

The background of the slide is a light blue grid with various numbers (0, 1, 2, 4, 5, 6, 7, 8, 9) scattered across it in different sizes and colors (dark blue, light blue, white).

Standard atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju

1. Wstęp
2. Akceptacja i kontynuacja zlecenia
3. Planowanie i wykonanie
4. Procedura podwójnej istotności
5. Pozostałe



Wstęp

1. art. 20 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1863) oraz art. 30 ust. 2 pkt 3 lit. a) ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1035, z późn. zm.) – [art. 2 pkt 22a lit. b ustawy o biegłych rewidentach ...]
2. uchwała Nr 854/20a/2025 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 23 stycznia 2025 r. w sprawie ustanowienia krajowego standardu usług atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju
3. Krajowy Standard Usług Atestacji Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju 3002PL - „Usługa atestacyjna dająca ograniczoną pewność w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju”. („KSUA 3002PL”, „Standard”)

Wstęp: Wybrane definicje

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

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

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

Wstęp: Wybrane definicje

Odpowiednie wymogi etyczne – zasady etyki zawodowej i wymogi etyczne, w tym wymogi niezależności nałożone przez przepisy prawa, które mają zastosowanie do usługi atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Opinia – wniosek KBRASZR z usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju – sprawozdawczość, o której mowa w art. 63r. i art. 63s. ustawy o rachunkowości

Standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – standardy, o których mowa w art. 63p. pkt 2 ustawy o rachunkowości („ESRS”)

Ramy taksonomii – zbiór przepisów dotyczących treści i prezentacji informacji zgodnie z art. 8 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje, zmieniającego rozporządzenie (UE) 2019/2088 („rozporządzenie o taksonomii”) oraz późniejszych zmian i uzupełnień, a także związanych z nimi rozporządzeń delegowanych przyjętych przez Komisję Europejską

Zespół wykonujący atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – zespół, o którym mowa w art. 2 pkt 16a) ustawy o biegłych rewidentach.

Zniekształcenie – różnica pomiędzy przedstawionym (lub pominiętym) ujawnieniem a odpowiednim ujawnieniem wymaganym przez ramowe założenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub oceną zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem wymogów ramowych założeń sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Zniekształcenia mogą być ilościowe lub jakościowe i obejmować pominięte informacje. Zniekształcenia mogą wynikać z błędu lub oszustwa

Wstęp: Powiązanie z KSUA 3000 (Z)

Przy wykonywaniu usługi ma atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z **KSUA 3002PL** mają również zastosowanie wymogi Krajowego Standardu Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3000 (Z) – „Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych” (dalej „**KSUA 3000 (Z)**”) dotyczące usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność.

Standard uzupełnia, ale nie zastępuje **KSUA 3000 (Z)** oraz określa, w jaki sposób **KSUA 3000 (Z)** powinien być stosowany do usług atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. W przypadku wątpliwości interpretacyjnych, które mogłyby prowadzić do wniosków, że Standard ogranicza postanowienia **KSUA 3000 (Z)**, należy kierować się zapisami **KSUA 3000 (Z)** wraz z paragrafami objaśniającymi.

(3002PL.19) Podczas wykonywania usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju celami BRASZR są:

- a) uzyskanie ograniczonej pewności na temat tego, czy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju będące przedmiotem usługi nie zawierają istotnych zniekształceń,
- b) wyrażenie wniosku na temat informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju w formie pisemnego sprawozdania, które zawiera opinię dającą ograniczoną pewność oraz opisuje podstawę opinii oraz
- c) dalsza komunikacja wymagana przez niniejszy standard i wszelkie inne stosowne KSUA.

Wstęp: Rola biegłego rewidenta w procesie atestacji

Kluczowe aspekty roli biegłego rewidenta w procesie atestacji zrównoważonego rozwoju zgodnie z KSUA 3002PL:

1. **Planowanie i wykonywanie zlecenia:** Proces atestacji wymaga starannego planowania i realizacji, w tym uzyskiwania dowodów i dokumentowania wyników.
2. **Wymogi etyczne:** Biegły rewident musi przestrzegać wysokich standardów etycznych, w tym niezależności i obiektywizmu.
3. **Wykonanie usługi atestacji:** Biegły rewident przeprowadza usługę atestacyjną, która obejmuje ocenę zgodności sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju z obowiązującymi standardami i przepisami.
4. **Zarządzanie jakością:** Firmy audytorskie muszą wdrożyć odpowiednie systemy kontroli jakości, aby zapewnić rzetelność i wiarygodność usług atestacyjnych.
5. **Zawodowy sceptycyzm i osąd:** Biegły rewident musi wykazać się zawodowym sceptycyzmem i umiejętnościami technicznymi, aby ocenić sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju zgodnie z kryteriami oceny.

Wstęp: Rola biegłego rewidenta w procesie atestacji

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

22. **KBRASZR ponosi ostateczną odpowiedzialność za zarządzanie i zapewnianie jakości** podczas zlecenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym ponosi odpowiedzialność za stworzenie środowiska dla zlecenia, które uwzględnia kulturę firmy audytorskiej i zachowania oczekiwane od członków zespołu wykonującego zlecenie. Dokonując tego, KBRASZR jest wystarczająco i odpowiednio zaangażowany podczas całego zlecenia atestacji tak, aby KBRASZR miał podstawy do ustalenia, czy dokonane znaczące osądy i wyciągnięte wnioski są odpowiednie biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

23. Jeżeli KBRASZR przydzieli zaprojektowanie lub wykonanie procedur, zadań lub czynności związanych z wymogami niniejszego standardu innym członkom zespołu wykonującego atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, KBRASZR nadal ponosi ostateczną odpowiedzialność za zarządzanie i zapewnianie jakości zlecenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju poprzez kierowanie zespołem wykonującym zlecenie, nadzór nad jego członkami oraz przegląd ich pracy.

Wstęp: Rola biegłego rewidenta w procesie atestacji

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

24. KBRASZR może wykazać swoje wystarczające i odpowiednie zaangażowanie podczas zlecenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, gdy procedury, zadania lub czynności zostały przydzielone innym członkom zespołu wykonującego zlecenie, na różne sposoby, w tym poprzez:

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

Wstęp: Rola biegłego rewidenta w procesie atestacji

Cel usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność (zgodnie z KSUA 3002PL):

25. Procedury wykonywane w ramach zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność wspierają opinię kluczowego biegłego rewidenta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju („KBRASZR”) na temat sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju sporządzonej przez jednostkę. W przypadku zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność, zakres procedur wykonywanych przez BRASZR jest mniejszy niż w przypadku zlecenia dającego racjonalną pewność.

26. Kluczowy biegły rewident atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju („KBRASZR”) uzyskuje **ograniczoną pewność**, że informacje raportowane przez jednostkę są wolne od istotnych zniekształceń. W celu uzyskania ograniczonej pewności, BRASZR opracowuje i wykonuje odpowiednie procedury. BRASZR wykonuje procedury, które umożliwią wyrażenie opinii na temat prezentacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w **odniesieniu do obowiązujących mających zastosowanie postanowień prawnych oraz stosownych ramowych założeń sprawozdawczości określonych przez przepisy prawa i regulacje UE.**

Wstęp: Zawodowy sceptycyzm

KSUA 3002PL:

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

KSUA 3000 (Z):

37. Biegły rewident planuje i wykonuje usługę zachowując zawodowy sceptycyzm uznając, że mogą istnieć okoliczności, które powodują, że informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest istotnie zniekształcona. (Zob. par. A76-A80)

38. Biegły rewident dokonuje zawodowego osądu podczas planowania i wykonywania usługi atestacyjnej, w tym określania rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur. (Zob. par. A81-A85)

39. Biegły rewident stosuje umiejętności i techniki atestacyjne, jako część powtarzalnego, systematycznego procesu wykonania usługi.

The background of the slide is a light blue grid with various numbers (0, 1, 2, 4, 5, 6, 9) scattered across it in different sizes and colors (dark blue, light blue, white).

1. Akceptacja i kontynuacja zlecenia

1. Akceptacja i kontynuacja zlecenia

1. Zakres zlecenia – atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z CSRD
2. Kryteria mające zastosowanie dla sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z CSRD. Podejście do dokumentowania dodatkowych kryteriów (np. GHG Protocol) oraz ocena stosowności kryteriów
3. Opis mających zastosowanie kryteriów (wskaźniki własne). Odniesienie się do istniejących standardów (np. sektorowe GRI, SASB)
4. Umowa

1. Akceptacja i kontynuacja zlecenia: Kryteria mające zastosowanie dla sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z CSRD

28. Kryteria mające zastosowanie dla sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju to:

- a) standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (ESRS),
- b) art. 8 rozporządzenia o taksonomii,
- c) mające zastosowanie przepisy ustawy o rachunkowości.

