

**Uzasadnienie**  
**Sierpień 2023 r.**

*Termin zgłaszania uwag: 1 grudnia 2023 r.*

*Międzynarodowy Standard Atestacji Zrównoważonego  
Rozwoju*

---

Uzasadnienie do proponowanego  
Międzynarodowego Standardu  
Atestacji Zrównoważonego  
Rozwoju™ (ISSA) 5000

Ogólne wymagania dotyczące  
usług atestacyjnych  
w zakresie zrównoważonego  
rozwoju

***Niniejsze Uzasadnienie powinno być czytane  
wraz z odrębnym projektem Propozycji ISSA  
5000.***

***Tłumaczenie nieautoryzowane przez PIBR***

**IAASB**

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board

## O IAASB

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

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

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

Informacje o prawach autorskich, znakach towarowych i zezwoleniach można znaleźć na stronie 54.

ISA.

**IAASB**  
International Auditing  
and Assurance  
Standards Board®

## PROŚBA O UWAGI

Niniejsze Uzasadnienie (Explanatory Memorandum – EM) towarzyszy i powinno być czytane wraz z projektem standardu International Standard on Sustainability Assurance Engagements™ (ISSA) 5000, *General Requirements for Sustainability Assurance Engagements* (ED-5000) [Międzynarodowy Standard Atestacji Zrównoważonego Rozwoju, *Ogólne wymogi dotyczące usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju*], który został opracowany i zatwierdzony przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych® (IAASB®). Niniejszy EM i towarzyszący mu ED-5000 można pobrać ze [strony internetowej IAASB](#), patrz [strona internetowa ED-5000](#). Zatwierdzony tekst ED-5000 został opublikowany w języku angielskim.

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

*Korzystanie z szablonu odpowiedzi*

**Zachęcamy wszystkich respondentów do przesyłania swoich uwag drogą elektroniczną przy użyciu dostarczonego [szablonu odpowiedzi](#).** Szablon odpowiedzi został opracowany w celu ułatwienia odpowiedzi na pytania zawarte w **sekcji 2** niniejszego dokumentu EM. Korzystanie z szablonu ułatwi nam automatyczne zestawianie odpowiedzi. Ponieważ stosujemy nowy proces dla tego projektu, przesłanie tradycyjnego pisemnego komentarza opóźni elektroniczne podsumowanie i analizę otrzymanych komentarzy.

*Biorąc pod uwagę, że IAASB wykorzystuje oprogramowanie wspierające naszą analizę komentarzy otrzymanych od respondentów konsultacji publicznych, możesz pomóc nam w przeglądzie odpowiedzi, pamiętając o następujących kwestiach podczas przygotowywania swojego zgłoszenia:*

- Odpowiedz bezpośrednio na pytania zawarte w szablonie i **uzasadnij swoje odpowiedzi. Jeśli nie zgadzasz się z propozycjami zawartymi w ED-5000, podaj konkretne powody swojego sprzeciwu i konkretne sugestie dotyczące zmian, które mogą być potrzebne w wymogach lub materiałach aplikacyjnych. Jeśli zgadzasz się z propozycjami, pomocne będzie poinformowanie IAASB o tej opinii.**
- Możesz odpowiedzieć na wszystkie pytania lub tylko na te, do których masz konkretne uwagi.
- Przy formułowaniu odpowiedzi na pytanie najbardziej pomocne jest wskazanie konkretnych aspektów ED-5000, do których odnosi się odpowiedź, na przykład poprzez odniesienie do sekcji, nagłówków lub konkretnych ustępów w ED-5000.
- Unikaj wstawiania tabel lub pól tekstowych do szablonu podczas udzielania odpowiedzi na pytania.

**Wypełniony szablon odpowiedzi można przesłać za pomocą łącza "Prześlij komentarz" na [stronie internetowej ED-5000](#).** Przesyłając wypełniony szablon odpowiedzi, nie jest konieczne dołączanie listu przewodniego z podsumowaniem kluczowych kwestii. Szablon odpowiedzi zapewnia możliwość podania szczegółowych informacji o organizacji oraz, jeśli zdecydujesz się to zrobić, wszelkich ogólnych poglądów, które chcesz umieścić w publicznym rejestrze. Wszystkie odpowiedzi zostaną uznane za publiczne i ostatecznie zostaną opublikowane na stronie internetowej IAASB.

## PROŚBA O UWAGI

IAASB nie uznała, że testy terenowe były potrzebne przed zatwierdzeniem ED-5000 w oparciu o tło i wprowadzenie, które stanowiły podstawę projektu, jak określono w zatwierdzonej propozycji projektu, oraz podejście polegające na wykorzystaniu istniejących standardów i wytycznych IAASB podczas opracowywania ED-5000. IAASB zdaje sobie jednak sprawę, że niektóre firmy mogą zdecydować się na przeprowadzenie testów terenowych w celu uzyskania informacji na temat ich odpowiedzi na ED-5000. Testy terenowe mogą przybierać różne formy i mogą koncentrować się na wszystkich lub określonych wymogach ED-5000 i mogą być przeprowadzane na różnych poziomach. Testy terenowe nie są wymagane w celu udzielenia odpowiedzi na niniejszą ED.

