej spełniały kryteria spółki, a w takim przypadku nie możemy ich objąć usługą atestacyjną. Porozmawiajmy z kierownictwem o ich modyfikacji lub usunięciu. Na przykład, nie można uzyskać żadnych dowodów na to, że ludzie przywiązują większą wagę do bezpieczeństwa swoich domów niż kiedykolwiek wcześniej.

Ogólny komentarz na temat dostępności kryteriów

Chociaż KPI są przedstawione w raporcie na temat wartości niematerialnych Spółki Z wraz z dość klarownymi wyjaśnieniami co do sposobu ich pomiaru (z pewnym marginesem na dalsze wyjaśnienia, jak wspomniano powyżej), przydałoby się również jaśniejsze wskazanie, gdzie kryteria są udostępniane użytkownikom lub czy są to jedyne kryteria, które użytkownicy zobaczą.

Jeśli to drugie, pomocne byłoby zidentyfikowanie ich, tak aby wniosek atestacyjny „*Naszym zdaniem raport na temat wartości niematerialnych za rok zakończony dnia x przedstawiony na stronach od y do yy został sporządzony, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z kryteriami sprawozdawczości*” był zrozumiały dla użytkowników, ponieważ będą oni wiedzieć, do czego odnosi się raport, gdy mówi o „kryteriach”. Można to zrobić na przykład poprzez dodanie pod każdym wskaźnikiem KPI następującego podtytułu: „Kryteria zastosowane do sporządzenia i prezentacji poniższych informacji”.

Przykład 13: Ilustrujący rozważania praktyka podczas uzyskiwania dowodów, w tym dowodów dotyczących informacji wykorzystanych przez sporządzającego z zewnętrznych i wielokierunkowych źródeł

(Ilustruje zastosowanie Wytucznych zawartych w: Rozdziale 8, paragrafach 273-277)

Informacje ogólne



Duży producent czekolady zlecił usługę atestacyjną dotyczącą odsetka kakao pochodzącego ze zrównoważonych źródeł, które zakupił w ciągu roku. Przy sporządzaniu informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia opiera się na informacjach pochodzących od spółdzielni rolniczych (zewnętrznych źródłach) w lokalizacjach produkujących kakao.



Spółdzielnia A posiada zaawansowane, dobrze kontrolowane procesy i systemy. Ścisłe współpracuje z lokalnymi rolnikami, organizując im regularne szkolenia i oferując doradztwo w zakresie metod uprawy, a także regularnie monitoruje praktyki rolnicze i spodziewane plony przy użyciu dronów i technologii GPS do badania gęstości nasadzeń na rozległym obszarze.

Strąki kakao dostarczane przez rolników są ważone przez spółdzielnię na regularnie kalibrowanych wagach, a waga jest wprowadzana bezpośrednio do systemu komputerowego na podstawie wstępnie wypełnionych danych dla każdego rolnika. Dane są sprawdzane przez kierownika spółdzielni bezpośrednio z rolnikiem i zatwierdzane w systemie za pomocą unikalnego identyfikatora. Zatwierdzenie przez kierownika uruchamia automatyczny wniosek o płatność, który jest przygotowywany przez dział administracyjny. Płatność za kakao jest dokonywana za pośrednictwem BACS bezpośrednio na konta bankowe rolników w ciągu 3 dni od dostawy kakao. Producent czekolady ma bezpośredni dostęp do informacji na temat systemu spółdzielni A, w tym do jej historii zakupów oraz do całkowitej liczby zamówień na kakao pozyskiwane w sposób zrównoważony i niezrównoważony, zrealizowanych przez spółdzielnię w danym okresie (ale bez szczegółów dotyczących innych klientów). Nie ma zapisów w formie papierowej.






W innej lokalizacji spółdzielnia B została niedawno założona i posiada jedynie proste procesy monitorowania gospodarstw rolnych i sporządzania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Przeprowadza wstępną wizytę w gospodarstwie, aby zatwierdzić je jako „zrównoważone”, ale zatwierdzenie opiera się na deklaracji składanej przez rolników. Rolnicy dostarczają kakao do spółdzielni, gdzie jest ono ważone, a waga jest zapisywana na papierowym formularzu (w dwóch egzemplarzach). Obliczenie wagi pomnożonej przez cenę umowną jest dokonywane przez osobę ważącą strąki. Po zważeniu wszystkich dostaw na dany dzień ta sama osoba odlicza odpowiednią kwotę w lokalnej walucie i przekazuje ją bezpośrednio każdemu rolnikowi, który podpisuje papierowy formularz jako potwierdzenie, że otrzymał zapłatę. Spółdzielnia zachowuje jedną kopię formularza, a druga jest przeznaczona dla rolnika. Nie ma skomputeryzowanego systemu. Pod koniec każdego okresu informacje są pobierane z rejestru formularzy przez asystenta administracyjnego i zestawiane w ręcznie sporządzanym raporcie, który jest przesyłany faksem do producenta czekolady.



W poniższych tabelach rozważania dla praktyka (zob. paragrafy 273-276 w Rozdziale 8 Wytucznych) są powtórzone w lewej kolumnie każdej tabeli. W prawej kolumnie każdej z poniższych tabel znajduje się przykład tego, co praktyk może rozważyć podczas planowania i wykonywania procedur gromadzenia dowodów w odniesieniu do podanych przez producenta czekolady informacji na temat kakao pozyskiwanego w sposób zrównoważony.

A. Rozważania dotyczące ryzyka przy określaniu, jakie dowody są potrzebne	
<p>W jaki sposób zagadnienie będące przedmiotem zlecenia może nie zostać prawidłowo zmierzone lub ocenione, zaprezentowane lub ujawnione w informacjach RSZ („rodzaj zniekształcenia” lub „co może pójść nie tak”)? Zobacz także Rozdział 7 na temat wykorzystania stwierdzeń.</p>	<p>Niektóre przykłady tego, co może pójść nie tak, mogą obejmować uwarunkowania związane z całym łańcuchem dostaw, na przykład:</p>   <ul style="list-style-type: none">• Rolnicy mogą nie stosować zrównoważonych praktyk rolniczych, ale mogą dążyć do maksymalizacji plonów w krótkim okresie, aby uzyskać wyższy dochód, lub mogą zacząć wkraczać w lasy deszczowe, aby powiększyć swoje pola uprawne (niezrównoważone praktyki).• Rolnicy mogą nie otrzymywać od spółdzielni uczciwej ceny za swoje kakao, czego mogą wymagać kryteria dla produktów „pozyskiwanych w sposób zrównoważony”.• Spółdzielnie mogą dostarczać rolnikom nawozy w celu zwiększenia plonów kakao, ale nawozy te mogą zanieczyszczać cieką wodną (co nie jest zgodne z zasadami zrównoważonego rozwoju).• Spółdzielnie mogą nie mieć wystarczającej dokumentacji na poparcie swoich twierdzeń o kakao pozyskiwanym w sposób zrównoważony lub mogą fałszować dokumentację, aby uzyskać wyższą cenę, jeśli kakao pozyskiwane w sposób zrównoważony przyciąga wyższą cenę niż kakao, które nie jest pozyskiwane w sposób zrównoważony (np. mogą wykorzystywać nagrania z drona z gospodarstw w innej lokalizacji, aby poprzeć twierdzenia o własnej lokalizacji).• Producent czekolady może nie mieć wdrożonych procesów segregowania informacji o kakao zakupionym z różnych źródeł lub może być skłonny do zawyżania odsetka kakao uprawianego w sposób zrównoważony, aby wyglądać lepiej niż jego konkurenci lub aby przyciągnąć uwagę określonego rynku.




<p>Co może spowodować wystąpienie danego rodzaju potencjalnego zniekształcenia – tj. co może spowodować ryzyko istotnego zniekształcenia tego rodzaju?</p>	<p>W tym przykładzie, między innymi:</p> <ul style="list-style-type: none"> obecność zachęt do fałszowania informacji w połączeniu z możliwością ich fałszowania (np. z powodu braku podziału obowiązków lub braku monitorowania), błąd ludzki w ręcznym rejestrowaniu, nieuprawniony dostęp do systemów komputerowych lub aplikacji, lub wady w logice przetwarzania skomputeryzowanych systemów <p>mogą powodować zniekształcenia w prezentowanych danych dotyczących kakao pozyskiwanego w sposób zrównoważony.</p> 
<p>W jaki sposób jednostka zarządza ryzykiem i łagodzi ryzyko istotnego zniekształcenia swoich informacji RSZ, biorąc pod uwagę potencjalne przyczyny tego rodzaju zniekształcenia? Na przykład, jakie struktury zarządzania i nadzoru, systemy, procesy i kontrole zostały wdrożone w celu zapobiegania lub wykrywania i korygowania zniekształceń, biorąc pod uwagę ich potencjalne przyczyny.</p>	<p>Na przykład, producent czekolady może mieć:</p> <ul style="list-style-type: none"> ustalenie umowne, zgodnie z którym spółdzielnia będzie sprawować uzgodnione zarządzanie i nadzór nad rolnikami, przeprowadzać okresowe wizyty w gospodarstwach rolnych, sprawdzać, czy zgłoszone plony na rolnika są rozsądne, a także utrzymywać systemy i procesy rejestrowania źródła i wagi otrzymanego kakao oraz kwot wypłacanych rolnikom umowne „prawo do audytu”, z którego producent czekolady będzie korzystał od czasu do czasu w celu przeprowadzenia własnych kontroli spółdzielni i gospodarstw rolnych własne systemy i procesy w celu rejestrowania, dla każdego zakupu, nazwy spółdzielni, wagi zakupionego kakao oraz tego, czy pochodzi ono ze zrównoważonego czy niezrównoważonego źródła. Taki system może być również powiązany lub uzgodniony z wynikami systemów finansowych producenta czekolady, które rejestrują koszty sprzedaży i wierzycieli dla każdego zakupu. 