1. Akceptacja i kontynuacja zlecenia: Opis mających zastosowanie kryteriów (wskaźniki własne). Odniesienie się do istniejących standardów (np. sektorowe GRI, SASB)

- W ramach ujawnień w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostka może również uwzględniać informacje, które nie wynikają z wymogów CSRD/ESRS, np. takie jak:
 - Wskaźniki własne specyficzne dla jednostki – np. ujawnienia w zakresie cyberbezpieczeństwa, wycieków danych, dodatkowe ujawnienia w zakresie bezpieczeństwa i higieny pracy
 - Wskaźniki specyficzne dla danego sektora, np. wdrożone systemy zarządzania jakością w procesach produkcyjnych
 - Wskaźniki wynikające z innych standardów – np. GRI, SASB
- ...

1. Akceptacja i kontynuacja zlecenia: Kryteria mające zastosowanie dla sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z CSRD

29. W przypadku, gdy zgodnie z ESRS 1 pkt. 114, kierownik jednostki uwzględnia w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dodatkowe informacje ujawniane na podstawie:

- a) innych przepisów, które nakładają na jednostkę obowiązek ujawniania informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju lub
- b) ogólnie przyjętych standardów i ramowych założeń sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym niewiążących wytycznych i sektorowych wytycznych, opublikowanych przez inne organy ustanawiające normy (takich jak materiały techniczne wydane przez Międzynarodową Radę ds. Standardów w zakresie Zrównoważonego Rozwoju lub Globalną Inicjatywę Sprawozdawczą),

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

1. Akceptacja i kontynuacja zlecenia: **Umowa**

30. **Umowa o atestację sprawozdawczości** zrównoważonego rozwoju jest zawierana przez kierownika jednostki, co do zasady po dokonaniu wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzenia tej atestacji, w sposób określony przepisami prawa.

31. Umowa o atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju określa warunki uzgodnione między stronami, w tym obejmuje:

- a) sprawy związane z celem i zakresem usługi, np. takie jak:
 - i. cel przeprowadzenia usługi atestacyjnej z odwołaniem do mających zastosowanie przepisów prawa,
 - ii. identyfikację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, której umowa dotyczy, (na przykład określenie jednostki, okresu objętego sprawozdawczością),
 - iii. wskazanie, iż usługa jest usługą dającą ograniczoną pewność,
 - iv. kryteria mające zastosowanie,
 - v. standardy mające zastosowanie do jej przeprowadzenia oraz inne przepisy prawa i regulacje, jeśli dotyczą,

1. Akceptacja i kontynuacja zlecenia: **Umowa**

- b) wskazanie obowiązków BRASZR oraz ograniczenia usługi atestacyjnej** dającej ograniczoną pewność,
- c) wskazanie obowiązków kierownika jednostki** oraz osób sprawujących nadzór, w tym odpowiedzialności za:
 - i. sporządzenie** sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami,
 - ii. określenie zakresu informacji** do ujawnienia w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z zasadą podwójnej istotności,
 - iii. przeprowadzenie procesu pozwalającego na identyfikację istotnych kwestii** zrównoważonego rozwoju zgodnie z ESRS,
 - iv. zaprojektowanie, wdrożenie oraz utrzymanie systemu kontroli wewnętrznej**, który kierownik jednostki uznaje za niezbędny w celu umożliwienia sporządzenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami, wolnej od istotnych zniekształceń spowodowanych błędem lub oszustwem,

1. Akceptacja i kontynuacja zlecenia: **Umowa**

v. zapewnienie BRASZR:

- **dostępu do wszystkich informacji**, które w ocenie kierownika jednostki są stosowne dla sporządzenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,
- **dodatkowych informacji, wyjaśnień i oświadczeń**, których może zażądać BRASZR dla celów atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,
- **nieograniczonego dostępu do osób w jednostce**, od których BRASZR uzna za konieczne uzyskanie stosownych dowodów, dostęp do pozostałych osób i jednostek, dokumentów oraz informacji, zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa, w tym ustawą o rachunkowości,
- gdy ma to zastosowanie, zgody na **dostęp do biegłego rewidenta odpowiedzialnego za badanie** rocznego lub skonsolidowanego **sprawozdania finansowego** jednostki lub biegłych rewidentów odpowiedzialnych za badanie sprawozdań finansowych jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej oraz
- zgody na przekazywanie uzyskanych informacji i ustaleń specjalistom/ekspertom BRASZR,
- dostępu do innych osób, zgodnie z określonymi przepisami prawa, przy atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,
- **dostępu**, przed wydaniem sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, **do innych informacji oraz dokumentów**, w których zaprezentowano informacje o kwestiach zrównoważonego rozwoju, ujawnianych w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju poprzez włączenie przez odniesienie,

1. Akceptacja i kontynuacja zlecenia: **Umowa**

- d) określenie oczekiwanej formy i treści sprawozdania z atestacji** sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju ze wskazaniem, iż opinia kluczowego biegłego rewidenta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju („KBRASZR”) może być zmodyfikowana w określonych przypadkach,
- e) potwierdzenie obowiązku złożenia pisemnego oświadczenia przez kierownika** jednostki dotyczącego sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przed wydaniem przez kluczowego biegłego rewidenta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju („KBRASZR”) sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

2. Planowanie i wykonanie

2. Planowanie

1. Zasoby/ kompetencje
2. Zrozumienie jednostki i jej otoczenia, kontroli wewnętrznej
3. Poziomy istotności dla audytora
4. Szacowanie/ocena ryzyka
5. Reakcja na zidentyfikowane ryzyka, aktualizacja oceny ryzyka, uzyskiwanie dowodów

2. Planowanie: Zasoby/ kompetencje

74. Kompetencje niezbędne do wykonania zlecenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju obejmują zarówno kompetencje w zakresie umiejętności i technik atestacyjnych („**kompetencje atestacyjne**”), jak i kompetencje w zakresie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz jego pomiaru lub oceny („**kompetencje w przedmiocie zlecenia**”).

75. KBRASZR ocenia i dokumentuje, czy zespół wykonujący zlecenie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju posiada łącznie odpowiednie kompetencje atestacyjne oraz kompetencje w przedmiocie zlecenia, kierując się przy tym wytycznymi zawartymi KSUA 3000 (Z).

76. **Udokumentowanie posiadanych kompetencji może przyjąć formę potwierdzenia odbytych szkoleń, kursów, odpowiednich akredytacji** lub innych dokumentów potwierdzających wymagany stan wiedzy i doświadczenia do przeprowadzenia zlecenia.

2. Planowanie: Zasoby/ kompetencje

Korzystanie z pracy eksperta kierownika jednostki

77. Jeżeli informacje, które mają być wykorzystane, jako dowody atestacji, zostały przygotowane z wykorzystaniem pracy eksperta kierownika jednostki, BRASZR, uwzględniając znaczenie pracy tego eksperta dla celu BRASZR:

- a) ocenia **kompetencje**, możliwości i **obiektywizm** tego eksperta oraz
- b) uzyskuje zrozumienie pracy tego eksperta,
- c) ocenia **odpowiedniość pracy tego eksperta jako dowodu**.

Ocena kompetencji, możliwości i obiektywizmu eksperta kierownika jednostki

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

2. Planowanie: Zasoby/ kompetencje

Uzyskanie zrozumienia pracy eksperta kierownika jednostki

79. Podczas uzyskiwania zrozumienia pracy eksperta kierownika jednostki, ocena umowy pomiędzy jednostką a tym ekspertem może pomóc BRASZR w określeniu odpowiedniości poniższych informacji dla celów BRASZR:

- a) **charakter, zakres i cele** pracy eksperta,
- b) odpowiednie **role i obowiązki** kierownika jednostki i eksperta oraz
- c) charakter, rozłożenie w czasie i zakres **komunikacji** pomiędzy kierownikiem jednostki a ekspertem, w tym forma wszelkich raportów (sprawozdań), które mają zostać dostarczone przez eksperta.

Ustalenie, czy skorzystać z pracy eksperta BRASZR

80. Jeżeli do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów niezbędna jest wiedza specjalistyczna, BRASZR określa, czy skorzystać z pracy eksperta BRASZR. Dotyczy to **w szczególności eksperta w zakresie środowiska i klimatu, spraw społecznych oraz ładu korporacyjnego**.

2. Planowanie: Zasoby/ kompetencje

Ustalenie, czy skorzystać z pracy eksperta BRASZR

81. Określając rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur związanych z ekspertem BRASZR, BRASZR bierze pod uwagę następujące sprawy:

- a) **charakter sprawy**, której dotyczy praca eksperta,
- b) **ryzyka istotnego zniekształcenia** w sprawie, której dotyczy praca eksperta,
- c) znaczenie pracy eksperta w kontekście usługi atestacyjnej,
- d) **wiedzę i doświadczenie BRASZR** w zakresie poprzedniej pracy wykonanej przez tego eksperta oraz
- e) czy ekspert ten podlega politykom lub procedurom zarządzania jakością firmy audytorskiej.