TŁUMACZENIE ROBOCZE

# UZASADNIENIE

## SPIS TREŚCI

---

	Strona
<b>Wprowadzenie</b> .....	6
<b>Sekcja 1 Istotne Sprawy</b> .....	10
Sekcja 1-A - Nadrzędny standard zapewniający globalną podstawę dla zapewnienia zrównoważonego rozwoju .....	10
Sekcja 1-B - Kwestie interesu publicznego poruszone na stronie ED-5000.....	12
Sekcja 1-C - Zakres i zastosowanie ED-5000 .....	12
Sekcja 1-D - Odpowiednie wymogi etyczne i standardy zarządzania jakością zania jakością.....	13
Sekcja 1-E - Kluczowe definicje i terminologia. ....	14
Sekcja 1-F - Obszary priorytetowe dla zapewnienia większej szczegółowości .....	17
Sekcja 1-G - Inne istotne obszary poruszone wED-5000 .....	25
Sekcja 1-H - Proponowane zmiany zgodne z przepisami i wynikające z nich.....	36
Sekcja 1-I - Inne sprawy .....	36
<b>Sekcja 2 Pytania dla respondentów</b> .....	38
<b>Załącznik - Mapowanie kluczowych propozycji w opracowywaniu proponowanego ISSA 5000 do celów i działań ustanawiających standardy w propozycji projektu, które wspierają interes publiczny</b> .....	43

## Wprowadzenie

1. Niniejsze Uzasadnienie przedstawia tło i wyjaśnienie projektu standardu International Standard on Sustainability Assurance (ISSA)<sup>TM</sup> 5000, *General Requirements for Sustainability Assurance Engagements* (ED-5000), który został zatwierdzony do publikacji przez IAASB w czerwcu 2023 roku.

### Kontekst

2. Raportowanie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju szybko stało się kwestią o znaczeniu globalnym. Wiarygodność takiej sprawozdawczości jest kluczową kwestią dla wielu interesariuszy, w szczególności inwestorów i innych użytkowników zewnętrznej sprawozdawczości jednostki ogólnego przeznaczenia, organów regulacyjnych i organizacji pozarządowych (NGO). Interesariusze coraz częściej domagają się atestacji informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, a obowiązkowe wymogi w tym zakresie zostały ogłoszone lub zaproponowane w Unii Europejskiej i innych jurysdykcjach.
3. W 2022 r. IAASB współpracowała z kluczowymi interesariuszami, którzy są siłą napędową promowania wiarygodnych informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju i ich atestacji. Do kluczowych interesariuszy należały Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych (IOSCO), Międzynarodowe Forum Niezależnych Organów Nadzoru Audytowego (IFIAR), Rada Stabilności Finansowej (FSB), Komisja Europejska (KE), Komisja Papierów Wartościowych Stanów Zjednoczonych (SEC), Komitet Europejskich Organów Nadzoru Audytowego (CEAOB), Rada Międzynarodowych Standardów Zrównoważonego Rozwoju (ISSB), Globalna Inicjatywa Sprawozdawcza (GRI), Forum Firm (FOF) i Komitet Globalnej Polityki Publicznej największych międzynarodowych firm sieciowych (GPPC) oraz Jurysdykcyjne / Krajowe Standardy (NSS).
4. Współpraca z tymi kluczowymi interesariuszami wyraźnie wskazała na zapotrzebowanie na międzynarodowe standardy atestacyjne dotyczące sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, aby zmniejszyć ryzyko fragmentacji standardów atestacyjnych na całym świecie i zapewnić spójne, wysokiej jakości usługi atestacyjne, które zwiększą stopień zaufania zamierzonych użytkowników do sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. Zainteresowane strony przyznały, że standardy MSUA 3000 (zmieniony),<sup>1</sup> MSUA 3410<sup>2</sup> oraz *nieautorytatywne wytyczne dotyczące usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju i innych rozszerzonych usług atestacyjnych w zakresie sprawozdawczości zewnętrznej* (EER Guidance) są powszechnie akceptowane i obecnie wykorzystywane do wykonywania tych usług. Chociaż MSUA 3000 (zmieniony) i MSUA 3410 pozostają solidne i odpowiednie, istnieje potrzeba opracowania standardów, które koncentrują się na atestacji informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju i zapewniają bardziej szczegółowe informacje na ten temat.

---

<sup>1</sup> MSUA 3000 (zmieniony), *Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych*

<sup>2</sup> MSUA 3410, *Usługi atestacyjne dotyczące sprawozdań na temat gazów cieplarnianych*

5. We wrześniu 2022 r. IAASB zatwierdziła [propozycję projektu](#) w celu opracowania nowego nadrzędnego standardu atestacyjnego w zakresie sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju, tj:
  - Odpowiada na potrzebę interesu publicznego w zakresie terminowego standardu, który wspiera spójne wykonywanie wysokiej jakości zadań związanych z zapewnieniem zrównoważonego rozwoju;
  - Odpowiedni dla wszystkich tematów zrównoważonego rozwoju, informacji ujawnianych na te tematy i ram sprawozdawczości; oraz
  - Możliwość wdrożenia przez wszystkich specjalistów ds. atestacji.
6. Propozycja projektu zawiera dalsze informacje na temat zakresu projektu, w tym zidentyfikowanych kwestii oraz wyjaśnienie gromadzenia informacji, ukierunkowanego zasięgu i innych działań, które stanowiły podstawę propozycji projektu.