Materiały wspomagające RSZ: Przykłady wybranych aspektów zleceń atestacyjnych dotyczących RSZ




<p>Czy jednostka posiada komórkę audytu wewnętrznego, a jeśli tak, to jakie prace wykonała ona w związku z informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia i jakie są jej ustalenia? Jak wpływa to na ocenę ryzyka?</p>	<p>Producent czekolady może posiadać funkcję audytu wewnętrznego, która wykonuje prace w zakresie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia u producenta lub w całym łańcuchu dostaw.</p> 
<p>Czy kierownictwo jest świadome jakichkolwiek faktycznych, podejrzanym lub domniemanym celowych zniekształceń lub niezgodności z przepisami prawa lub regulacjami, które mogą mieć wpływ na ocenę ryzyka?</p>	<p>Na przykład na farmach kakaowych może być wykorzystywana praca dzieci, co w dłuższej perspektywie może nie być zrównoważoną praktyką.</p> <p>Praktyk może również rozważyć, jakie procesy kierownictwo wdrożyło, aby móc odpowiedzieć na to pytanie.</p> 
<p>W kontekście konkretnego zlecenia i konkretnej decyzji, która ma zostać podjęta, jak precyzyjne, szczegółowe i obszerne muszą być dowody, na przykład jeśli informacje RSZ można precyzyjnie zmierzyć lub ocenić, dowody prawdopodobnie będą musiały być bardziej precyzyjne niż w przypadku, gdy informacje RSZ podlegają szacunkom i niepewności.</p>	<p>Ponieważ ilości dostarczane przez rolników mogą być mierzone wystarczająco precyzyjnie i nie podlegają znaczącym szacunkom lub niepewności, można oczekiwać, że dostępne będą szczegółowe dowody, przy niewielkiej potrzebie szacowania informacji. Jednak to, czy praktyki rolnicze są „zrównoważone”, a zatem, czy ilości są „pozyskiwane w sposób zrównoważony”, może podlegać niepewności oceny.</p>  
<p>Czy potrzebne dowody odnoszą się do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia na temat podmiotu mającego jedną lokalizację, organizacji z wieloma lokalizacjami lub łańcucha dostaw (na jego początku lub końcu, lub w obu pozycjach)?</p>	<p>W tym przykładzie brany jest pod uwagę łańcuch dostaw oraz własne systemy i procesy jednostki produkującej czekoladę.</p> 





B. Rozważania przy określaniu dostępnych dowodów	
<p>Czy dowody:</p> <ul style="list-style-type: none"> występują w formie cyfrowej, pisemnej, czy ustnej, odnoszą się do punktu w czasie, czy okresu, zostały uzyskane z zewnętrznego źródła informacji, czy wygenerowane wewnętrznie, są systematycznie rejestrowane w księgach i rejestrach jednostki, są związane z działaniem kontroli, czy mają charakter szczegółowy, <p>i na ile są wiarygodne?</p> <p>Jeśli potrzebne dowody odnoszą się do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia dotyczących łańcucha dostaw (na poziomie produkcji, dystrybucji lub obu), w jaki sposób wpływa to na możliwość uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów?</p> <p>Na ile stosowne i wiarygodne musiałyby być dowody i czy dowody z dostępnych źródeł zapewnią taki stopień stosowności i wiarygodności? Jeśli nie, czy istnieją alternatywne źródła dowodów lub dodatkowe procedury, które można wykonać?</p>	<p>W tym przykładzie praktyk może rozważyć między innymi następujące sprawy:</p>  <ul style="list-style-type: none"> W przypadku spółdzielni A, ponieważ nie ma dostępnych dowodów w formie papierowej, praktyk może rozważyć, jakie dowody można uzyskać z badania stosownych kontroli wewnętrznych, zakładając, że praktyk ma bezpośredni dostęp do przeprowadzania procedur w spółdzielni A. Praktyk może też rozważyć, czy producent czekolady: <ul style="list-style-type: none"> skorzystał z „prawa do audytu” i przeprowadził własne testy lub wykorzystał audyt wewnętrzny do przeprowadzenia testów w spółdzielniach i gospodarstwach rolnych, lub uzyskał raport organizacji usługowej na temat procesów i kontroli wewnętrznej w spółdzielni A. W przypadku spółdzielni A dodatkowym źródłem dowodów może być poproszenie spółdzielni o nagrania z drona lub wykorzystanie własnej technologii dronów (co może wymagać wykorzystania pracy eksperta praktyka) oraz porównanie średniego plonu z hektara z dostępną literaturą, w celu sprawdzenia zasadności wykazanych ilości kakao pochodzącego ze zrównoważonych źródeł. W przypadku spółdzielni B sama dokumentacja papierowa może być niewystarczająca. Brak podziału obowiązków (ta sama osoba waży strąki, rejestruje wagę i płaci rolnikom) stwarza okazję do nieuczciwych zniekształceń. Praktyk może uznać za konieczne uzyskanie dowodów z kilku różnych źródeł, w tym wizytę na miejscu w celu zaobserwowania procedur wykonywanych przez personel, przetestowania papierowej dokumentacji oraz, w razie potrzeby, porozmawiania 

	z personelem i rolnikami lub odwiedzenia gospodarstw, aby potwierdzić to, co zostało powiedziane praktykowi.
--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------

C. Rozważania podczas projektowania i przeprowadzania procedur w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów	
<p>Co pozwoli osiągnąć procedura? Na przykład, czy dostarczy dowodów na to, że informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia miały miejsce lub że są kompletne? Cel procedury może wpływać na „kierunek” procedury, na przykład na to, czy jest ona wykonywana <u>od</u> informacji zawartej w RSZ do innego źródła (wystąpienie), czy od innego źródła <u>do</u> informacji zawartej w RSZ (kompletność).</p>	<p>W tym przykładzie wykorzystanie technologii dronów i średnich plonów może być wystarczające, jeśli praktyk szuka dowodów na racjonalność wykazanych plonów kakao, ale może nie być wystarczającym dowodem na praktyki rolnicze, takie jak stosowanie pestycydów, nawozów lub wody, i nie posłuży celowi uzyskania dowodów na zapłatę godziwej ceny rolnikom. W dwóch ostatnich przypadkach praktyk musiałby opracować dodatkowe lub inne procedury.</p> 
<p>Czy ryzyko agregacji i istotność wykonawcza są stosownymi czynnikami branżowymi pod uwagę przy projektowaniu lub przeprowadzaniu procedury (zob. paragrafy 279-287 Wytucznych)?</p>	<p>W przypadku łańcucha dostaw obejmującego wiele lokalizacji, w którym uczestniczy wielu rolników i kilka spółdzielni, praktyk może ocenić ryzyko agregacji jako wysokie. W rezultacie istotność wykonawcza może być ustawiona na niskim poziomie.</p> 
<p>Ile dowodów należałoby uzyskać i z jakich dostępnych źródeł? Na przykład, gdy ryzyko istotnego zniekształcenia jest wysokie lub gdy każde z dostępnych źródeł samo w sobie dostarcza tylko niektórych, ale niewystarczających dowodów, praktyk może dążyć do uzyskania większej liczby dowodów niż w przypadku, gdy ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia jest niskie, lub może dążyć do uzyskania dowodów z więcej niż jednego dostępnego źródła.</p>	<p>W tym przykładzie, jeśli kontrola wewnętrzna w spółdzielni A została przetestowana w poprzednim okresie i nie zidentyfikowano słabych punktów oraz nie wprowadzono w międzyczasie żadnych zmian, praktyk może ocenić ryzyko istotnego zniekształcenia jako niskie i może zdecydować, że przeprowadzenie procedur analitycznych w celu opracowania oczekiwań, porównania ich z zaprezentowanymi informacjami oraz uzyskania wyjaśnień dotyczących znaczących różnic może być wystarczające.</p> <p>Natomiast dowody wymagane w spółdzielni B mogą wymagać szerszego zakresu i obejmować testy szczegółowe w celu uwzględnienia wyższego ryzyka istotnego zniekształcenia.</p> 