2. Planowanie: Zasoby/ kompetencje

Ustalenie, czy skorzystać z pracy eksperta BRASZR

82. Jeśli BRASZR korzysta z pracy eksperta BRASZR:

- a) ocenia, czy ekspert BRASZR posiada niezbędne kompetencje, możliwości i obiektywizm dla celów BRASZR oraz czy spełnia stosowne wymogi niezależności. W przypadku zewnętrznego eksperta BRASZR, ocena obiektywizmu obejmuje zapytanie dotyczące interesów i powiązań, które mogą stanowić zagrożenie dla obiektywizmu tego eksperta,
- b) uzyskuje wystarczające zrozumienie dziedziny wiedzy specjalistycznej eksperta, aby umożliwić BRASZR określenie rodzaju, zakresu i celów pracy eksperta dla celów BRASZR oraz ocenę adekwatności tej pracy dla celów BRASZR oraz
- c) uzgadnia, w stosownych przypadkach na piśmie, rodzaj, zakres i cele pracy eksperta, odpowiednie role i obowiązki BRASZR i eksperta, rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres komunikacji oraz potrzeby przestrzegania przez eksperta wymogów zachowania poufności.

2. Planowanie: Zasoby/ kompetencje

Ustalenie, czy skorzystać z pracy eksperta BRASZR

83. Ponieważ sporządzenie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wymaga wykorzystania wiedzy specjalistycznej w dziedzinie innej niż rachunkowość, BRASZR, który posiada umiejętności w zakresie rachunkowości i badania sprawozdań finansowych, może nie posiadać wiedzy specjalistycznej niezbędnej do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Ustalenie przez BRASZR, czy skorzystać z pracy eksperta BRASZR, a jeśli tak, to kiedy i w jakim zakresie oraz ustalenie, czy BRASZR ma dostęp do odpowiedniego eksperta **jest uwzględniane na etapie akceptacji i kontynuacji zlecenia**. Podczas planowania oraz w miarę postępu prac atestacyjnych lub zmiany okoliczności BRASZR **może być zmuszony do zmiany wcześniejszych decyzji** dotyczących korzystania z pracy eksperta BRASZR.

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

2. Planowanie: Zasoby/ kompetencje

Praca wykonana przez eksperta BRASZR

85. Jeżeli BRASZR **ustali, iż praca wykonana przez eksperta BRASZR nie jest odpowiednia** dla celów BRASZR:

- a) uzgadnia on z ekspertem BRASZR **rodzaj i zakres dodatkowej pracy** do wykonania lub
- b) wykonuje on **dodatkowe procedury** odpowiednie w danych okolicznościach.

2. Planowanie: Zrozumienie jednostki i jej otoczenia, kontroli wewnętrznej

Zrozumienie jednostki, jej otoczenia, kontroli wewnętrznej

46. KBRASZR stosuje wymogi zawarte w KSUA 3000 (Z).

Cel: zrozumienie jednostki, jej otoczenia, procesów, kontroli wewnętrznej w celu:

- identyfikacji kluczowych ujawnień
- zaprojektowania procedur atestacji

47. Zrozumienie jednostki i systemu kontroli wewnętrznej obejmuje w szczególności zrozumienie następujących trzech głównych procesów:

- a) procesu oceny podwójnej istotności,**
- b) procesu raportowania informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju zgodnie z wymogami standardów ESRS,**
- c) procesu raportowania zgodnie z wymogami aktów delegowanych dotyczących taksonomii UE.**

2. Planowanie: Zrozumienie jednostki i jej otoczenia, kontroli wewnętrznej

Zrozumienie jednostki, jej otoczenia, kontroli wewnętrznej

48. **Charakter i zakres procedur** w zakresie zrozumienia przez BRASZR jednostki i jej systemu kontroli wewnętrznej **może się różnić w zależności od złożoności zlecenia atestacyjnego oraz charakteru i złożoności tematów i aspektów zagadnień** składających się na kwestie zrównoważonego rozwoju.

W przypadku zlecenia **dającego ograniczone zapewnienie**, BRASZR **nie musi uzyskać zrozumienia wszystkich składników systemu kontroli wewnętrznej** podmiotu istotnych dla sporządzenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, jak jest to wymagane w zleceniu dającym racjonalną pewność.

Ponadto BRASZR **nie musi oceniać zaprojektowania kontroli** i ustalać, czy zostały one wdrożone, chyba że planuje przetestować skuteczność działania kontroli w celu ograniczenia zakresu procedur wiarygodności, które odpowiadają na związane z nimi ryzyka istotnego zniekształcenia lub posłuży to BRASZR do oceny ryzyka.

BRASZR stosuje osąd zawodowy w celu określenia zakresu zrozumienia, które jest konieczne do zidentyfikowania ujawnień, w przypadku których prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń, co zapewni BRASZR podstawę do zaprojektowania procedur odnoszących się do ryzyka wystąpienia takich ujawnień. **Najczęściej nie będzie efektywne uzyskanie szczegółowego zrozumienia elementów kontroli wewnętrznej, a procedury wykonane w celu uzyskania zrozumienia mogą mieć mniejszy zakres i inny charakter niż te wymagane w zleceniu dającym racjonalne zapewnienie.**

2. Planowanie: Zrozumienie jednostki i jej otoczenia, kontroli wewnętrznej

Zrozumienie jednostki, jej otoczenia, kontroli wewnętrznej

49. W ramach zrozumienia procesu i systemu kontroli wewnętrznej BRASZR rozważa istotne elementy procesu przygotowania informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju, w tym m.in.:

- a) sposób, w jaki jednostka przekazuje informacje w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz poszczególne role i obowiązki w odniesieniu do informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju w jednostce i jednostkach zależnych objętych zakresem sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej,
- b) ogólne środowisko kontroli i rolę oraz nadzór nad procesem osób sprawujących nadzór,
- c) procedury i czynności kontroli wewnętrznej ustanowione w odniesieniu do informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju i ich przygotowania,
- d) system informacyjny służący do sporządzania i przygotowywania informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju,
- e) sposób agregacji danych i kontrole dotyczące poprawności i kompletności danych,
- f) koordynację procesu raportowania, spójność wytycznych przekazywanych poszczególnym jednostkom dostarczającym dane i spójność formatu raportowania przez poszczególne jednostki,
- g) korzystanie przez jednostkę z usług stron trzecich w celu przygotowania informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju,
- h) wszelkie potencjalne znaczące zmiany metod, założeń lub korekt błędów w porównaniu z poprzednimi okresami.

2. Planowanie: Zrozumienie jednostki i jej otoczenia, kontroli wewnętrznej

Zrozumienie jednostki, jej otoczenia, kontroli wewnętrznej

50. Dodatkowo w ramach zrozumienia procesu raportowania zgodnie z aktami delegowanymi dotyczącymi taksonomii UE, stosownymi elementami są m.in.:

- a) proces identyfikacji działalności kwalifikujących się do taksonomii UE,
- b) proces oceny spełniania technicznych kryteriów kwalifikacji oraz zasady „nie czyń poważnych szkód” (ang. „Do No Significant Harm”, „DNSH”) dla działalności kwalifikujących się,
- c) proces pozyskiwania danych finansowych do kluczowych wskaźników wyników, takich jak: przychody ze sprzedaży, wydatki inwestycyjne, koszty operacyjne,
- d) proces oceny spełniania minimalnych gwarancji,
- e) system informacyjny służący do sporządzania i przygotowywania informacji na potrzeby ujawnień.

2. Planowanie: Zrozumienie jednostki i jej otoczenia, kontroli wewnętrznej

Zrozumienie ram prawnych i regulacji

51. BRASZR uzyskuje zrozumienie:

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

2. Planowanie: Zrozumienie jednostki i jej otoczenia, kontroli wewnętrznej

Oszustwo i niezgodność z przepisami prawa lub regulacjami

86. **BRASZR zachowuje zawodowy sceptycyzm** przez cały czas trwania zlecenia, uznając możliwość wystąpienia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa, niezależnie od wcześniejszych doświadczeń BRASZR w zakresie szczerości i uczciwości kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór, w tym podczas badania sprawozdania finansowego jednostki.

87. BRASZR pozostaje wyczulony na możliwość, że procedury wykonywane w trakcie zlecenia mogą zwrócić jego uwagę na przypadki niezgodności lub podejrzenia niezgodności z przepisami prawa lub regulacjami. Jeśli takie przypadki nie występują, BRASZR nie jest zobowiązany do wykonania procedur dotyczących przestrzegania przez jednostkę przepisów prawa i regulacji, innych niż związane ze sporządzaniem sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju określonych w ramowych założeniach sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz w ustawie o rachunkowości.