*Podejście do opracowania nadrzędnego standardu atestacji informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju*

7. Propozycja projektu opisuje działania podjęte przez IAASB w celu ukierunkowania jej prac nad opracowaniem ED-5000. Działania te obejmowały:
  - Identyfikację odpowiednich definicji, wymogów i materiałów aplikacyjnych w MSUA 3000 (zmienionym) i MSUA 3410, które mają zostać włączone do ED-5000.
  - Określenie, które Międzynarodowe Standardy Badania (MSB) mogą zawierać koncepcje odpowiednie dla nadrzędnego standardu usług atestacyjnych w zakresie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju oraz które wymogi i materiały aplikacyjne należy wykorzystać z tych MSB.
  - Przegląd wytycznych EER w celu zidentyfikowania materiałów, które powinny zostać uwzględnione w ED-5000.<sup>3</sup>
  - W przypadku obszarów priorytetowych (patrz **sekcja 1-F** poniżej), opracowanie dalszych materiałów w celu zapewnienia większej szczegółowości w razie potrzeby współmiernej do nadrzędnego standardu.
  - Opracowując ED-5000, IAASB stosowała się również do [Zasad i Wytycznych opracowywania projektów](#) dotyczących [złożoności, zrozumiałości, skalowalności i proporcjonalności \(CUSP\)](#).
8. Rada Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (IESBA) Współpraca i zlecenia zewnętrzne
9. IESBA realizuje projekt dotyczący zrównoważonego rozwoju, którego celem jest opracowanie związanych ze zrównoważonym rozwojem zmian w *Międzynarodowym kodeksie etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności)* ("Kodeks"). Projekt ten obejmuje opracowanie standardów etyki i niezależności do wdrożenia i stosowania przez wszystkich praktyków zajmujących się atestacją zrównoważonego rozwoju (tj. zawodowych księgowych i innych specjalistów wykonujących zlecenia atestacyjne w zakresie

<sup>3</sup> Wytyczne EER pozostaną nieautorytatywnymi wytycznymi wspierającymi rozszerzone usługi atestacyjne w zakresie sprawozdawczości zewnętrznej, w tym usługi atestacyjne w zakresie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.

zrównoważonego rozwoju). Równoległe z tym projektem, IESBA podejmuje również projekt mający na celu opracowanie standardów etyki i niezależności dotyczących wykorzystania ekspertów, w tym w przygotowaniu i prezentacji informacji oraz w audycie i usługach atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju. IAASB koordynuje działania z IESBA w kwestiach istotnych dla odpowiednich projektów Rad i będzie je kontynuować do czasu wydania przez Rady ostatecznych standardów. Uznając, że zmiany w ED-5000 mogą być konieczne w celu dostosowania do ostatecznych zmian w Kodeksie, niektóre materiały w ED-5000, które mogą wymagać dalszych zmian przed sfinalizowaniem standardu w celu dostosowania tych zmian do Kodeksu, zostały zacienione na szaro.

10. Bieżąca koordynacja między IAASB i IESBA obejmowała następujące elementy:

- Członkowie łącznikowi IAASB-IESBA zostali wyznaczeni w celu zapewnienia koordynacji pomiędzy odpowiednimi grupami zadaniowymi ds. zrównoważonego rozwoju.
- Pracownicy IAASB przedstawili Radzie IESBA aktualizację dotyczącą opracowania proponowanego ISSA 5000 na posiedzeniach IESBA w grudniu 2022 r. i marcu 2023 r. oraz przedstawili wirtualne prezentacje podczas czterech globalnych okrągłych stołów na temat zrównoważonego rozwoju zorganizowanych przez IESBA w marcu i kwietniu 2023 r.
- Od stycznia 2023 r. pracownicy IAASB odbywali regularne spotkania łącznikowe z pracownikami IESBA, które koncentrowały się na koncepcjach mających wpływ zarówno na opracowanie ED-5000, jak i na propozycje IESBA dotyczące zmiany Kodeksu, w tym:
  - Ujednoczenie definicji niektórych pojęć, takich jak informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju, kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem, zespół wykonujący zlecenie, praktyk, kierownik prac atestacyjnych oraz rzetelna prezentacja i kryteria zgodności.
  - Korzystanie z pracy innych osób, w tym innych specjalistów ds. atestacji i ekspertów zewnętrznych.
  - Uzyskanie dowodów dla "grupowej" atestacji zrównoważonego rozwoju oraz w przypadku raportowania informacji z łańcucha wartości.
  - Zastosowanie ED-5000 i Kodeksu do praktyków zajmujących się usługami atestacyjnymi, zarówno zawodowych księgowych, jak i innych specjalistów.
  - Zróżnicowane wymogi dotyczące wiarygodności i etyki dla różnych typów podmiotów.