<p>Jaki jest rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur oraz jak może to wpłynąć na zasoby potrzebne w zespole wykonującym zlecenie, w tym na ekspertów praktyka?</p>	<p>W sytuacji wielu lokalizacji, takiej jak w tym przykładzie, praktyk może rozważyć skorzystanie z pracy innego praktyka, lokalnego dla danej lokalizacji, lub może skorzystać z pracy ekspertów praktyka lub audytu wewnętrznego.</p> 
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Rozważania przy ocenie wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów	
<p>Czy udało się uzyskać planowane dowody?</p>	<p>Na przykład, jeśli spółdzielnia B zgubiła teczkę z dokumentacją papierową i nie ma innych dostępnych dowodów na poparcie podanej przez producenta czekolady ilości kakao pozyskiwanego w sposób zrównoważony, stanowiłoby to ograniczenie zakresu pracy praktyka; praktyk musiałby rozważyć konsekwencje dla swojego wniosku atestacyjnego zgodnie z wymogami paragrafu 66 Standardu.</p> 
<p>Czy pojawiły się nowe informacje, które różnią się od oczekiwanych lub które są sprzeczne lub niespójne z innymi uzyskanymi dowodami? Jeśli tak, czy odpowiedniość planowanych procedur została ponownie oceniona w świetle nowych informacji? Czy dowody uzyskane z różnych źródeł zostały rozważone w sposób bezstronny?</p>	<p>Na przykład spółdzielnia A może twierdzić, że wyższe plony wynikają z lepszych praktyk rolniczych, ale praktyk mógł dowiedzieć się o niedawnych protestach przeciwko degradacji lasów deszczowych w wyniku uprawy kakao. Może to skłonić praktyka do rozważenia, czy wyższe plony mogą być wynikiem wkraczania rolnictwa na obrzeża lasów deszczowych.</p> 
<p>Czy potrzebne są dodatkowe dowody i w jaki sposób zostaną one uzyskane?</p>	<p>Praktyk może zapytać kierownictwo producenta czekolady lub spółdzielni, czy i w jaki sposób monitorują, czy nie dochodzi do wkraczania pól uprawnych w lasy deszczowe.</p> 

<p>Czy ewentualne trudne osądy zawodowe zostały odpowiednio zweryfikowane i czy w razie potrzeby przeprowadzono odpowiednie konsultacje w trudnych lub spornych sprawach?</p>	<p>Na przykład, praktyk, przeprowadzając wyszukiwanie w mediach, może znaleźć informacje z renomowanego źródła, które sugeruje, że w tym okresie na obrzeżach lasów deszczowych przeprowadzono wycinki, aby zrobić miejsce na uprawę kakao. Kierownictwo może argumentować, że nie jest to istotne, ponieważ chodzi o tylko jedno gospodarstwo rolne, które odpowiada za niewielką część kakao wykazywanego jako pozyskiwane w sposób zrównoważony. W tym przykładzie praktyk musiałby dokonać zawodowego osądu i może chcieć skonsultować się z innymi osobami w tej sprawie.</p> 
<p>Czy uwzględniono wpływ nieskorygowanych zniekształceń na informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, zarówno indywidualnie, jak i łącznie, zarówno pod względem ilościowym, jak i jakościowym? Wytyczne dotyczące istotności zniekształceń znajdują się w Rozdziale 9 oraz, w kontekście informacji jakościowych i dotyczących przyszłości, odpowiednio w Rozdziale 10 i Rozdziale 11.</p>	<p>Na przykład, praktyk może uznać, że choć ilościowo nieistotne, naruszenie lasów deszczowych jest jakościowo istotne dla zamierzonych użytkowników raportu atestacyjnego i, o ile błędnie podana kwota nie zostanie skorygowana przez kierownictwo, prawdopodobnie wpłynie to na wniosek atestacyjny.</p> 
<p>Jeśli dowody przedstawiają informacje, których nie można było zweryfikować z dużą dokładnością, czy zakres, z którego wybrano informacje zawarte w raporcie, jest odpowiedni?</p>	<p>W tym przykładzie, jak wspomniano, nie ma potrzeby szacowania informacji ilościowych, ponieważ powinny one być mierzone z dokładnością wymaganą przez kryteria.</p> <p>Jednak to, czy kakao jest produkowane w sposób zrównoważony, może podlegać dużej niepewności oceny, co może wymagać ujawnienia w informacjach o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.</p> 
<p>Czy uwzględniono zdarzenia następujące po okresie sprawozdawczym, a także ich ewentualne implikacje dla usługi atestacyjnej?</p>	<p>Na przykład, jeśli po zakończeniu okresu nastąpiło wycinanie lasów deszczowych na dużą skalę przez innych rolników należących do spółdzielni dostarczających kakao producentowi czekolady, praktyk będzie musiał rozważyć konsekwencje dla zlecenia i swojego wniosku atestacyjnego.</p> 

Przykład 14: Ilustrujący informacje jakościowe, które nie wynikają z zastosowania odpowiednich kryteriów lub wynikają z niewłaściwego zastosowania kryteriów, oraz rozważania praktyka na temat „innych informacji”

(Ilustruje zastosowanie Wytycznych zawartych w: Rozdziałach 5, 10)

Informacje ogólne

Praktyk jest w trakcie uzyskiwania dowodów dotyczących informacji na temat praktyk kadrowych jednostki zawartych w raporcie RSZ jednostki, które są przedmiotem usługi atestacyjnej realizowanej przez praktyka. Informacje te obejmują, oprócz innych informacji jakościowych, poniższy akapit, a także raporty ilościowe dotyczące wynagrodzeń kobiet i mężczyzn oraz reprezentacji płci i pochodzenia etnicznego na każdym szczeblu wśród pracowników.

Dążymy do sprawiedliwości i równości. W każdym aspekcie naszej działalności staramy się promować kulturę inkluzywności i maksymalizować osobiste osiągnięcia naszych pracowników na wszystkich poziomach. Dążymy do najlepszych praktyk w zakresie rekrutacji, rozwoju i szkolenia naszych pracowników, co z kolei umożliwi nam świadczenie sprawiedliwych i równych usług dla naszej zróżnicowanej społeczności. Nieustannie stawiamy sobie za cel bycie wzorem doskonałości.

Praktyk uważa, że

- kryteria nie są odpowiednie, ponieważ nie prowadzą do uzyskania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które są wiarygodne, neutralne i zrozumiałe, w którym to przypadku sporządzający może spróbować lepiej opracować kryteria, lub
- informacje nie zostały sporządzone zgodnie z odpowiednimi kryteriami i muszą zostać skorygowane przez sporządzającego (ponieważ jeśli nie zostały sporządzone zgodnie z kryteriami, stanowi to zniekształcenie). Jeśli sporządzający nie zgodzi się na ich skorygowanie lub usunięcie z raportu RSZ, praktyk będzie musiał rozważyć istotność tego zniekształcenia, wraz z innymi zniekształceniami, przy formułowaniu wniosku atestacyjnego dotyczącego całego raportu RSZ. Praktyk omawia tę sprawę ze sporządzającym, a ten decyduje się na lepsze opracowanie kryteriów. Po dalszym opracowaniu kryteriów sporządzający aktualizuje akapit, aby brzmiał następująco:



Zmieniony akapit

Nasza rada zarządzająca i wewnętrzny zespół prawny dokonują przeglądu naszych polityk kadrowych co najmniej raz w roku w celu ich aktualizacji pod kątem zmian w krajowych przepisach dotyczących praw człowieka i prawa pracy. W tym okresie przestrzegaliśmy naszych zasad rekrutacji i szkolenia pracowników na wszystkich poziomach. Monitorujemy udział w obowiązkowych szkoleniach wewnętrznych i przydzielamy pracowników do ich obszarów specjalizacji w świadczeniu usług.

W tym okresie kontynuowaliśmy świadczenie następujących usług na rzecz naszej zróżnicowanej społeczności.... Zaangażowaliśmy stronę trzecią do przeprowadzania kwartalnych ankiet wśród mieszkańców lokalnej społeczności w celu uzyskania opinii na temat naszych usług i naszych pracowników pracujących w terenie. W ostatnich x ankietach nasze usługi i personel pracujący w terenie były oceniane jako „doskonałe” przez x% respondentów.

Więcej informacji na temat sposobu opracowywania i przeprowadzania ankiet oraz najnowsze wyniki można znaleźć na stronie x.