88. BRASZR **reaguje odpowiednio na wystąpienie lub podejrzenie oszustwa oraz na wystąpienie lub podejrzenie niezgodności z przepisami prawa lub regulacji** zidentyfikowane w trakcie realizacji zlecenia poprzez uzyskanie:

- a) zrozumienia rodzaju zdarzenia i okoliczności, w jakich wystąpiło oraz
- b) dalszych informacji w celu oceny możliwego wpływu na sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju.

2. Planowanie: Zrozumienie jednostki i jej otoczenia, kontroli wewnętrznej

Oszustwo i niezgodność z przepisami prawa lub regulacjami

89. **W związku z wymogami ustawy o biegłych rewidentach, BRASZR informuje jednostkę o nieprawidłowościach wykrytych w trakcie realizacji zlecenia atestacyjnego** wykonywanego na rzecz jednostki zainteresowania publicznego oraz, jeśli jednostka nie podejmie odpowiednich działań, odpowiednie organy państwowe odpowiedzialne za przeprowadzanie dochodzeń w odniesieniu do takich nieprawidłowości. **Niezgodność z przepisami prawa i regulacjami** związanymi z zagadnieniami analizowanymi podczas zleceń atestacyjnych sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju **należy do tej kategorii.**

90. **BRASZR ocenia skutki, jakie zidentyfikowane lub podejrzewane oszustwo lub niezgodność z przepisami prawa lub regulacji wywiera na zlecenie atestacji** sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym na procedury identyfikacji ryzyka oraz wiarygodność pisemnych oświadczeń, i podejmuje odpowiednie działanie. BRASZR projektuje i wykonuje dalsze procedury, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres odpowiada oszacowanemu ryzyku istotnego zniekształcenia, koncentrując się na ujawnieniach, w których jest prawdopodobne, że wystąpi istotne zniekształcenie, wynikające z oszustwa lub błędu, uwzględniając charakter usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność.

2. Planowanie: Zrozumienie jednostki i jej otoczenia, kontroli wewnętrznej

Zapytania i komunikacja z odpowiednimi stronami

91. BRASZR zasięga informacji u odpowiednich stron oraz, w stosownych przypadkach, innych organów i osób w jednostce, czy posiadają wiedzę na temat wszelkich rzeczywistych, podejrzewanych lub domniemanych oszustw lub niezgodności z przepisami prawa i regulacjami mającymi wpływ na sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju.

92. Odpowiednie strony obejmują także funkcję audytu wewnętrznego, jeśli dotyczy. W takim przypadku BRASZR uzyskuje informacje na temat ustaleń funkcji audytu wewnętrznego w odniesieniu do sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

2. Planowanie: Zrozumienie jednostki i jej otoczenia, kontroli wewnętrznej

Zakres sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej

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

94. BRASZR ocenia sposób ustalenia i zakres jednostek objętych sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej. BRASZR ustala czy zakres konsolidacji jest taki sam jak w przypadku skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Co do zasady wszystkie jednostki objęte skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym (zgodnie z ESRS1.62, ESRS2.5).

Zarząd powinien przeprowadzić ocenę wpływu poszczególnych spółek na obraz pełnej grupy, stosując kryteria wielkości (przychody, koszty, aktywa, liczba pracowników) oraz ocenę czy w poszczególnych jednostkach występują wpływy, ryzyka, szanse dotyczące kwestii zrównoważonego rozwoju inne niż z perspektywy grupy.

95. BRASZR ocenia zakres i metodę ujęcia w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej, innych jednostek stowarzyszonych, współzależnych, będących częścią łańcucha wartości, zgodnie z wytycznymi ESRS.

2. Planowanie: Poziomy istotności dla audytora

Istotność

59. Stosując zasadę z par. 44 KSUA 3000 (Z) (A.92- A.100), BRASZR:

- a) formułuje swoje rozważania i ustala wskazania dotyczące **istotności dla informacji jakościowych**,
- b) określa **istotność dla informacji ilościowych** odpowiednią w danych okolicznościach.

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

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

- Ustalenie istotności ilościowej na poziomie poszczególnych punktów ujawnieniowych (DR/DP).
- Poziomy analogiczne jak przy badaniu sprawozdań finansowych (istotność ogólna, wykonawcza, próg dla zniekształceń oczywiście błahych).

2. Planowanie: Poziomy istotności dla audytora

Istotność (KSUA 3000 (Z) par. A92):

A92. **Zawodowe osądy dotyczące istotności są dokonywane w świetle otaczających okoliczności**, ale nie ma na nie wpływu poziom zapewnienia, to jest, dla tych samych zamierzonych użytkowników jak i celu, istotność jest taka sama dla usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność, jak w przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, ponieważ istotność oparta jest na potrzebach informacyjnych zamierzonych użytkowników.

2. Planowanie: Poziomy istotności dla audytora

Istotność (KSUA 3000 (Z) par. A95-96):

A95. Istotność jest rozważana w kontekście czynników jakościowych oraz, jeżeli ma to zastosowanie, czynników ilościowych. Względna ważność czynników jakościowych i czynników ilościowych podczas rozpatrywania istotności w konkretnym zleceniu jest sprawą zawodowego osądu biegłego rewidenta.

A96. Czynniki jakościowe mogą obejmować takie sprawy jak:

- a) liczba osób lub jednostek, na które ma wpływ zagadnienie będące przedmiotem zlecenia,
- b) wzajemne oddziaływanie pomiędzy różnymi elementami informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia i ich względna ważność, gdy są one złożone z wielu elementów, takich jak raport, który zawiera liczne wskaźniki działalności,
- c) sformułowania wybrane w odniesieniu do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które są wyrażone w formie opisowej,
- d) charakterystyka prezentacji przyjętej dla informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, gdy mające zastosowanie kryteria pozwalają na zmiany w tej prezentacji,
- e) rodzaj zniekształcenia, na przykład, rodzaj obserwowanych odchyleń od kontroli, gdy informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest stwierdzeniem/oświadczeniem, że kontrola jest skuteczna,
- f) czy zniekształcenie wpływa na zgodność z przepisami prawa lub regulacją,

2. Planowanie: Poziomy istotności dla audytora

Istotność (KSUA 3000 (Z) par. A96):

- g) w przypadku okresowej sprawozdawczości na temat zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia wpływ korekty, która oddziałuje na przeszłą lub bieżącą informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia lub prawdopodobnie wpłynie na przyszłą informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia,
- h) czy zniekształcenie jest wynikiem zamierzonego działania, czy jest niezamierzone,
- i) czy zniekształcenie jest znaczące, biorąc pod uwagę zrozumienie przez biegłego rewidenta znanych wcześniejszych informacji dla użytkowników, na przykład, w odniesieniu do oczekiwanego wyniku pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia,
- j) czy zniekształcenie dotyczy powiązania pomiędzy stroną odpowiedzialną, osobą dokonującą pomiaru lub oceny, lub stroną zlecającą albo ich powiązań z innymi stronami,
- k) gdy została zidentyfikowana wartość progu lub wskaźnika wzorcowego, czy wynik procedury wykazuje odchylenie od tej wartości,
- l) gdy zagadnienie będące przedmiotem zlecenia jest programem rządowym lub jednostką sektora publicznego, czy określony aspekt programu lub jednostki jest znaczący w odniesieniu do rodzaju, przejrzystości i wrażliwości programu lub jednostki,
- m) gdy informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia odnosi się do wniosku na temat zgodności z przepisami prawa lub regulacją, powaga skutków niezgodności.

2. Planowanie: Poziomy istotności dla audytora

Rodzaje procedur	Przykłady procedur	Ujawnienia kluczowe	Pozostałe
Zapytania	Zapytania do kierownika jednostki i pozostałych osób z organizacji – np. w zakresie kompletności ujętych źródeł danych, zmian względem poprzedniego roku.	✓	✓
Procedury analityczne	Porównania wartości wskaźnika z poprzednim rokiem oraz z oczekiwaniemi wynikającymi ze zrozumienia jednostki i zapytań, - Wykorzystanie baz danych, metod lub benchmarków, w tym sektorowych. Porównanie informacji o emisjach jednostki z zewnętrznymi danymi, takimi jak średnie branżowe. Analiza trendów w okresie w celu identyfikacji odchyleń do dalszego zbadania oraz trendów między okresami pod kątem spójności z innymi okolicznościami (np. nabycie lub zbycie aktywów). Ocena związku między emisjami a informacjami finansowymi lub operacyjnymi (na przykład związek między emisjami zakresu 2 z energii elektrycznej a poziomem kosztów energii elektrycznej)	✓	✓
Procedury wiarygodności	Uzgodnienia danych z dokumentami źródłowymi, takimi jak zapisy produkcji, zużycie paliwa, faktury za zakupioną energię. Sprawdzenie struktury zatrudnienia do danych w systemach kadrowo-płacowym, - Weryfikacja danych do kalkulacji emisji gazów cieplarnianych do danych źródłowych - Weryfikacja zastosowanych współczynników emisji do odpowiednich źródeł (na przykład publikacje naukowe) i rozważenia ich adekwatności.	✓	

2. Planowanie: Szacowanie/ocena ryzyka

Procedury oszacowania ryzyka

52. Na podstawie zrozumienia zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, jednostki, jej otoczenia, kontroli wewnętrznej oraz ram prawnych i regulacji, **BRASZR dokonuje identyfikacji i oszacowania ryzyka oraz określa rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres planowanych procedur**, które należy wykonać, aby osiągnąć cele zlecenia.