Grupy referencyjne

11. IAASB współpracowała z praktykami i ekspertami w zakresie zapewniania zrównoważonego rozwoju za pośrednictwem dwóch grup referencyjnych IAASB ds. zrównoważonego rozwoju, grupy referencyjnej nr 1 składającej się z profesjonalistów z innych zawodów oraz grupy referencyjnej nr 2 składającej się z zawodowych księgowych, w celu uzyskania porad technicznych w kwestiach rozważanych przy opracowywaniu ED-5000. Grupy referencyjne spotykały się co kwartał od momentu ich utworzenia i:

- Dostarczyły informacji na temat propozycji, aby ułatwić skuteczne opracowanie nadrzędnego standardu.
- Przedstawiły praktyczne perspektywy dotyczące niektórych kwestii technicznych



wynikających z wyzwań napotykanym w ramach usług atestacyjnych zrównoważonego rozwoju oraz tego, w jaki sposób można je uwzględnić w nadrzędnym standardzie.

- Doradzały w innych kwestiach, które należy wziąć pod uwagę podczas opracowywania nadrzędnego standardu.

#### Zaangażowanie kluczowych interesariuszy

12. IAASB zaangażowała się w szeroko zakrojone działania informacyjne z kluczowymi interesariuszami w trakcie całego projektu, w tym z:

- Konsultacyjną Grupą Doradczą IAASB (CAG)
- Członkami Grupy Monitorującej, w tym KE, FSB, IFIAR i IOSCO, a także lokalne organy regulacyjne lub organy nadzoru audytowego i atestacyjnego w niektórych krajach lub regionach.
- Międzynarodowymi i krajowymi organami regulacyjnymi, takie jak CEAOB, Japońska Agencja Usług Finansowych (JFSA) i SEC.
- Międzynarodowymi instytucjami ustanawiającymi standardy w zakresie raportowania i zapewniania zgodności ze zrównoważonym rozwojem, takie jak ISSB, GRI i Międzynarodowa Organizacja Normalizacyjna (ISO), a także NSS.
- Międzynarodowymi grupami reprezentującymi interesariuszy, takie jak International Corporate Governance Network (ICGN), FOF i GPPC.

## Sekcja 1 Istotne kwestie

### Sekcja 1-A - Nadrzędny standard zapewniający globalną podstawę dla zapewnienia zrównoważonego rozwoju

13. ED-5000 odnosi się do całości usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju, od przyjęcia lub kontynuacji do raportowania. Został on zaprojektowany tak, aby zapewnić globalny punkt odniesienia dla usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju i stanowić podstawę dla przyszłego pakietu ISSA, który będzie rozwijany w miarę upływu czasu, aby zaspokoić potrzeby praktyków i interesariuszy.<sup>4</sup> IAASB opracowała ED-5000 tak, aby był oparty na zasadach, a jednocześnie zapewniał wystarczającą szczegółowość, aby zapewnić spójność w prowadzeniu usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju dla wszystkich podmiotów, niezależnie od ich wielkości i złożoności, oraz aby sprostać wyzwaniom związanym z prowadzeniem tych działań.
14. Aby spełnić cele projektu określone w propozycji projektu (Zob. Par. 5), IAASB opracowała ED-5000 w oparciu o założenie, że można się o niego ubiegać:
  - *Wszystkie tematy i aspekty zrównoważonego rozwoju:* Raportowane informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mogą być bardzo wąskie lub obejmować szeroki zakres kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, w tym tematy związane z kwestiami środowiskowymi, społecznymi, gospodarczymi i kulturowymi, a także ujawniane informacje na temat aspektów tych tematów, takich jak ryzyko i szanse, zarządzanie, procesy, strategia, analiza scenariuszy, zobowiązania, cele lub wyniki historyczne. ED-5000 został opracowany, aby umożliwić jego zastosowanie do raportowania wszystkich tematów i aspektów zrównoważonego rozwoju.
  - *Wszystkie mechanizmy raportowania:* Obecna praktyka w zakresie raportowania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju jest bardzo zróżnicowana, od włączenia ich do zintegrowanego raportu lub raportu rocznego, np. w ramach komentarza zarządu, do samodzielnego raportu dotyczącego zrównoważonego rozwoju lub raportu na określony temat. Ponieważ w wielu jurysdykcjach wprowadzane są wymogi regulacyjne dotyczące raportowania zrównoważonego rozwoju, mechanizmy raportowania będą z czasem stały się coraz bardziej ustandaryzowane. ED-5000 został opracowany w celu umożliwienia jego zastosowania do raportowania za pomocą dowolnego mechanizmu i dostosowania do zmieniających się praktyk raportowania. ED-5000 wyjaśnia, że gdy pewne informacje dotyczące kwestii zrównoważonego rozwoju muszą być zawarte w sprawozdaniach finansowych jednostki zgodnie z mającymi zastosowanie ramami sprawozdawczości finansowej i podlegają badaniu, zastosowanie mają Międzynarodowe Standardy Badania (Zob. Par. 11 ED-5000).
  - *Wszelkie odpowiednie kryteria:* Krajobraz sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju szybko ewoluuje, opracowywane są ramy i inne kryteria, a w wielu jurysdykcjach wprowadzana jest obowiązkowa sprawozdawczość. ED-5000 został opracowany tak, aby był neutralny w stosunku do ram, dzięki czemu może być stosowany do weryfikacji informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju przygotowanych przy użyciu dowolnych odpowiednich kryteriów, niezależnie od tego, czy są to kryteria ramowe, kryteria opracowane przez jednostkę, czy też połączenie obu. Opracowując ED-5000, IAASB wzięła pod uwagę globalne standardy sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, w tym standardy ISSB i GRI, jako podstawę do zrozumienia, czy propozycje IAASB są odpowiednie i mogą być stosowane w praktyce. Ponadto IAASB monitorowała kluczowe zmiany w jurysdykcji w zakresie sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju, w szczególności unijną

dyrektywę w sprawie sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw (CSRD) i związane z nią wymogi dotyczące atestacji wiarygodności.