Chociaż w dużej mierze akapit ten ma charakter jakościowy, praktyk uważa, że zawiera on obecnie stwierdzenia dotyczące faktów, które można poddać procedurom gromadzenia dowodów. Źródłem dowodów mogą być, na przykład:

- Protokoły z posiedzeń rady zarządzającej i zespołu prawnego;
- Dokumentacja potwierdzająca aktualizacje podręcznika polityki kadrowej;
- Protokoły z rozmów z kandydatami do pracy i dokumentacja podjętych decyzji;
- Dokumentacja potwierdzająca treść szkolenia, listy obecności oraz dowody działań podejmowanych wobec pracowników, którzy nie uczestniczyli w obowiązkowym szkoleniu;
- Dowody na to, że pracownicy są oddelegowani do tych usług, do których zostali przeszkoleni, oraz że określone usługi były świadczone przez cały okres;
- Udokumentowane dowody ankiet zewnętrznych, zadawane pytania, sposób wyboru respondentów, sposób zestawiania i prezentowania ich odpowiedzi, czy wykazana ocena jest zgodna z wynikami ankiety oraz czy zastosowane metody i nieodłączna niepewność związana z ankietami zostały odpowiednio ujawnione.

Na potrzeby tego przykładu założmy, że sporządzający nadal chciałby uwzględnić niektóre z subiektywnych informacji podanych w pierwotnym akapicie, ponieważ uważa, że pomoże to w przekazaniu poczucia „przykładu dawanego z góry” i etosu spółki. Praktyk omawia ze sporządzającym sposoby, w jakie można to zrobić; pomysły sporządzającego obejmują, co następuje:

- Napisanie preambuły do sprawozdania RSZ, która nie podlegałaby usłudze atestacyjnej; lub
- Zawarcie w raporcie szeregu cytatów i stwierdzeń w kolorowych ramkach, wraz z kilkoma obrazami, które przekazują „ton”, jaki spółka chciałaby przedstawić.

Praktyk może uznać każdą z tych sugestii za odpowiednią, o ile będzie jasne, że:

- Preambuła lub kolorowe ramki i obrazy nie były przedmiotem usługi atestacyjnej, a zatem nie są objęte wnioskiem atestacyjnym; oraz



- Preambuła lub kolorowe ramki i obrazy jako „inne informacje” nie są sprzeczne z informacjami podlegającymi usłudze atestacyjnej, w tym ze zmienionym akapitem opisowym przedstawionym powyżej.

Praktyk uzyskał projekt końcowego akapitu, który został przedstawiony poniżej. W ramach pracy nad tym akapitem praktyk zaznaczył konkretną część tekstu, nad którym pracuje i sporządził notatki obok tego tekstu, aby wskazać, jakie prace wykonał. Zamierza zastosować podobne podejście do pozostałej części akapitu (obecnie nie jest on wyróżniony). Sporządził również notatki na temat tego, co zrobił z „innymi informacjami” w ciemnoniebieskim zacienionym polu oraz w jaki sposób zamierza odróżnić informacje podlegające usłudze atestacyjnej od tych, które nie zostały poddane tej usłudze, podczas sporządzania raportu atestacyjnego.



Jako Prezes i Dyrektor Generalny, mogę z dumą powiedzieć, że: „Zależy nam na sprawiedliwości i równości. W każdym aspekcie naszej działalności staramy się promować kulturę inkluzywności i maksymalizować osobiste osiągnięcia naszych pracowników na wszystkich poziomach.”

Nasza rada zarządzająca i wewnętrzny zespół prawny dokonują przeglądu naszych polityk kadrowych co najmniej raz w roku w celu ich aktualizacji pod kątem zmian w krajowych przepisach dotyczących praw człowieka i prawa pracy. W tym okresie przestrzegaliśmy naszych zasad rekrutacji i szkolenia pracowników na wszystkich poziomach. Monitorujemy udział w obowiązkowych szkoleniach wewnętrznych i przydzielamy pracowników do ich obszarów specjalizacji w świadczeniu usług.

W tym okresie kontynuowaliśmy świadczenie następujących usług na rzecz naszej zróżnicowanej społeczności.... Zaangażowaliśmy stronę trzecią do przeprowadzania kwartalnych ankiet wśród mieszkańców lokalnej społeczności w celu uzyskania opinii na temat naszych usług i naszych pracowników pracujących w terenie. W ostatnich x ankietach nasze usługi i personel pracujący w terenie były oceniane jako „doskonałe” przez x% respondentów.

Więcej informacji na temat sposobu opracowywania i przeprowadzania ankiet oraz najnowsze wyniki można znaleźć na stronie x.

Informacje w polach zacięzionych na niebiesko to „inne informacje”. Przeczytaliśmy je pod kątem spójności z informacjami, które podlegały usłudze atestacyjnej... w naszym raporcie atestacyjnym będziemy musieli jasno stwierdzić, że nasza usługa atestacyjna nie obejmowała informacji w zacięzionych polach, obrazów ani żadnych osadzonych plików audio lub wideo

Uzyskano pisemne potwierdzenie od strony trzeciej, w jaki sposób wybrano respondentów i w jaki sposób przeprowadzono ankietę. Kopię kwestionariusza uzyskanego od strony trzeciej, inne informacje dotyczące wykonanych prac i wyniki procedur znajdują się w dokumencie roboczym A14.1

Przykład 15: Ilustrujący rozważania związane z informacjami dotyczącymi przyszłości, jakościowymi i „innymi informacjami” na podstawie standardów SASB jako kryteriów

(Ilustruje zastosowanie Wytycznych zawartych w: Rozdziałach 2, 8, 10, 11).

OilCo („Spółka”) jest zintegrowaną spółką naftowo-gazową prowadzącą działalność na całym świecie. Jej podstawowa działalność obejmuje poszukiwanie, wydobycie lub wytwarzanie produktów energetycznych, które obejmują operacje upstream w łańcuchu wartości ropy i gazu. Spółka zawiera umowy z podmiotami działającymi w sektorze downstream, które nabywają od Spółki sprzęt wydobywczy i usługi związane z polami naftowymi.

Spółka stoi w obliczu znaczącego ryzyka transformacji związanego ze zmianami klimatycznymi w perspektywie krótko-, średnio- i długoterminowej. Spółka stosuje standard SASB „Wydobycie i produkcja ropy naftowej i gazu” przy sporządzaniu i ujawnianiu informacji RSZ na temat odporności jej modelu biznesowego w obliczu tego ryzyka, w tym faktycznego lub potencjalnego wpływu na wycenę zasobów i nakłady inwestycyjne.

Spółka zaangażowała praktyka w celu uzyskania racjonalnej pewności co do informacji o RSZ. Praktyk jest audytorem sprawozdania finansowego OilCo i planuje wykorzystać pracę już wykonaną na potrzeby audytu, między innymi w zakresie systemu kontroli wewnętrznej OilCo. Praktyk planuje również wykonanie procedur wiarygodności w celu uzyskania dalszych dowodów dotyczących informacji RSZ, w tym ujawnień. Przedstawione poniżej przykładowe procedury nie obejmują procedur stosowanych przez praktyka w odniesieniu do wartości szacunkowych; praktyk uważa, że procedury te będą ważną częścią uzyskiwania dowodów, ale nie zostały one uwzględnione na potrzeby niniejszego przykładu.

Poniżej przedstawiono fragment informacji ujawnionych przez Spółkę w informacjach RSZ. Informacje RSZ są zawarte w tym samym dokumencie, co sprawozdawczość finansowa. Poniższy fragment nie stanowi całości informacji i przedstawia tylko część stosownych wskaźników.

Wskaźnik SASB EM-EP-420a.1: Wrażliwość poziomów zasobów węglowodorów na przyszłe scenariusze cenowe uwzględniające ceny emisji dwutlenku węgla

Scenariusz cenowy	Potwierdzone zasoby		Zasoby prawdopodobne	
	Ropa naftowa MMbbls ¹	Gaz MMscf ²	Ropa naftowa MMbbls ¹	Gaz MMscf ²
Aktualne zasady (podstawa)	435	5828	757	7200
Nowe zasady	428	5805	722	7015
Zrównoważony rozwój	378	4800	701	6430
Szybka elektryfikacja	326	4950	623	6590
Szybka dekarbonizacja	295	3950	581	5540

¹ Miliony baryłek (MMbbls)

² Milion standardowych stóp sześciennych (MMscf)

SASB Metric EM-EP-420a.2: Wycena zasobów i nakłady kapitałowe: Szacowane emisje CO₂ związane z potwierdzonymi zasobami węglowodorów

Wskaźnik	Rok zakończony 31 grudnia		
	2017	2018	2019
Szacowane emisje CO ₂ związane z potwierdzonymi zasobami ropy naftowej (miliardy kg CO ₂)	834	880	904
Szacowane emisje CO ₂ związane z potwierdzonymi zasobami gazu (miliardy kg CO ₂)	147	194	206

Wskaźnik SASB EM-EP-420a.4: Wpływ cen i popytu na węglowodory oraz przepisów dotyczących emisji dwutlenku węgla na strategię nakładów kapitałowych na poszukiwania, pozyskiwanie i rozwój

Działalność OilCo („Spółki”) wymaga dużych inwestycji kapitałowych, a decyzja o inwestycjach zależy w dużej mierze od możliwości ich odzyskania. W przypadku znacznego spadku cen węglowodorów lub popytu na węglowodory Spółka może uznać, że prowadzenie wydobywania na niektórych obszarach jest finansowo niewykonalne.