53. KBRASZR i inni kluczowi członkowie zespołu wykonującego usługę atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym kluczowi eksperci zewnętrzni BRASZR, omawiają **podatność ujawnień na istotne zniekształcenie** spowodowane zarówno oszustwem jak i błędem oraz zastosowanie odpowiednich kryteriów do faktów i okoliczności jednostki. KBRASZR ustala, które sprawy należy przekazać członkom zespołu wykonującego zlecenie, w tym ekspertom zewnętrznym BRASZR, którzy nie brali udziału w dyskusji między członkami zespołu.

54. BRASZR opracowuje i stosuje procedury oszacowania ryzyka wystarczające do zidentyfikowania ujawnionych informacji, w przypadku, których **prawdopodobne jest wystąpienie istotnych zniekształceń**, wynikających z oszustwa lub błędu, co stanowi podstawę do opracowania dalszych procedur odnoszących się do tych ujawnień.

2. Planowanie: Szacowanie/ocena ryzyka

Zrozumienie jednostki, jej otoczenia, kontroli wewnętrznej

Ocena procesu analizy podwójnej istotności

- Model biznesowy
- Łańcuch wartości
- Segmenty działalności

Ocena ryzyka i identyfikacja kluczowych ujawnień

- Identyfikacja kluczowych ujawnień
- Reakcja na ryzyko
- Zakres procedur

Procesy raportowania

- Proces raportowania ESRS
- Proces raportowania Taksonomii UE
- Kontrola wewnętrzna
- Procedury atestacji

2. Planowanie: Szacowanie/ocena ryzyka

55. Procedury szacowania ryzyka są częścią iteracyjnego i dynamicznego procesu. Wstępne oczekiwania mogą zostać sformułowane w odniesieniu do ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń, które mogą być dalej doprecyzowywane w miarę postępów w realizacji zlecenia lub w przypadku uzyskania nowych informacji. Procedury szacowania ryzyka same w sobie nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów, na których można by oprzeć opinię atestacyjną.

56. Rodzaj i zakres procedur dotyczących szacowania ryzyka będzie się różnić w zależności od charakteru i sytuacji jednostki (np. sformalizowania zasad lub procedur jednostki oraz procesów i systemów), charakteru i złożoności spraw związanych ze zrównoważonym rozwojem oraz charakterystyki zdarzeń lub warunków, które mogą prowadzić do istotnych zniekształceń. BRASZR stosuje zawodowy osąd w celu określenia rodzaju i zakresu procedur, które należy wykonać, aby uzyskać ograniczony poziom zapewnienia.

2. Planowanie: Szacowanie/ocena ryzyka

Procedury oszacowania ryzyka

57. Procedury związane z szacowaniem ryzyka mogą obejmować:

- a) zapytania skierowane do kierownika jednostki, odpowiednich osób w ramach funkcji audytu wewnętrznego (jeżeli taka funkcja występuje) oraz do innych osób w jednostce, które według osądu BRASZR mogą posiadać informacje mogące pomóc w identyfikowaniu ujawnień, w których jest prawdopodobne powstanie istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem,
- b) zapytania skierowane do stron zewnętrznych,
- c) przegląd publicznie dostępnych informacji o jednostce i jej branży (na przykład komunikaty prasowe wydawane przez jednostkę, materiały na spotkania analityków lub grup inwestorów, sprawozdania analityków lub informacje na temat wpływu na zrównoważony rozwój),
- d) procedury analityczne,
- e) obserwację i inspekcję.

58. W odniesieniu do usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność za lata sprawozdawcze kończące się 30 czerwca 2025 r. lub wcześniej, **BRASZR może odstąpić od przeprowadzania procedur ukierunkowanych na identyfikację i ocenę ryzyka opisanych powyżej w punktach 47-57** i przeprowadzić, alternatywnie, identyfikację ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnego zniekształcenia.

2. Planowanie: Reakcja na zidentyfikowane ryzyka, aktualizacja oceny ryzyka, uzyskiwanie dowodów

Reakcje na zidentyfikowane ryzyka, aktualizacja oszacowania ryzyk

96. BRASZR wykonuje **procedury w odpowiedzi na zidentyfikowane ryzyko**, w tym ryzyko oszustwa oraz na podejrzewane lub faktyczne przypadki niezgodności z przepisami prawa i regulacjami.

97. Planowany rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur są sprawą zawodowego osądu BRASZR i mają na nie wpływ okoliczności zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym **potrzeby informacyjne zamierzonych użytkowników**, jako grupy, kryteria oraz sprawy związane ze zrównoważonym rozwojem wchodzące w zakres zlecenia. BRASZR może również rozważyć, czy potrzebne są bardziej szczegółowe procedury, aby uzyskać dowody w odniesieniu do informacji, w przypadku, których istnieje większe prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń.

98. **Testy kontroli nie są wymagane**, ale mogą być wykonywane, jeśli BRASZR uzna je za skuteczne w celu ograniczenia zakresu procedur wiarygodności oraz uzyskania dowodów w danych okolicznościach.

2. Planowanie: Reakcja na zidentyfikowane ryzyka, aktualizacja oceny ryzyka, uzyskiwanie dowodów

Reakcje na zidentyfikowane ryzyka, aktualizacja oszacowania ryzyk

99. Przykłady procedur wiarygodności w ramach zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność mogą obejmować:

- a) testy szczegółowe, w tym inspekcję, obserwację, potwierdzenie, ponowne obliczenie, ponowne wykonanie i zapytania,
- b) analityczne procedury wiarygodności.

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

100. **Testy szczegółowe nie są wymagane**, ale mogą być przeprowadzone, jeżeli BRASZR uzna je za skuteczne do uzyskania dowodów atestacji w danych okolicznościach.

101. Procedury powinny być zaprojektowane i wykonane przez BRASZR w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów do wyrażania opinii z atestacji dającej ograniczoną pewność.

2. Planowanie: Reakcja na zidentyfikowane ryzyka, aktualizacja oceny ryzyka, uzyskiwanie dowodów

Reakcje na zidentyfikowane ryzyka, aktualizacja oszacowania ryzyk

102. Identyfikacja i wybór informacji, na których BRASZR koncentruje swoje prace, opierają się na zawodowym osądzie BRASZR i obejmują rozważenie prawdopodobieństwa wystąpienia oraz skali potencjalnych zniekształceń, braków lub pominięć w przekazywanych informacjach, z uwzględnieniem różnych czynników, takich jak:

- a) sektor, do którego należy jednostka (finansowy lub niefinansowy),
- b) złożoność organizacji,
- c) liczba jednostek objętych zakresem sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej,
- d) złożoność działalności gospodarczej jednostki, w tym jednostek objętych sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej,
- e) wcześniejsze zniekształcenia, historia błędów,
- f) dojrzałość systemów informacyjnych jednostki służących gromadzeniu danych,
- g) korzystanie przez jednostkę z usług stron trzecich w celu przygotowania informacji lub weryfikacji niektórych informacji,

2. Planowanie: Reakcja na zidentyfikowane ryzyka, aktualizacja oceny ryzyka, uzyskiwanie dowodów

Reakcje na zidentyfikowane ryzyka, aktualizacja oszacowania ryzyk

- h) występowanie **spraw lub sporów sądowych**, roszczeń lub kontrowersji związanych z kwestiami zrównoważonego rozwoju,
- i) **zobowiązania i deklaracje jednostki** w zakresie kwestii zrównoważonego rozwoju, w szczególności te, które podaje do publicznej wiadomości,
- j) kryteria z zakresu zrównoważonego rozwoju, na podstawie, których **indeksowana jest zmienna część wynagrodzenia** kadry kierowniczej lub w oparciu, o które ustalane są **zachęty** oferowane kierownikowi jednostki oraz członkom rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego,
- k) **występowanie finansowania**, którego warunki są uzależnione od spełnienia kryteriów z zakresu zrównoważonego rozwoju lub istnienia rynków, dla których spełnienie takich kryteriów miałoby kluczowe znaczenie,
- l) **liczbę interesariuszy oraz wysokie oczekiwania wyrażone** i otwarcie komunikowane przez interesariuszy, na przykład na walnych zgromadzeniach,
- m) **poziom dezagregacji informacji** w zakresie zrównoważonego rozwoju wymagany do zrozumienia istotnych wpływów, ryzyk i szans,

2. Planowanie: Reakcja na zidentyfikowane ryzyka, aktualizacja oceny ryzyka, uzyskiwanie dowodów

Reakcje na zidentyfikowane ryzyka, aktualizacja oszacowania ryzyk

- n) informacje dotyczące konkretnego podmiotu, których zgłoszenie jednostka uznała za niezbędne,
- o) informacje dodatkowe w stosunku do tych wymaganych przez ESRS, których przekazanie jednostka uznała za niezbędne (przepisy wynikające z przepisów lokalnych, raporty techniczne wydane przez inne organy normalizacyjne itp.),
- p) złożoność rozpatrywanej sprawy lub rozważanych kwestii, w szczególności ze względu na przyjęty horyzont czasowy i stopień **niepewności związanej z informacjami**, w szczególności informacjami dotyczącymi przyszłości,
- q) **niedociągnięcia systemów kontroli wewnętrznej** jednostki w danej dziedzinie lub zagadnieniach,
- r) **zakres osądu i subiektywności** przy określaniu informacji, które mają być przekazywane.