- *Wszyscy zamierzeni użytkownicy:* Zamierzeni użytkownicy i ich potrzeby informacyjne często różnią się w zależności od ram sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub innych źródeł kryteriów. W związku z tym ED-5000 został zaprojektowany tak, aby był odpowiedni usług atestacyjnych w zakresie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, niezależnie od zamierzonych użytkowników. ED-5000 został opracowany z naciskiem na sprawozdawczość jednostek w zakresie zrównoważonego rozwoju ogólnego przeznaczenia (tj. zgodnie z kryteriami zaprojektowanymi w celu zaspokojenia wspólnych potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników jako grupy). Jednakże, ED-5000 uznaje, że w niektórych przypadkach, konkretni użytkownicy mogą zażądać lub zlecić przeprowadzenie usług atestacyjnych w odniesieniu do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które zostały przygotowane przy użyciu kryteriów zaprojektowanych dla konkretnego celu (Zob. Par. A27 ED-5000). Ponadto zamierzeni użytkownicy, tacy jak inwestorzy lub dostawcy kapitału, mogą być zainteresowani wpływem kwestii zrównoważonego rozwoju na jednostkę i użytkowników, podczas gdy inni zamierzeni użytkownicy, tacy jak decydenci, organizacje pozarządowe lub grupy wsparcia, mogą być zainteresowani wpływem jednostki na kwestie zrównoważonego rozwoju. ED-5000 został opracowany w celu umożliwienia stosowania kryteriów, które uwzględniają jedną z perspektyw lub obie, często określane jako "podwójna istotność".
- *Ograniczone i racjonalne usługi atestacyjne:* Powszechność i poziom atestacji informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju rozwija się w różnych jurysdykcjach w różnym tempie. Niektóre jurysdykcje nie rozważyły jeszcze wprowadzenia obowiązku atestacji na tym etapie. Inne jurysdykcje nakazują lub planują nakazać atestację, przy czym niektóre wymagają początkowo ograniczonej pewności, a z czasem przechodzą na racjonalną pewność. W rezultacie prawdopodobnie wzrośnie zapotrzebowanie zarówno na ograniczone, jak i racjonalne usługi atestacyjne. Jako nadrzędny standard, ED-5000 odnosi się do obu rodzajów usług atestacyjnych w odpowiedzi na to zapotrzebowanie i rozróżnia wymogi i materiały aplikacyjne, które mają zastosowanie tylko do ograniczonej lub racjonalnej pewności, jak wyjaśniono dalej w paragrafach 46-47 poniżej.
- *Wykorzystanie przez wszystkich praktyków:* Szeroki zakres umiejętności, w tym umiejętności i techniki atestacyjne (patrz ED-5000 paragraf 17(e)) oraz kompetencje w zakresie zrównoważonego rozwoju (patrz ED-5000 paragraf 17(tt)), są wymagane od praktyków w celu świadczenia wysokiej usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju zgodnie z ED-5000. Podczas gdy badania sprawozdań finansowych są przeprowadzane przez zawodowych księgowych posiadających rejestrację lub członkostwo zawodowe zgodnie z wymogami odpowiedniego prawa lub regulacji w danej jurysdykcji, wymagania dla praktyków świadczących usługi atestacyjne w zakresie zrównoważonego rozwoju wciąż ewoluują. W niektórych jurysdykcjach takie wymogi dla praktyków są określone przez prawo lub regulacje, ale nie zostały jeszcze uwzględnione przez decydentów w innych jurysdykcjach. Niemniej jednak, dobrowolne i obowiązkowe usługi atestacyjne w zakresie zrównoważonego rozwoju są obecnie przeprowadzane przez praktyków z różnych zawodów, którzy wybierają lub mogą być zobowiązani lub upoważnieni do korzystania z MSUA 3000 (zmienionego), MSUA 3410 lub krajowych odpowiedników, lub standardów wydanych przez ISO. ED-5000 jest przeznaczony do stosowania zarówno przez zawodowych księgowych, jak i osoby niebędące księgowymi, z zastrzeżeniem podstawowych założeń standardu dotyczących

odpowiednich wymogów etycznych i zarządzania jakością (patrz **sekcja 1-D** poniżej).

### **Sekcja 1-B - Kwestie interesu publicznego poruszane w ED-5000**

15. Opracowując ED-5000, IAASB wzięła pod uwagę cechy jakościowe standardów określone w Założeniach Konceptyjnych Interesu Publicznego (PIF)<sup>5</sup> jako kryteria oceny, czy proponowany standard odpowiada interesowi publicznemu.
16. **Załącznik** do niniejszego uzasadnienia zawiera tabelę, która mapuje kluczowe propozycje zawarte w ED-5000 z celami i działaniami w zakresie ustanawiania standardów zawartymi w propozycji projektu, które wspierają interes publiczny. W **Załączniku** podkreślono również jakościowe cechy ustanawiania standardów, które były najważniejsze lub miały największe znaczenie przy opracowywaniu ED-5000.