Na ceny ropy naftowej i gazu wpływa wiele czynników, w tym warunki makroekonomiczne, wartości walut oraz zdolność niektórych podmiotów z branży do wpływania na ceny. W rezultacie ceny trudno dokładnie przewidzieć. Spółka sporządza jednak prognozy w celu ułatwienia podejmowania decyzji. Obecne prognozy Spółki uwzględniają szeroką gamę scenariuszy cenowych; niektóre z tych scenariuszy uwzględniają ceny wpływające na węglowodory, które mogą obejmować podatki od emisji dwutlenku węgla lub systemy handlu emisjami cap-and-trade. Szczegółowe informacje na temat scenariuszy cenowych znajdują się na stronie x.

Spółka inwestuje również w projekty i technologie mające na celu zarządzanie ryzykiem klimatycznym i wykorzystanie możliwości, w tym w zaawansowane biopaliwa, efektywność energetyczną, uzdatnianie i ponowne przetwarzanie wody oraz projektowanie i budowę obiektów przystosowanych do ekstremalnych warunków pogodowych. Planowanie strategiczne i biznesowe Spółki uwzględnia wartość tych projektów w kontekście ogólnego podejścia do zarządzania ryzykiem związanym ze zmianami klimatycznymi.

Chociaż Spółka przygotowuje się na wiele scenariuszy, uważa, że ekstremalne spadki popytu lub cen węglowodorów są mało prawdopodobne w perspektywie krótkoterminowej. Niektóre z krajów, w których Spółka prowadzi działalność, nie przyjęły jeszcze przepisów lub systemów dotyczących cen emisji dwutlenku węgla. Chociaż wiele krajów prawdopodobnie wprowadzi w przyszłości przynajmniej jakąś formę regulacji lub cen związanych z emisją dwutlenku węgla, Spółka uważa, że zdoła odzyskać znaczną część swoich nakładów inwestycyjnych związanych z wydobywaniem, zanim takie systemy cenowe zostaną w pełni wdrożone. Spółka konsekwentnie monitoruje potencjał wdrożenia regulacji dotyczących emisji dwutlenku węgla i regularnie zajmuje się planowaniem scenariuszy, aby na tych informacjach opierać swoje decyzje operacyjne i inwestycyjne.

Niektóre z rozważań praktyka przy projektowaniu i wykonywaniu procedur w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów

Uzyskanie zrozumienia zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia

Praktyk planuje uzyskać raport na temat zasobów i analizę wrażliwości opracowaną przez OilCo na poparcie danych liczbowych dotyczących zasobów ujawnionych zgodnie ze wskaźnikiem SASB Metric EM-EP-420a.1. Praktyk planuje przejrzeć te informacje, aby przygotować się do spotkania z personelem OilCo. Podczas tego spotkania praktyk planuje uzyskać zrozumienie procesu i kontroli wewnętrznej nad sporządzaniem informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia w celu zidentyfikowania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia, zapewniając tym samym podstawę do zaprojektowania i wykonania procedur w odpowiedzi na to ryzyko.



Podczas spotkania praktyk planuje zadać pracownikom OilCo następujące pytania:

- Jaki wygląda proces opracowywania danych wejściowych i obliczeń do analizy wrażliwości zasobów?
- Jakie są mechanizmy kontrolne tego procesu, które zapobiegałyby lub wykrywały i korygowały nieodpowiednie lub błędne dane wejściowe lub błędy obliczeniowe, zarówno ręczne, jak i zautomatyzowane?
- Jakie jest źródło informacji wykorzystanych do opracowania każdego scenariusza cenowego?
- Jakie kontrole są stosowane w celu zapewnienia kompletności i dokładności danych bazowych?
- W jaki sposób można ustalić, że założenia są stosowane konsekwentnie w każdym scenariuszu cenowym, a także są spójne z innymi prognozami sporządzanymi przez OilCo lub innych uczestników rynku?
- Jeśli do przeprowadzenia analiz wykorzystywany jest ekspert kierownictwa, kto ocenia, czy założenia wybrane przez eksperta są zasadne i w jaki sposób przeprowadzana jest ta ocena?
- Jak oceniane są alternatywne założenia lub wyniki i na jakiej podstawie są odrzucane?
- W jaki sposób stwierdza się, że każdy scenariusz cenowy został przedstawiony zgodnie ze wskaźnikiem SASB Metric EM-EP-420a.1?

Uzyskanie dowodów na skuteczność działania stosownych mechanizmów kontrolnych

Po spotkaniu z OilCo praktyk odnotowuje stosowne działania kontroli polegającej na dokonywaniu przez kierownictwo przeglądu w celu wykrycia, czy informacje o zasobach są odpowiednie, wykorzystują prawidłowe dane i założenia oraz są zgodne z odpowiednim modelem, jak poniżej:



KONTROLA

Raz do roku dyrektor ds. zasobów dokonuje przeglądu raportu na temat zasobów oraz analizy wrażliwości sporządzonej przez eksperta kierownictwa w celu oceny, czy przyjęte założenia i dane wejściowe są racjonalne. Dyrektor ds. zasobów dokonuje również przeglądu wykorzystywanych scenariuszy w celu sprawdzenia, czy są one (1) zgodne z polityką spółki i (2) spójne z innymi prognozami. Podczas przeglądu dyrektor ds. rezerw uzyskuje również zrozumienie powodów, dla których założenia zostały wybrane przez eksperta, wiarygodności wykorzystanych źródeł i danych oraz wszelkich alternatywnych założeń lub wniosków, które zostały odrzucone.

Praktyk planuje przetestować kontrolę jako dowód na poparcie swojego wniosku dotyczącego informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Praktyk planuje uzyskać dowody na to, że kontrola miała miejsce, w tym takie dowody, jak komunikacja i protokoły ze spotkań z ekspertem kierownictwa. Praktyk dokonuje przeglądu tych dowodów w celu ustalenia, czy wykonanie kontroli jest zgodne z zasadami ustalonymi przez kierownictwo.

Podczas przeglądania protokołów z posiedzeń praktyk rozważa następujące pytania:

- Co się dzieje, gdy kierownictwo uzna, że w pracy eksperta kierownictwa może występować błąd lub rozbieżność?
- W jaki sposób kwestionowane są źródło informacji i wyciągnięte wnioski?
- Jakie informacje są wykorzystywane do poparcia wniosków wyciągniętych przez kierownictwo i eksperta na spotkaniu?

Ponadto praktyk uzyskuje dowody na poparcie założeń i danych wejściowych wykorzystanych do wykonania kontroli, w tym takie dowody, jak

- Udokumentowane plany i budżety kierownictwa;
- Dane historyczne z systemu informatycznego rachunkowości finansowej;
- Stosowne dane rynkowe i dane dotyczące konkurencji.

Uzyskanie dalszych dowodów poprzez wykonanie procedur wiarygodności

Praktyk planuje wykorzystać pracę wykonaną przez eksperta kierownictwa jako dowód na poparcie swojego wniosku. Oceniając kompetencje, możliwości i obiektywizm eksperta kierownictwa, praktyk korzysta z następujących źródeł:

- Rozmowy z tym ekspertem.
- Rozmowy z innymi praktykami lub osobami zaznajomionymi z pracą danego eksperta.
- Znajomość kwalifikacji tego eksperta, członkostwo w organizacji zawodowej lub stowarzyszeniu branżowym, licencja na wykonywanie zawodu lub inne formy zewnętrznego uznania.
- Opublikowane artykuły lub książki napisane przez tego eksperta.
- Czy ekspert jest związany wymogami etycznymi swojego organu zawodowego lub czy istnieją przesłanki wskazujące na to, że jego obiektywizm może być ograniczony, na przykład przez osobiste relacje w organizacji lub w wyniku premii motywacyjnych opartych na określonych wynikach.



Ponadto praktyk planuje wykonać następujące procedury w celu uzyskania dalszych dowodów:

- Uzgodnienie sald początkowych z raportem na temat zasobów za poprzedni okres oraz sald na koniec okresu z raportem na temat zasobów za bieżący okres w celu uzyskania dowodów, że raport na temat zasobów jest kompletny;
- Uzyskanie dokumentów potwierdzających znaczące zmiany w zasobach;
- Uzgodnienie ilości produkcji z ilościami odzwierciedlonymi w sprzedaży ropy i gazu.