2. Planowanie: Reakcja na zidentyfikowane ryzyka, aktualizacja oceny ryzyka, uzyskiwanie dowodów

Reakcje na zidentyfikowane ryzyka, aktualizacja oszacowania ryzyk

103. W odniesieniu do emisji gazów cieplarnianych, BRASZR uwzględnia w oszacowaniu ryzyka takie zagadnienia jak:

- a) jakość mechanizmów związanych z **gromadzeniem danych**,
- b) **kompetencje** osób odpowiedzialnych za zarządzanie tym obszarem,
- c) **zaangażowanie kierownika jednostki** w proces raportowania emisji,
- d) **kompletność** zidentyfikowanych źródeł emisji gazów cieplarnianych,
- e) **ryzyko oszustwa** związane z handlem prawami do emisji lub celami redukcji emisji,
- f) **zmiany w metodyce i zakresach kalkulacji** oraz prezentowanie danych w sposób mający na celu pokazanie korzystnych trendów.

104. BRASZR projektuje i wdraża ogólne reakcje na ryzyka, jeżeli zidentyfikuje:

- a) **słabości kontroli** w środowisku kontroli, które osłabiają inne elementy systemu kontroli wewnętrznej,
- b) **oszustwo lub podejrzenie oszustwa**, niezgodności lub podejrzenie niezgodności z przepisami prawa lub regulacji lub
- c) **istotne zniekształcenia**, które prawdopodobnie występują w sposób rozległy w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

2. Planowanie: Reakcja na zidentyfikowane ryzyka, aktualizacja oceny ryzyka, uzyskiwanie dowodów

Gromadzenie i analiza zidentyfikowanych zniekształceń

105. BRASZR gromadzi zniekształcenia zidentyfikowane podczas zlecenia, inne niż te, które są oczywiście błahe.

106. BRASZR:

- a) rozważa, czy zidentyfikowane zniekształcenia, indywidualnie lub łącznie, **mogą być spowodowane oszustwem oraz**
- b) odpowiednio reaguje w przypadku wystąpienia oznak wskazujących na możliwość wystąpienia istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem.

107. BRASZR ustala, czy podejście do zlecenia wymaga zmiany, jeżeli:

- a) charakter zidentyfikowanych zniekształceń i okoliczności ich wystąpienia wskazują, że **mogą występować inne zniekształcenia**, które w połączeniu ze zniekształceniami zgromadzonymi w trakcie realizacji zlecenia mogą być istotne lub
- b) zniekształcenia zgromadzone w trakcie realizacji zlecenia mogą łącznie spowodować, że informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju będą istotnie zniekształcone.

2. Planowanie: Reakcja na zidentyfikowane ryzyka, aktualizacja oceny ryzyka, uzyskiwanie dowodów

Gromadzenie i analiza zidentyfikowanych zniekształceń

108. BRASZR terminowo **informuje kierownika jednostki** o wszystkich zniekształceniach powstałych w trakcie zlecenia atestacyjnego i występuje do kierownika jednostki o skorygowanie tych zniekształceń.

109. Jeśli, w wyniku wystąpienia BRASZR, kierownik jednostki przeanalizuje informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju i skoryguje wykryte zniekształcenia, BRASZR przeprowadza dodatkowe procedury w odniesieniu do pracy wykonanej przez kierownika jednostki w celu ustalenia, czy nadal występują istotne zniekształcenia.

110. Jeśli kierownik jednostki **odmawia skorygowania** niektórych lub wszystkich zniekształceń przekazanych przez BRASZR, BRASZR uzyskuje zrozumienie powodów, dla których kierownik jednostki tego nie zrobił i **uwzględnia to zrozumienie przy formułowaniu wniosków BRASZR**.

111. Przed oceną wpływu nieskorygowanych zniekształceń, BRASZR rozważa, czy wyniki przeprowadzonych procedur i uzyskane dowody wskazują, że istotność wymaga zmiany.

112. BRASZR ustala, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne, indywidualnie lub łącznie. Dokonując tego ustalenia, BRASZR bierze pod uwagę wielkość i charakter zniekształceń oraz szczególne okoliczności ich wystąpienia.

2. Planowanie: Reakcja na zidentyfikowane ryzyka, aktualizacja oceny ryzyka, uzyskiwanie dowodów

Ujawnienia na podstawie art. 8

166. W szczególności BRASZR:

- a) ocenia, czy procesy **te obejmują całą działalność gospodarczą**, w tym działalność gospodarczą jednostki i jednostek **objętych zakresem konsolidacji**,
- b) ocenia, czy procesy te są odpowiednie do spełnienia wymogów ram taksonomii pod względem przygotowania i formalnej prezentacji,
- c) ocenia, czy procesy te zostały zaprojektowane i wdrożone w celu zapewnienia, że dane wykorzystane do przygotowania kluczowych wskaźników wyników są uzgodnione z informacjami księgowymi leżącymi u podstaw tych ujawnień.

167. BRASZR ocenia, czy ujawnienia są prezentowane zgodnie z wymogami zarówno ESRS, jak i ram taksonomii, a mianowicie:

- a) ujawnienia są przedstawione **dla każdego z celów środowiskowych zdefiniowanych w ramach taksonomii**,
- b) ujawnienia są zawarte **w wyraźnie identyfikowalnej części sekcji środowiskowej** sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz
- c) ujawnienia są **zgodne z przepisami określonymi w ramach taksonomii**.

2. Planowanie: Reakcja na zidentyfikowane ryzyka, aktualizacja oceny ryzyka, uzyskiwanie dowodów

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

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

125. Jeżeli procedury wiarygodności zostały wykonane w okresie śródrocznym i BRASZR zamierza rozszerzyć wnioski z nich wynikające na pozostały okres, BRASZR wykonuje:

- a) procedury wiarygodności połączone z testami kontroli odnoszące się do tego okresu lub
- b) jeżeli BRASZR ustali, że jest to odpowiednie, tylko dalsze procedury wiarygodności, w tym na przykład procedury analityczne, które będą stanowiły racjonalne uzasadnienie dla rozszerzenia wniosku na cały okres.

2. Planowanie: Reakcja na zidentyfikowane ryzyka, aktualizacja oceny ryzyka, uzyskiwanie dowodów

Uzyskiwanie dowodów (KSUA 3000 (Z) par. 48-60) - Procedury analityczne wykonywane jako reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia

126. Jeżeli projektuje się i wykonuje procedury analityczne, BRASZR:

- a) **ustala odpowiedniość poszczególnych procedur analitycznych, biorąc pod uwagę oszacowane ryzyka** istotnego zniekształcenia oraz testy szczegółowe, jeżeli takie zostały wykonane,
- b) **ocenia wiarygodność danych**, na podstawie których oczekiwanie BRASZR zostało sformułowane, biorąc pod uwagę źródło, porównywalność oraz rodzaj i stosowność dostępnych informacji, a także kontroli nad przygotowaniem informacji oraz
- c) **formułuje oczekiwanie** w odniesieniu do zarejestrowanych ilości, wskaźników lub informacji.

127. Jeżeli procedury analityczne pozwolą zidentyfikować zmiany lub powiązania, które są niespójne z innymi stosownymi informacjami, lub które różnią się znacząco od oczekiwanych ilości, wskaźników albo informacji, BRASZR kieruje zapytania do kierownika jednostki dotyczące tych różnic. BRASZR rozważa odpowiedzi na te zapytania, aby ustalić, czy inne procedury są konieczne w danych okolicznościach.