### **Sekcja 1-C - Zakres i zastosowanie ED-5000**

17. Proponowany standard ISSA 5000 dotyczy usług atestacyjnych w zakresie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Jak wyjaśniono w paragrafie 10 ED-5000, proponowany standard jest standardem nadrzędnym, który zawiera wymogi i materiały aplikacyjne dla wszystkich elementów usługi atestacyjnej w zakresie zrównoważonego rozwoju. W związku z tym, wykonawca nie jest zobowiązany do stosowania MSUA 3000 (zmienionego) podczas wykonywania zlecenia.
18. *Międzynarodowe Ramy Usług Atestacyjnych* zauważają, że usługa atestacyjna może być usługą atestacyjną lub bezpośrednią. Standard ED-5000 dotyczy wyłącznie usług atestacyjnych (Zob. Par. 9 standardu ED-5000).

#### *Związek z normą MSUA 3410*

19. IAASB zauważyła potrzebę jasnego i prostego podejścia w odniesieniu do relacji ED-5000 i MSUA 3410. IAASB uznała, że w wielu przypadkach oświadczenie dotyczące gazów cieplarnianych (GHG) może być zawarte w innych informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju, a praktyk może, ale nie musi, przedstawić oddzielne wnioski dotyczące oświadczenia GHG.
20. Po przedyskutowaniu różnych alternatyw, IAASB doszła do wniosku, że standard ED-5000 powinien mieć zastosowanie do wszystkich usług atestacyjnych odnoszących się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, z wyjątkiem sytuacji, gdy praktyk przedstawia oddzielny wniosek dotyczący oświadczenia GHG, w którym to przypadku zastosowanie ma standard MSUA 3410 (patrz paragraf 2 standardu ED-5000). IAASB zaproponowała również odpowiednią zmianę w sekcji dotyczącej zakresu MSUA 3410, aby odzwierciedlić podejście opisane w paragrafie 2 ED-5000.

---

<sup>4</sup> W ramach niedawnych konsultacji w sprawie proponowanej strategii i planu prac IAASB na lata 2024-2027 uzyskano opinie interesariuszy na temat przyszłych projektów ustanawiania standardów, w tym prawdopodobnych tematów standardów dotyczących zrównoważonego rozwoju i innych usług atestacyjnych. Odpowiedzi zostaną uwzględnione przez IAASB przy finalizacji przyszłej strategii i planu pracy.

<sup>5</sup> Zob. raport grupy monitorującej "[Wzmocnienie międzynarodowego systemu ustanawiania standardów badania i etyki](#)" (str. 22-23 części "Jakie cechy jakościowe powinny posiadać standardy?").

21. IAASB była zdania, że to proste podejście pomaga wyróżnić ED-5000 jako globalny standard bazowy dla usług atestacyjnych odnoszących się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Chociaż niektóre wymogi i materiały aplikacyjne z MSUA 3410 zostały włączone do ED-5000 (Zob. Par. 7 powyżej), MSUA 3410 zawiera dodatkowe wymogi i wytyczne specyficzne dla oświadczenia GHG, a zatem pozostaje odpowiedni dla usług atestacyjnych, gdy oddzielny wniosek jest dostarczany na temat oświadczenia GHG jednostki.
22. IAASB przyznała, że mogą pojawić się pytania dotyczące przyszłości standardu MSUA 3410, gdy proponowany standard ISSA 5000 zostanie sfinalizowany. Wszelkie decyzje dotyczące tego, czy istniejący MSUA 3410 może stać się częścią pakietu standardów ISSA i w jaki sposób można to zrobić, będą częścią dalszych rozważań IAASB w związku z przyszłą strategią i planem pracy.