Stosowanie zawodowego sceptycyzmu i zawodowego osądu

Praktyk zachowuje zawodowy sceptycyzm przez cały czas trwania zlecenia, co obejmuje bycie wyczulonym na:

- Przesłanki potencjalnych zniekształceń wynikających ze stronniczości; oraz
- Dowody obejmujące zarówno informacje, które wspierają i potwierdzają aspekty informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, jak i wszelkie informacje, które zaprzeczają aspektom informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.



Praktyk może zidentyfikować zniekształcenia:

- W danych bazowych z powodu nieprawidłowego zbierania danych lub utraty integralności przetwarzania danych;
- W obliczeniach zasobów, z powodu użycia nieprawidłowych danych wejściowych lub błędu arytmetycznego;
- Ze względu na wybór założeń dotyczących przyszłych zdarzeń lub ryzyk, które nie są racjonalne.

W wyniku przeprowadzonych procedur praktyk doszedł do wniosku, że zasoby ujawnione w scenariuszu na podstawie Nowej polityki są zawyżone, ponieważ jego zdaniem OilCo nieprawidłowo zastosowało założenia dotyczące przyszłego popytu. Praktyk prosi OilCo o poprawienie tego błędu. OilCo nie zgadza się, że jest to zniekształcenie, ponieważ wynika ono jedynie z różnicy w osądzie. Ponieważ spółka nie dokona korekty ilości zasobów, praktyk kumuluje to zniekształcenie z innymi nieskorygowanymi zidentyfikowanymi zniekształceniami w celu ustalenia, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne, pojedynczo lub łącznie.



Uzyskiwanie dowodów dla informacji jakościowych

Praktyk czyta informacje opisowe i natrafia na następujące stwierdzenie:

„Chociaż Spółka przygotowuje się na wiele scenariuszy, jest przekonana, że ekstremalne spadki popytu lub cen węgłowodorów są mało prawdopodobne w perspektywie krótkoterminowej”

Praktyk prosi Spółkę o dowody dotyczące podstawy tego oświadczenia, w tym:

- podstawy „przekonania” Spółki;
- co kierownictwo uważa za „ekstremalne spadki” (tj. czy pojęcie „ekstremalne” jest zdefiniowane?);
- źródła informacji wykorzystanych przez kierownictwo jako podstawa tego oświadczenia oraz czy założenia przyjęte przez kierownictwo są wewnętrznie spójne.



Podobne rozważania mają zastosowanie do dalszych informacji opisowych, na przykład praktyk może chcieć zrozumieć i uzyskać dowody na:

- podstawę, na której Spółka uważa, że zdoła odzyskać znaczną część swoich nakładów inwestycyjnych przed pełnym wdrożeniem systemów ustalania cen emisji dwutlenku węgla,
- sposób monitorowania możliwości wdrożenia regulacji związanych z emisją dwutlenku węgla,
- częstotliwość przeprowadzania analiz scenariuszy i w jaki sposób analizy te są wykorzystywane do podejmowania decyzji dotyczących wydatków operacyjnych i kapitałowych.



W przypadku informacji opisowych, które nie wynikają z zastosowania odpowiednich kryteriów, praktyk zwraca się do kierownictwa o:

- dalsze opracowanie kryteriów,
- lub przeniesienie opisu z informacji RSZ podlegających zleceniu atestacyjnemu.

Kierownictwo zgadza się zmienić opis na następujący:

„Tendencje wzrostu PKB na poziomie 2% w ciągu ostatnich sześciu miesięcy wskazują, że nie przewiduje się spadku popytu na węglowodory lub ich cen w perspektywie krótkoterminowej (w ciągu jednego roku)”.

Na poparcie tych informacji praktyk planuje uzyskać dowody, jakie kierownictwo wykorzystowało przy formułowaniu tego twierdzenia, w tym dowody na poparcie 2% wzrostu PKB i założeń wykorzystanych do prognozowania popytu.



Rozważenie spójności ze sprawozdaniem finansowym

Praktyk zapoznaje się z innymi informacjami zawartymi w tym samym dokumencie, co raport RSZ – tj. w tym przypadku ze sprawozdaniem finansowym i informacją dodatkową do sprawozdania finansowego. W przypadku wykrycia istotnych niespójności lub dowiedzenia się o istotnych zniekształceniach faktów, które nie są związane z kwestiami pojawiającymi się w dokumencie, praktyk jest zobowiązany do omówienia sprawy z kierownictwem i podjęcia dalszych działań w stosownych przypadkach. Na przykład, jeśli jednostka twierdzi, że przedstawia się na „zielone” technologie, takie jak elektroliza wodoru, praktyk może oczekiwać, że w sprawozdaniu finansowym pojawią się wydatki na badania i rozwój.



Przykład 16: Ilustrujący rozważania praktyka w kontekście zlecenia dotyczącego ujawnień jednostki mających na celu uwzględnienie rekomendacji Task Force on Climate-related Financial Disclosures (Grupy Zadaniowej ds. ujawnień finansowych odnoszących się do klimatu, „TCFD”)

(Ilustruje zastosowanie Wytycznych zawartych w: Rozdziałach 6, 8, 10, 11)

Informacje ogólne

Jednostka świadcząca usługi finansowe w zakresie ubezpieczeń i emerytur sporządziła swoje pierwsze sprawozdanie mające na celu ujawnienie ryzyk i możliwości związanych z klimatem zgodnie z rekomendacjami TCFD. Ujawnienia koncentrują się na:

- aktywach, które jednostka bezpośrednio posiada, oraz
- aktywach, w odniesieniu do których jednostka sprawuje kontrolę nad strategią inwestycyjną.

Poniższe fragmenty pochodzą z sekcji „Nadzór”, „Strategia” i „Zarządzanie ryzykiem” sprawozdania TCFD. Spółka zleciła usługę atestacyjną w odniesieniu do swojego pierwszego sprawozdania TCFD. Dla celów tego przykładu zakłada się, że warunki konieczne są spełnione i że praktyk zaakceptował zlecenie.

Nasz nadzór

Osoby sprawujące nadzór ponoszą ostateczną odpowiedzialność za nadzór nad ryzykami i możliwościami odnoszącymi się do klimatu. Posiadamy również kompleksową strukturę zarządzania zawierającą następujący opis ról Komitetu Ryzyka Grupy, Komitetu Kapitałowego, Komitetu Aktywów i Pasywów oraz Komitetu Ochrony Środowiska...

...Dodatkowo, obowiązki kierownictwa wyższego szczebla obejmują odpowiedzialność za wykrywanie i zarządzanie ryzykiem i możliwościami odnoszącymi się do klimatu, przy czym Dyrektor Generalny jest odpowiedzialny za kierunek strategiczny, Dyrektor Finansowy za wykrywanie i zarządzanie ryzykiem, a Dyrektor ds. Ryzyka za podejście do zrozumienia, ustalania, pomiaru, monitorowania, kontroli i raportowania ryzyka fizycznego i ryzyka przejścia odnoszących się do klimatu zgodnie z naszą strategią ryzyka i apetytem na ryzyko.

Nasza strategia

Mamy politykę grupy zobowiązującą nas do dekarbonizacji aktywów w naszym bilansie, aby dostosować się do celów porozumienia paryskiego.

W świetle oceny analizy scenariuszy, którą przeprowadziliśmy w ciągu roku (patrz „Nasza ocena ryzyka” w celu uzyskania dalszych informacji), zidentyfikowaliśmy następujące trzy kluczowe strategiczne czynniki odporności na skutki związane z klimatem:

1. Gdzie jest to konieczne dostosowanie poprzez obrót do pożądanego poziomu emisji dwutlenku węgla, poprzez aktywne zaangażowanie.
2. Skupienie się na obligacjach o ratingu inwestycyjnym, w przypadku których ryzyko cenowe jest znacznie niższe w porównaniu do akcji.
3. Dywersyfikacja w różnych sektorach.

Jednakże, choć analiza była użytecznym pierwszym krokiem, jej skuteczność może być ograniczona z powodu niewystarczających ujawnień przez spółki portfelowe, w które inwestujemy. Istnieją zatem niedoskonałe informacje, na których oparte są nasze praktyki inwestycyjne w celu zachowania i zwiększenia długoterminowych wartości inwestycji...

W ramach przeglądu naszej strategii inwestycyjnej zatwierdziliśmy również w tym roku 5% alokację w Global Sustainable Equities, aby zwiększyć nasze inwestycje w zrównoważone spółki. W ciągu roku zleciliśmy badania, które sugerują, że alokacje te mogą prowadzić do niezwykle optymistycznego wpływu na zwrot z naszego portfela inwestycyjnego, w przypadku wprowadzenia nagłych środków przejściowych.