2. Planowanie: Reakcja na zidentyfikowane ryzyka, aktualizacja oceny ryzyka, uzyskiwanie dowodów

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

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

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

2. Planowanie: Reakcja na zidentyfikowane ryzyka, aktualizacja oceny ryzyka, uzyskiwanie dowodów

Uzyskiwanie dowodów (KSUA 3000 (Z) par. 48-60) – Szacunki i informacje dotyczące przyszłości

132. Przy projektowaniu i wykonywaniu procedur dotyczących szacunków lub informacji dotyczących przyszłości BRASZR:

a) ocenia, czy:

- kierownik jednostki **prawidłowo zastosował mające zastosowanie kryteria** do szacunków lub informacji dotyczących przyszłości oraz
- metody przyjęte do ustalenia szacunku lub sporządzenia informacji dotyczących przyszłości są **odpowiednie oraz były stosowane w sposób ciągły**,
- **zmiany**, jeżeli miały miejsce, w szacunkach lub informacjach dotyczących przyszłości, lub zmiany metod przyjętych do ustalenia szacunku lub sporządzenia informacji dotyczących przyszłości, są wymagane w danych okolicznościach,

b) rozważa, czy inne procedury są konieczne w danych okolicznościach.

133. **BRASZR nie jest zobowiązany do wykonywania szczegółowych procedur dotyczących założeń zastosowanych do szacunków**, ale zachowuje zawodowy sceptycyzm w odniesieniu do założeń dla szacunków, w przypadku, gdy prawdopodobne jest, że będą skutkować istotnym zniekształceniem kluczowych ujawnień.

2. Planowanie: Reakcja na zidentyfikowane ryzyka, aktualizacja oceny ryzyka, uzyskiwanie dowodów

Uzyskiwanie dowodów (KSUA 3000 (Z) par. 48-60) – Szacunki i informacje dotyczące przyszłości

134. Jeżeli w trakcie procedur mających na celu identyfikację i oszacowanie ryzyka BRASZR ustali, że zastosowane przez jednostkę założenia **wydają się stronicze i/lub szacunki wydają się nieracjonalne**, BRASZR dokonuje dalszej oceny stosownego wykorzystania cech jakościowych informacji i ocenia implikacje dla swojej opinii zawartej w sprawozdaniu z atestacji.

135. **BRASZR nie zapewnia, że informacje dotyczące przyszłości zostaną zrealizowane w sposób ujawniony przez jednostkę.**

136. BRASZR **zachowuje zawodowy sceptycyzm** w odniesieniu do przedstawionych informacji dotyczących przyszłości i przyjętych założeń, jeśli takie istnieją, w przypadku, gdy prawdopodobne jest, że będą skutkować istotnym zniekształceniem kluczowych ujawnień.

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

2. Planowanie: Omówienie kluczowych różnic pomiędzy poziomami atestacji w zakresie wykonywanych procedur - przykłady

Obszar	Ograniczona pewność	Racjonalna pewność
Procedura „krok po kroku” (walkthrough)	- Wymagane jest jedynie uzyskanie i udokumentowanie zrozumienia istotnego procesu sprawozdawczego związanego z daną kwestią. - Zazwyczaj nie jest wymagane opisywanie pojedynczego zdarzenia, transakcji i prześledzenia jej na wszystkich etapach procesu raportowania	Dodatkowo: - Udokumentowanie procedury na każdym procesie, wybierając jedno zdarzenie/transakcję i prześledzenie pełnej ścieżki procesu raportowania - Identyfikacja WCGW (<i>What Could Go Wrong?</i>) w istotnym procesie raportowania.
Zrozumienie i ocena środowiska kontrolnego	- Uzyskiwanie zrozumienia poprzez zapytania na temat: a) środowisko kontroli; b) system informatyczny; c) wyniki procesu oceny ryzyka przeprowadzonego przez jednostkę	Dodatkowo: - Zrozumienie następujących zagadnień: d) procedury kontrolne, oraz e) monitorowanie kontroli - Ocena zaprojektowania procedur kontrolnych. - Określenie czy kontrole zostały skutecznie wdrożone.
Strategia polegania na kontrolach	Standardowo, brak polegania na kontrolach i testowania kontroli.	- Możemy przyjąć strategię polegania na mechanizmach kontroli, gdy oczekuje się, że mechanizmy kontroli działają skutecznie, i planujemy polegać na ich efektywności operacyjnej. - Przeprowadzamy testy kontroli, gdy procedury inne niż samo testowanie kontroli nie mogą zapewnić wystarczających odpowiednich dowodów wiarygodności (tj. wysoce zautomatyzowane procesy).

2. Planowanie: Omówienie kluczowych różnic pomiędzy poziomami atestacji w zakresie wykonywanych procedur - przykłady

Obszar	Ograniczona pewność	Racjonalna pewność
Ocena ryzyka	• Identyfikacja obszarów, w których może dojść do istotnego zniekształcenia informacji przedmiotowych. • Ocena ryzyka nieodłącznego. • Zazwyczaj nie wymaga się: • Oceny ryzyka na poziomie asercji. • Ocena ryzyka kontrolnego. • Przeprowadzenia połączonej oceny ryzyka.	• Identyfikacja i ocena ryzyka istotnych zniekształceń: • a) na poziomie sprawozdania w sprawie zrównoważonego rozwoju, oraz • b) na poziomie asercji w odniesieniu do istotnych rodzajów kluczowych wskaźników wyników i ujawnianych informacji. • Ocena ryzyka nieodłącznego na poziomie asercji. • Ocena ryzyka kontrolnego • Przeprowadzenie połączonej oceny ryzyka.
Szacunki	• Zrozumienie, w jaki sposób szacunki są wykorzystywane w ramach procedur planowania. • W oparciu o zidentyfikowane ryzyko istotnych zniekształceń, ocena, czy: • jednostka odpowiednio zastosowała wymogi dotyczące mających zastosowanie kryteriów mających zastosowanie do szacunków; i • metody dokonywania szacunków są właściwe i były stosowane konsekwentnie, oraz czy ewentualne zmiany w raportowanych szacunkach lub w metodzie ich dokonywania w stosunku do poprzedniego okresu są właściwe w danych okolicznościach, oraz • Rozważenie, czy w danych okolicznościach konieczne są inne procedury.	• Dodatkowo, reagując na oszacowane ryzyko istotnych zniekształceń, podejmujemy co najmniej jedną z następujących czynności, biorąc pod uwagę charakter szacunków: • Weryfikacja, w jaki sposób jednostka dokonała oszacowania i danych, na których jest ono oparte. W tym celu oceniamy, czy: • zastosowana metoda oznaczania ilościowego jest odpowiednia do okoliczności; i • założenia przyjęte przez jednostkę są racjonalne; • Dane, na podstawie których opiera się oszacowanie, są wystarczająco wiarygodne. • Weryfikacja efektywności operacyjnej mechanizmów kontroli nad sposobem, w jaki jednostka dokonała oszacowania, wraz z innymi odpowiednimi procedurami. • Opracowanie własnych szacunków punktowych lub ich zakres, aby ocenić szacunki jednostki. • Ustalenie, czy zdarzenia, które miały miejsce do dnia sporządzenia raportu, stanowią dowód na poparcie szacunku.

2. Planowanie: Omówienie kluczowych różnic pomiędzy poziomami atestacji w zakresie wykonywanych procedur - przykłady

Obszar	Ograniczona pewność	Racjonalna pewność
Procedury wiarygodności (substantywne)	• Procedury składają się przede wszystkim z procedur uzgadniania, procedur analitycznych i zapytań. Procedury analityczne polegają na określeniu ogólnych oczekiwań i obejmują porównania, analizę relacji, analizę wskaźników, analizę trendów itp. W przypadku niespójności w waniach lub związkach z innymi istotnymi informacjami lub znaczących różnic w stosunku do oczekiwań, kierujemy zapytania. • W przypadku znacznych wahań oraz w zależności od zidentyfikowanego ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń, ustalamy, czy należy wykonać dodatkowe procedury substantywne, takie jak testy detaliczne. • Zazwyczaj nie przeprowadzamy procedury uzyskiwania zewnętrznych potwierdzeń.	• Procedury substantywne obejmują: • Uzgodnienia • Procedury analityczne, które polegają na opracowaniu oczekiwań co do ilości lub wskaźników, które są wystarczająco precyzyjne, aby zidentyfikować istotne zniekształcenia i wyznaczyć progi wariancji. W przypadku niespójności w waniach lub związkach z innymi istotnymi informacjami lub znaczących różnic w stosunku do oczekiwań, badamy je w drodze dochodzenia i uzyskujemy dodatkowe dowody. • Testy szczegółowe (testowanie/wybór próby kluczowych elementów), w tym zapytanie, inspekcja, obserwacja, potwierdzenie, ponowne obliczenia, ponowne wykonanie. • Określenie, czy należy przeprowadzić zewnętrzne procedury potwierdzenia, aby uzyskać odpowiednie i wiarygodne dowody potwierdzające od zewnętrznych stron trzecich. • Procedury „cut-off”.
Raport z atestacji	• Konkluzja — <i>"W oparciu o nasze procedury i uzyskane dowody, nie są nam znane żadne istotne modyfikacje, które powinny zostać wprowadzone do przedmiotu atestacji, aby był on zgodny z kryteriami"</i>.	• Opinia — <i>"Naszym zdaniem przedmiot atestacji jest przedstawiony, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z kryteriami"</i>.

The background of the slide is a light blue grid with various numbers (0, 1, 2, 4, 5, 6, 7, 8, 9) scattered across it in different sizes and colors (white, light blue, dark blue).

4. Procedura oceny podwójnej istotności

4. Procedura podwójnej istotności: Ocena przeprowadzonego procesu – zakres procedur atestacyjnych

Proces oceny podwójnej istotności

62. BRASZR kieruje zapytania, czy kierownik jednostki przeprowadził proces oceny podwójnej istotności, który umożliwia:

- a) identyfikację interesariuszy ,
- b) określenie wpływu (istotność wpływu), ryzyk i szans (istotność finansowa) jednostki, związanych z kwestiami zrównoważonego rozwoju, z uwzględnieniem jej łańcucha wartości,
- c) następnie określenie, które z tych wpływów, ryzyk i szans związanych ze zrównoważonym rozwojem są istotne i w związku z tym należy je raportować.

63. BRASZR uzyskuje zrozumienie procesu oceny podwójnej istotności jednostki zaprojektowanego w celu zidentyfikowania i określenia informacji, które mają być raportowane w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

4. Procedura podwójnej istotności: Ocena przeprowadzonego procesu – zakres procedur atestacyjnych

Istotność wpływu

66. BRASZR ocenia podejście kierownika jednostki do określania istotności wpływu w odniesieniu do każdej z kwestii związanej ze zrównoważonym rozwojem, które obejmuje:

- a) **zrozumienie kontekstu** w odniesieniu do wpływu jednostki, w tym jej działalności, relacji biznesowych i interesariuszy,
- b) określenie **rzeczywistego i potencjalnego wpływu jednostki (zarówno negatywnego jak i pozytywnego)**, związanego **z własnymi operacjami oraz jej łańcuchem wartości** na wyższym i niższym szczeblu, przy uwzględnieniu opinii i interesów interesariuszy oraz poprzez współpracę z ekspertami,
- c) ocenę istotności **rzeczywistych i potencjalnych** wpływów,
- d) określenie istotnych kwestii poprzez przyjęcie progów w celu określenia, które wpływy zostaną uwzględnione w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

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

4. Procedura podwójnej istotności: Ocena przeprowadzonego procesu – zakres procedur atestacyjnych

Istotność finansowa

68. BRASZR ocenia podejście kierownika jednostki **do ustalania istotności finansowej**.

69. Kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem są istotne z perspektywy finansowej, jeżeli wywołują, lub można racjonalnie oczekiwać, **że wywołałyby istotne skutki finansowe w odniesieniu do jednostki**. Ma to miejsce w przypadku, gdy kwestie zrównoważonego rozwoju stwarzają ryzyka lub szanse, które mają istotny wpływ lub można racjonalnie oczekiwać, że będą miały istotny wpływ na rozwój jednostki, jej sytuację finansową, wyniki finansowe, przepływy pieniężne, dostęp do finansowania lub koszt kapitału w krótko-, średnio- lub długoterminowej perspektywie czasowej. **Uzależnienie od zasobów naturalnych, ludzkich i społecznych może być źródłem ryzyk lub szans finansowych**. Istotność ryzyk i szans ocenia się na podstawie powiązania **prawdopodobieństwa wystąpienia i potencjalnej skali skutków finansowych**.

70. BRASZR analizuje dokonaną przez kierownika jednostki ocenę ryzyk i szans związanych z kwestiami zrównoważonego rozwoju, a w szczególności dokonaną przez kierownika jednostki identyfikację ryzyk i szans oraz ocenę prawdopodobieństwa wystąpienia tych ryzyk i szans, potencjalną skalę skutków finansowych w perspektywie krótko-, średnio- i długoterminowej oraz progi stosowane do określenia tych skutków.

71. W przypadku, gdy jednostka sporządza informacje w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej, BRASZR sprawdza, czy kierownik jednostki przeprowadził **ocenę istotnych ryzyk i szans** w odniesieniu do **całego zakresu** sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju **grupy kapitałowej**.

4. Procedura podwójnej istotności: Ocena przeprowadzonego procesu – zakres procedur atestacyjnych

Procedury atestacji oceny podwójnej istotności

72. W ramach atestacji oceny podwójnej istotności BRASZR rozważa:

- a) czy **opis przeprowadzonej** przez kierownika jednostki oceny podwójnej istotności w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest zgodny ze zrozumieniem uzyskanym przez BRASZR oraz czy uwzględnia wszystkie ujawnienia wymagane przez ESRS w tym zakresie,
- b) czy kierownik jednostki **wdrożył proces komunikowania** się z interesariuszami (na potrzeby oceny podwójnej istotności oraz na inne potrzeby) i czy sposób/zakres zapytań interesariuszy był adekwatny dla jednostki (zakres interesariuszy, zakres pytań skierowanych do interesariuszy),
- c) czy kierownik jednostki **podsumował wynik dialogu** z interesariuszami,
- d) czy w ramach oceny podwójnej istotności rozważono wszystkie kwestie **związane ze zrównoważonym rozwojem wynikające z ESRS 1 AR16** oraz inne zagadnienia specyficzne dla jednostki,

4. Procedura podwójnej istotności: Ocena przeprowadzonego procesu – zakres procedur atestacyjnych

Procedury atestacji oceny podwójnej istotności

- e) czy w ocenie podwójnej istotności zidentyfikowano oraz **uwzględniono łańcuch wartości** oraz, w przypadku grup kapitałowych, czy uwzględniono **wszystkie jednostki z grupy**,
- f) czy udokumentowane zostały **dokonane osądy** (w tym uzasadnienia dla aspektów uznanych za nieistotne) oraz udział kierownika jednostki w tym procesie,
- g) czy w ramach oceny podwójnej istotności, w tym identyfikacji potencjalnie istotnych kwestii, wykorzystano **porównanie z podobnymi jednostkami lub opracowania naukowe i branżowe** oraz odniesienia do innych dostępnych materiałów (np. ratingów ESG),
- h) czy **identyfikacja ryzyk i szans** na potrzeby istotności finansowej jest spójna z ryzykami w ramach systemu zarządzania ryzykiem w jednostce.

73. BRASZR przekazuje jednostce swoje uwagi z dokonanej atestacji oceny podwójnej istotności. BRASZR ocenia czy zidentyfikowane i nieskorygowane przez jednostkę braki mają wpływ na wyrażany przez BRASZR wniosek oraz dokumentuje swoją ocenę.



5. Pozostałe

6. Pozostałe

158 Zgodnie z ESRS, nie jest wymagane sporządzanie informacji porównawczych w pierwszym roku sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. W związku z tym nie ma wymogu, aby BRASZR wykonywał procedury dotyczące informacji porównawczych (które są przedstawiane w celu porównania informacji z okresu sprawozdawczego z poprzednim okresem i nie są wymagane w pierwszym roku).

159 W przypadku braku innych umownych ustaleń z kierownikiem jednostki, jeśli takie informacje są przedstawione w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju na zasadzie dobrowolności, BRASZR wyraźnie zaznacza w sprawozdaniu z atestacji, że zakres zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność nie obejmuje informacji porównawczych dotyczących poprzednich lat lub okresów.

160 Zakres atestacji i wniosek z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju nie obejmuje informacji porównawczych. Nie zwalnia to jednak KBRASZR z:

- a) oceny, czy informacje porównawcze są spójne z ujawnieniami prezentowanymi w poprzednim okresie, a jeśli nie, wszelkie istotne niespójności są zaadresowane zgodnie z obowiązującymi kryteriami,
- b) oceny, czy kryteria pomiaru lub oceny informacji o zrównoważonym rozwoju odzwierciedlone w informacjach porównawczych są spójne z kryteriami stosowanymi w bieżącym okresie lub, jeśli nastąpiły zmiany, czy zostały one prawidłowo zastosowane i adekwatnie ujawnione.

6. Pozostałe

161 Jeżeli BRASZR dowie się, że może wystąpić istotne zniekształcenie przedstawionych informacji porównawczych, BRASZR:

- a) omawia sprawy z kierownikiem jednostki i wykonuje procedury odpowiednie do okoliczności,
- b) rozważa wpływ na sprawozdanie z atestacji oraz
- c) jeżeli przedstawione informacje porównawcze zawierają istotne zniekształcenia, a informacje porównawcze nie zostały przekształcone, BRASZR zamieszcza w sprawozdaniu z atestacji, w sekcji Inne sprawy, akapit opisujący okoliczności mające wpływ na informacje porównawcze.

The background of the slide is a light blue grid with various numbers (0, 1, 2, 4, 5, 6, 9) and sequences of numbers (1124581, 76812) scattered across it in different shades of blue and white. Some numbers are larger and more prominent than others.

Dziękuję
za uwagę!