Nasze zarządzanie ryzykiem

Bierzemy pod uwagę wpływ ryzyka odnoszącego się do klimatu na wszystkie aktywa, w które inwestujemy, ale do tej pory skupialiśmy się głównie na ryzyku dla instrumentów kapitałowych. Wolimy angażować niż wykluczać, aby zachęcić spółki portfelowe do stosowania lepszych praktyk i ujawniania informacji na temat ryzyka odnoszącego się do klimatu. Na przykład na początku ubiegłego roku napisaliśmy do ponad 60 spośród największych spółek, które mają największy potencjalny wpływ na zmiany klimatu i w które zainwestowaliśmy. Poprosiliśmy o udział w omawianiu ich planów dotyczących zrównoważonej przyszłości i przejścia na gospodarkę niskoemisyjną. Jeśli spółki nie chciały podjąć tematu lub, po dwunastu miesiącach regularnego dialogu, nie zobowiązały się do realnych planów pójścia w kierunku zrównoważonej przyszłości, podjęliśmy dalsze kroki w celu zbycia takich spółek... Spółki, które wykluczaliśmy w ciągu roku, są wymienione na stronie y niniejszego Sprawozdania.

Poprzez członkostwo w szeregu grup inwestorów instytucjonalnych dążymy również do wniesienia znaczącego wkładu w szersze działania w zakresie polityki publicznej, które zapewnią uporządkowaną i skuteczną transformację zgodnie z porozumieniem paryskim.

Przeprowadziliśmy perspektywiczną analizę scenariuszy, koncentrując się na dwóch kluczowych scenariuszach ocieplenia: „Paryż” i scenariusz „Biznes jak zwykle” (BAU). Wybrane scenariusze są w przybliżeniu dopasowane:

- w przypadku „Paryża” do RCP 2.6 i IEA SDS (łagodzenie zgodne ze scenariuszem ocieplenia o 2°C poprzez energiczne działania związane z przejściem),
- w przypadku BAU do przedziału od RCP 6 do RCP 8.5 (niewielkie złagodzenie zgodne ze scenariuszem ocieplenia o 4°C lub więcej).

Scenariusze te są wykorzystywane do pokazania możliwego wpływu na portfele inwestycyjne jednostki w ramach danego scenariusza. Jednostka przygotowuje wskaźniki ryzyka - procentową zmianę wartości portfela w 2030 i 2050 roku (patrz strona x naszego sprawozdania) – w celu wykazania tych skutków, ale zauważa, że biorąc pod uwagę niepewność związaną z globalną transformacją energetyczną, związanym z nią scenariuszem ocieplenia, warunkami pogodowymi, cenami emisji dwutlenku węgla i rozwojem technologicznym, liczby te należy traktować jako obciążone wysokim stopniem niepewności.

Rozważania praktyka

Plan zespołu wykonującego zlecenie podkreśla, że ujawnienia jednostki dostarczają informacji przede wszystkim o procesach jednostki i wynikach dotyczących przyszłości. Praktyk nie przedstawi wniosku na temat wyników (czy ryzyko się zmaterializuje lub czy zidentyfikowane możliwości zostaną osiągnięte). Zamiast tego zespół wykonujący zlecenie skupi się na:

- uzyskaniu dowodów w celu oceny, czy:
 - procesy stosowane przez jednostkę są zgodne z opisem w sprawozdaniu jednostki,
 - przyjęte scenariusze i założenia są spójne z decyzjami biznesowymi, które mają zostać podjęte, i zostały odpowiednio zastosowane do bazowych danych lub informacji,
 - wykorzystywane dane bazowe i informacje są odpowiednie, kompletne i dokładne,
 - przyszłe wyniki ilościowe są odpowiednio obliczane na podstawie scenariuszy, założeń, danych bazowych i innych informacji,
 - dokonane ujawnienia obejmują ujawnienia zalecane przez TCFD i są zgodne z siedmioma zasadami TCFD dotyczącymi skutecznych ujawnień,
- ocenie zidentyfikowanych zniekształceń jakościowych.

Uzyskiwanie dowodów – kontrole wewnętrzne

Zespół wykonujący zlecenie zamierza uzyskać zrozumienie kontroli wewnętrznej nad sporządzeniem ujawnień TCFD. Planuje on ocenić sposób zaprojektowania stosownych kontroli oraz to, czy kontrole zostały wdrożone, a także sprawdzić, czy kontrole działały skutecznie przez cały okres. Obejmuje to między innymi kontrole wewnętrzne nad:

- źródłami informacji wykorzystywanymi przez kierownictwo do identyfikacji ryzyk i szans odnoszących się do klimatu (np. kierownictwo powinno upewnić się, że wykorzystywane są renomowane źródła, wybór źródeł nie jest stronniczy, stosowne ryzyka są brane pod uwagę, a znaczące ryzyka nie są pomijane),



- informowaniem zarządu i komitetów o zidentyfikowanych zagrożeniach i szansach odnoszących się do klimatu,
- priorytetyzacją zidentyfikowanych ryzyk i szans oraz ogłoszonych i podjętych działań,
- sposobem, w jaki scenariusze klimatyczne są wybierane lub opracowywane i zastosowane, aby upewnić się, że są one spójne z decyzjami biznesowymi, które mają zostać podjęte (np. na poparcie decyzji w kwestii „wartości narażonej na ryzyko” portfela inwestycyjnego związanej z klimatem) i obejmują co najmniej scenariusz ocieplenia o 2°C,
- parametrami wejściowymi i założeniami wybranymi przez jednostkę, w tym na przykład:
 - stopami dyskonta, horyzontami czasowymi, założeniami dotyczącymi tego, jak ceny emisji dwutlenku węgla mogą zmieniać się z biegiem czasu i w różnych regionach geograficznych lub sektorach przemysłu, oraz
 - wewnętrzną spójnością założeń,
- integralnością danych bazowych lub informacji, do których stosowane są założenia, oraz stosowaniem założeń do danych bazowych dla kierownictwa w celu upewnienia się, że założenia są odpowiednio zastosowane i, w stosownych przypadkach, są poprawne arytmetycznie,
- obliczeniem lub oceną przyszłych wyników na podstawie scenariuszy, założeń, danych bazowych i innych informacji,
- zestawieniem informacji, które mają być zawarte w ujawnieniach TCFD, oraz przeglądem ujawnień w celu upewnienia się, że odzwierciedlają one rzeczywistość przeprowadzonych procesów, działań podjętych przez podmiot oraz czy uwzględniają one rekomendacje TCFD.

Uzyskiwanie dowodów – ocena ujawnień

Zespół wykonujący zlecenie bierze pod uwagę źródło, charakter, jakość i ilość dowodów, które mogą być potrzebne. Oprócz zadawania pytań, planuje on uzyskać dowody w postaci dokumentów, w tym podręczniki polityki, komunikaty dla i od zarządu i komitetów oraz protokoły z posiedzeń, aby uzyskać dowody na temat ujawnień dotyczących nadzoru, strategii i zarządzania ryzykiem, które jednostka ujawniła lub powinna ujawnić, w tym na przykład:

- procesów i częstotliwości, z jaką zarząd i komitety zarządu (np. ds. audytu, ryzyka lub inne) są informowane o kwestiach odnoszących się do klimatu,
- czy zarząd i komitety zarządu biorą pod uwagę kwestie związane z klimatem podczas przeglądu i kierowania strategią, głównymi planami działania, polityką zarządzania ryzykiem, rocznymi budżetami i planami biznesowymi, a także ustalania wykonywania celów organizacji, monitorowania wdrażania i wykonania oraz nadzorowania głównych wydatków kapitałowych oraz transakcji przejęć i zbycia,
- w jaki sposób osoby sprawujące nadzór monitorują i nadzorują postępy w realizacji celów odnoszących się do klimatu.

Wśród innych procedur gromadzenia dowodów, zespół wykonujący zlecenie zaplanował również uzyskanie dowodów dotyczących następujących kwestii:



- czy scenariusze przedstawione w raporcie jednostki są:
 - scenariuszami faktycznie wykorzystywanymi przez jednostkę, są oparte na scenariuszach pochodzących z wiarygodnego źródła (takiego jak IPCC⁵ lub IEA⁶) i są zgodne z decyzjami podejmowanymi przez jednostkę,
 - wewnętrznie kompatybilne (np. ścieżka niskoemisyjna nie byłaby spójna z niskimi oczekiwaniami dotyczącymi wprowadzenia polityki klimatycznej i rozwiązań cenowych),
 - zgodne z wymogami regulacyjnymi lub wytycznymi,
 - odpowiednio stosowane (np. czy ryzyko fizyczne jest odpowiednio uwzględniane w zależności od lokalizacji geograficznej?);
- ujawnień dotyczących strategicznych czynników odporności jednostki; zespół wykonujący zlecenie jest zdania, że ujawnienia te mogą zwiększyć potrzebę zawodowego sceptycyzmu, ponieważ ich znaczenie jest niejasne, a podstawa złożonych oświadczeń nie została ujawniona;
- czy jednostka napisała do ponad 60 spółek, czy podstawa zaliczenia tych spółek do „największych” została ujawniona, czy spółki kwalifikują się jako „największe” zgodnie z definicją, w jaki sposób podjęto decyzję o zbyciu i czy spółki pozostają zbyte;
- w jakie globalne zrównoważone instrumenty kapitałowe zainwestowano, jakie badania przeprowadzono i jaka była podstawa dla wyników tych badań;
- co jednostka robi, aby zidentyfikować ryzyko odnoszące się do klimatu w założeniach aktuarialnych (np. założeniach dotyczących długowieczności lub śmiertelności) uwzględnionych w zobowiązaniach programu emerytalnego, ponieważ nie ma o tym wzmianki w ujawnionych informacjach.



Ocena zidentyfikowanych zniekształceń jakościowych

Zespół wykonujący zlecenie jest zdania, że w ujawnionych informacjach występuje szereg zniekształceń, w tym pominięć:

- chociaż jednostka ujawniła, że ma zdefiniowane obowiązki i polityki, niewiele mówi na temat procesów gromadzenia informacji dotyczących strategii, planów działania, polityk, biznesplanów i innych spraw, których ujawnienie rekomenduje TCFD (np. w sekcji „Nasza strategia” jednostka stwierdza, że ma politykę zobowiązującą do dekarbonizacji aktywów w bilansie, ale nie jest jasne, jaki był proces dojścia do tego zobowiązania lub w jaki sposób jednostka zamierza osiągnąć dekarbonizację, w jakim horyzoncie czasowym lub jakie założenia zostały wykorzystane jako podstawa tego oświadczenia);
- określone czynniki zwiększające odporność mogą mieć na celu osiągnięcie celów dekarbonizacji, ale nie jest jasne, w jaki sposób te czynniki miałyby osiągnąć cele, jakie założenia zostały przyjęte i na jakiej podstawie poczyniono stwierdzenia;
- niektóre stwierdzenia wydają się sprzeczne lub nieuzasadnione, na przykład stwierdzenie, że inwestycja w globalne zrównoważone instrumenty kapitałowe może prowadzić do „niezwykle optymistycznego” wpływu na zwrot, wydaje się być sprzeczne ze stwierdzeniem, że istnieją niedoskonałe informacje, na których oparte są praktyki inwestycyjne.



⁵ Intergovernmental Panel on Climate Change

⁶ International Energy Agency

- oświadczenie o członkostwie w grupach inwestorów instytucjonalnych zawiera nieodpowiedni związek przyczynowy między członkostwem w grupie a osiągnięciem skutecznej transformacji zgodnie z porozumieniem paryskim; ponadto oświadczenie to nie wydaje się wynikać z zastosowania odpowiednich kryteriów, a zespół wykonujący zlecenie jest zdania, że powinno ono zostać usunięte z informacji podlegających zleceniu atestacyjnemu, ponieważ nie stanowi informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.



Zespół wykonujący zlecenie wskazuje, że jednostka ujawniła nieodłączną niepewność związaną z oceną, ale nie uważa tego za powód do ujawniania jedynie ogólnych informacji, które nie są zgodne z rekomendacjami TCFD. Planuje omówić te zniekształcenia jakościowe, w tym pominięcia, ze sporządzającym i poprosić go o ich zmianę, tak aby były zgodne z rekomendacjami TCFD.



Przykład 17: Ilustrujący rozważania praktyka przy ocenie ilościowych i jakościowych zniekształceń w informacjach RSZ będących przedmiotem zlecenia

(Ilustruje zastosowanie Wytycznych zawartych w: Rozdziale 9)

Informacje ogólne

Instytucja finansowa sporządza raport i zleca usługę atestacyjną w odniesieniu do całego swojego raportu RSZ, który w dużej mierze koncentruje się na informacjach dotyczących:

- „zielonego” finansowania ekologicznie zrównoważonych projektów infrastrukturalnych, zarówno jako kwoty \$, jak i procentu całkowitych inwestycji w projekty infrastrukturalne,
- ryzyk odnoszących się do klimatu dotyczących jej działu kredytów, oraz
- udzielania stypendiów edukacyjnych studentom ze środowisk w niekorzystnej sytuacji oraz sponsorowania działań społecznych i wydarzeń sportowych.

Informacja opisowa na temat finansowania „zielonych” projektów jest przedstawiona pogrubionym tekstem i jest obszerna. Informacje na temat finansowania przez jednostkę innych projektów infrastrukturalnych są napisane niepogrubioną czcionką, a informacje na temat inwestycji w duży rurociąg naftowy są ograniczone do jednej linijki tekstu. Jednostka zamieściła w swoim raporcie obrazy:

- projektów eko-budowlanych, lasów i czystych jezior, aby podkreślić swoje zaangażowanie w projekty zrównoważone ekologicznie, oraz
- studentów ze środowisk znajdujących się w niekorzystnej sytuacji, aby odzwierciedlić swoje zaangażowanie w sprawy społeczne poprzez oferowanie stypendiów edukacyjnych.

Istotność jest rozpatrywana przez praktyka oddzielnie dla każdego z trzech powyższych aspektów, a także dla raportu RSZ jako całości.

W trakcie wykonywania zlecenia praktyk zidentyfikował następujące zniekształcenia ilościowe i jakościowe:

1. „Zielone” finansowanie projektów zostało zawyżone o kwotę \$ tuż poniżej progu istotności ilościowej, ze względu na błędną klasyfikację dwóch projektów infrastrukturalnych, które nie spełniają kryteriów bycia „zielonymi”. Nie ma to wpływu na wartość procentową, ponieważ zniekształcenie kwoty \$ nie wpływa na „zaokrąglenie” wartości procentowej.
2. Zawarty w raporcie opis ryzyka związanego z transformacją klimatyczną może zaniżyć prawdopodobny wpływ, ponieważ pod koniec poprzedniego roku jednostka udzieliła dużej pożyczki spółce budowlanej zaangażowanej w długoterminowy kontrakt na budowę dużego rurociągu naftowego. W przyszłości może nastąpić znaczny spadek popytu na ropę naftową, ponieważ konsumenci przestawią się na niskoemisyjne alternatywy.
3. Chociaż nie zidentyfikowano żadnych zniekształceń ilościowych w wypłaconych stypendiach edukacyjnych, które są niewielkie w porównaniu z innymi działaniami sponsoringowymi podmiotu, stwierdzono:
 - zajmujące pół strony zdjęcie dzielnicy mieszkaniowej znajdującej się w niekorzystnej sytuacji, obok uśmiechniętego studenta kończącego prestiżowy uniwersytet, wraz z kilkoma akapitami tekstu, ale

- brak informacji o sponsorowaniu imprezy motosportu wytrzymałościowego, która, choć nie ma znaczenia ilościowego, w ostatnich latach doprowadziła do starć z grupami ekologicznymi i lokalnymi społecznościami ze względu na szkodliwy wpływ imprezy na wrażliwe ekosystemy.

Praktyk ma inne wątpliwości dotyczące prezentacyjnych aspektów informacji RSZ, w tym:

- sposobu, w jaki prezentowany jest opis finansowania przez podmiot „zielonych” projektów oraz ton narracji, w porównaniu z opisem innych projektów, a w szczególności z opisem inwestycji w duży projekt rurociągu naftowego,
- zdjęć na stronie poświęconej inwestycjom w projekty infrastrukturalne przedstawiających ekologiczne projekty budowlane, lasy i czyste jeziora, chociaż kwota zainwestowana w rurociąg naftowy i inne „niezielone” projekty jest znacznie większa niż kwota zainwestowana w „zielone” projekty.

Praktyk uważa, że chociaż pojedynczo kwoty ilościowe albo nie są zniekształcone (stypendia), albo zniekształcenia są poniżej progu ilościowego ustalonego podczas planowania (finansowanie „zielonych” projektów i pominięcie sponsoringu motosportu), raport jako całość przedstawia tendencyjny obraz tego, co robi jednostka i ryzyk, na jakie jest narażona. Jeżeli sporządzający nie będzie skłonny do wprowadzenia korekt, praktyk może rozważyć wycofanie się ze zlecenia lub, jeśli nie jest to możliwe, jest zdania, że konieczny byłby negatywny wniosek dotyczący raportu jako całości.



Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są udostępniane przez International Federation of Accountants® lub IFAC®.

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

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

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

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

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

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

Tekst dokumentu *Niewiążące materiały wspomagające: Przykłady wybranych aspektów zleceń atestacyjnych dotyczących sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju i innej rozszerzonej sprawozdawczości zewnętrznej (RSZ)* w języku angielskim © 2021 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Niewiążące materiały wspomagające: Przykłady wybranych aspektów zleceń atestacyjnych dotyczących sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju i innej rozszerzonej sprawozdawczości zewnętrznej (RSZ)* w języku polskim © 2023 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Non-Authoritative Support Material: Illustrative Examples of Selected Aspects of Sustainability and Other Extended External Reporting (EER) Assurance Engagements.*

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



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

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