#### **Sekcja 1-D - Odpowiednie wymogi etyczne i standardy zarządzania jakością**

23. Zgodnie z MSUA 3000 (zmienionym), paragraf 5 ED-5000 wyjaśnia dwa podstawowe założenia, na których opiera się ED-5000. Założenia te są następujące:
  - Członkowie zespołu wykonującego zlecenie oraz kontroler jakości zlecenia (w przypadku zleceń, w których został wyznaczony) podlegają postanowieniom *Międzynarodowego Kodeksu Etyki Zawodowych Księgowych Rady Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (w tym Międzynarodowych Standardów Niezależności)* (Kodeks IESBA) odnoszącym się do zleceń atestacyjnych lub innym wymogom zawodowym lub wymogom wynikającym z przepisów prawa lub regulacji, które są co najmniej tak samo wymagające; oraz
  - Praktyk wykonujący zlecenie jest członkiem firmy, która podlega MSZJ 1 lub innym wymogom zawodowym lub wymogom prawnym lub regulacyjnym dotyczącym odpowiedzialności firmy za jej system zarządzania jakością, które są co najmniej tak wymagające jak MSZJ 1.
24. Te podstawowe założenia są również odzwierciedlone w wymogach ED-5000, w szczególności w paragrafach 29 i 33 oraz w powiązanych materiałach aplikacyjnych. Paragrafy A48 i A56 wyjaśniają dalej, kiedy inne wymogi zawodowe lub wymogi nałożone przez prawo lub regulacje są co najmniej tak wymagające, jak Kodeks IESBA dotyczący odpowiednich wymogów etycznych dla usług atestacyjnych oraz MSZJ 1 dotyczący odpowiedzialności firmy za jej system zarządzania jakością.
25. Koncepcja "co najmniej tak wymagających" nie jest nowa. Istnieje obecnie w MSUA 3000 (zmienionym), zmienionym w oparciu o wydanie standardów zarządzania jakością IAASB w grudniu 2020 roku. IAASB omówiła jednak, że organy regulacyjne i krajowe organy ustanawiające standardy ponoszą wspólną odpowiedzialność za określenie, co można uznać za "co najmniej równie wymagające" w ich jurysdykcjach. Paragraf A3 ED-5000 został dodany, aby potwierdzić ten punkt.
26. IAASB uznaje znaczenie podstawowych założeń zawartych w ED-5000 oraz potrzebę spójnego zrozumienia powiązanych wymogów i koncepcji "co najmniej tak wymagających", aby stanowiły one podstawę realizacji zadań związanych z zapewnieniem jakości w zakresie zrównoważonego rozwoju w interesie publicznym. W związku z tym IAASB zwraca się do respondentów z prośbą o wyrażenie opinii w tej sprawie.

## Sekcja 1-E - Kluczowe definicje i terminologia

### *Informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju i kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem*

27. IAASB uznała znaczenie posiadania jasnej i zrozumiałej definicji informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Jednocześnie IAASB uznała, że "informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju" są trudne do zdefiniowania, biorąc pod uwagę różne zastosowania i opisy tego terminu w różnych standardach i ramach sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz w licznych dokumentach i publikacjach NSS i innych źródeł.
28. Najprościej rzecz ujmując, informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju to informacje o kwestiach związanych ze zrównoważonym rozwojem. IAASB uznała jednak, że kwestie, które mają być raportowane, zwykle wynikają z ram sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub innych mających zastosowanie kryteriów, a termin "kwestie zrównoważonego rozwoju" jest opisywany lub używany w różny sposób w różnych ramach sprawozdawczości i innych źródłach. Dlatego też IAASB doszła do wniosku, że najlepszym podejściem będzie zdefiniowanie kwestii zrównoważonego rozwoju. Termin "kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem" posłużyłby wówczas jako podstawa do zdefiniowania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.
29. IAASB była zdania, że definicje informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju i kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem (Zob. odpowiednio Par. 17(uu) i 17(vv) standardu ED-5000) powinny odzwierciedlać obecne środowisko zrównoważonego rozwoju i koncepcje wbudowane w różne ramy sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju, ale także zachowywać neutralność ramową zgodną z innymi standardami IAASB.
30. W odniesieniu do definicji kwestii zrównoważonego rozwoju, IAASB wzięła pod uwagę wkład grupy referencyjnej nr 1, która wskazała, że kwestie środowiskowe, społeczne i związane z zarządzaniem lub akronim "ESG", choć nadal szeroko stosowane, mogą nie być spójne z obecnym środowiskiem i zmieniającymi się poglądami na temat charakteru i zakresu kwestii zrównoważonego rozwoju. W związku z tym IAASB rozszerzyła definicję o kwestie środowiskowe, społeczne, ekonomiczne i kulturowe, a także o odniesienie do wpływu działalności, produktów i usług jednostki na środowisko, społeczeństwo, gospodarkę lub kulturę, lub wpływu na jednostkę.
31. Definicja kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem zawiera również odniesienie do polityk, wyników, planów, celów i zarządzania jednostki odnoszących się do takich kwestii. IAASB dyskutowała, czy zarządzanie jest nadrzędnym tematem podobnym do kwestii środowiskowych, społecznych, ekonomicznych i kulturowych. Chociaż jest to ważna kwestia dla jednostki przy podejmowaniu decyzji o kwestiach, które należy zgłosić i powiązanych ujawnieniach dotyczących tych kwestii, IAASB była zdania, że ład korporacyjny jest związany z działaniami podejmowanymi przez jednostkę w celu rozwiązania kwestii zrównoważonego rozwoju, a zatem jest aspektem tematu (np. ład korporacyjny związany z tematem klimatu, w tym emisji), który może mieć zastosowanie do wszystkich ujawnianych tematów. Więcej informacji na temat tematów i ich aspektów znajduje się w paragrafach 35-36 poniżej.
32. Opracowując te definicje, IAASB omówiła korzyści płynące z jasności i spójności, ale także uznała znaczenie spójności z innymi standardami atestacyjnymi IAASB. Odnosząc się do "informacji dotyczących kwestii zrównoważonego rozwoju", podstawowa definicja informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju jest mniej techniczna. Jednakże, IAASB zauważyła również potrzebę zachowania spójności z podstawowymi koncepcjami i powiązaną terminologią w innych standardach atestacyjnych, w szczególności z koncepcjami "przedmiotu bazowego" i "informacji o przedmiocie bazowym". W związku z tym IAASB rozszerzyła definicje, aby zauważyć, że dla celów ISSA:

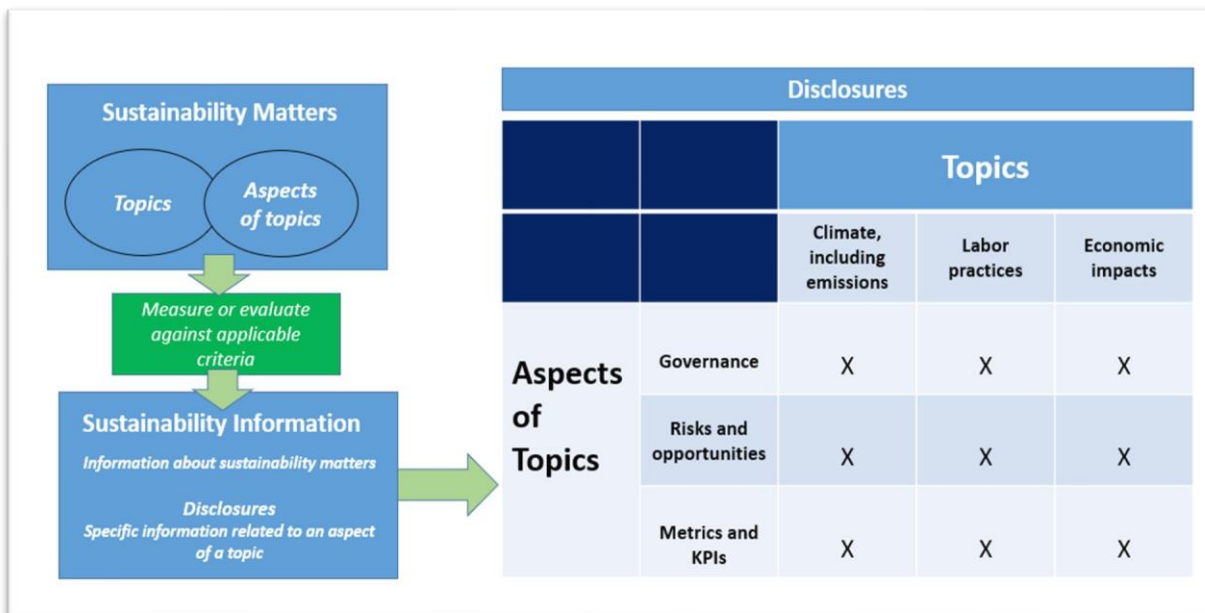
- Kwestie zrównoważonego rozwoju mierzone lub oceniane zgodnie z obowiązującymi kryteriami są odpowiednikiem "przedmiotu bazowego" w innych standardach atestacyjnych IAASB.
- Informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju wynikają z pomiaru lub oceny kwestii zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do odpowiednich kryteriów, a zatem są odpowiednikiem "informacji przedmiotowych" w innych standardach atestacyjnych IAASB.

Koordinacja z IESBA w zakresie definicji informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju

33. Inną ważną kwestią dla IAASB było ujednoczenie, w największym możliwym zakresie, definicji informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju w ED-5000 z odpowiadającą jej definicją opracowywaną przez IESBA w związku z jej projektem dotyczącym zrównoważonego rozwoju. W dyskusjach z grupą zadaniową projektu IESBA i pracownikami zauważono, że koncepcja "informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju" w Kodeksie IESBA musi być rozumiana i stosowana w kontekście raportowania dotyczącego zrównoważonego rozwoju, jak również w kontekście atestacji informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. W związku z tym IESBA rozważa bardziej ogólne podejście do definiowania "informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju", które byłoby istotne zarówno dla sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, jak i usług atestacyjnych odnoszących się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.
34. W tym względzie IAASB zauważyła, że jej definicja zostanie włączona do ED-5000 przed wydaniem przez IESBA proponowanych zmian do Kodeksu IESBA. IAASB uznała, że trwająca współpraca z IESBA będzie potrzebna i pojawią się dalsze możliwości ujednoczenia tej definicji i innej terminologii, po tym jak obie Rady otrzymają i rozważą uwagi od swoich interesariuszy.

Tematy, aspekty tematów i ujawnianie informacji

35. Paragraf 3 ED-5000 wskazuje, że ujawnienia jednostki dotyczące kwestii zrównoważonego rozwoju mogą odnosić się do kilku różnych tematów (np. klimat, praktyki pracownicze, bioróżnorodność) i aspektów tematów (np. ryzyka i szanse, zarządzanie, metryki i kluczowe wskaźniki efektywności). Kierownictwo jednostki określa tematy i aspekty tematów, które mają być raportowane (co może być określane jako "proces istotności"), a ujawniane informacje stanowią konkretne informacje raportowane przez jednostkę na temat tematu i aspektu tematu.
36. Załącznik 1 do standardu ED-5000 wyjaśnia związek pomiędzy kwestiami zrównoważonego rozwoju (tj. tematami leżącymi u podstaw), informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju (tj. informacjami na temat tematu) oraz powiązаныmi ujawnieniami. Bardziej wyczerpująca lista przykładów tematów i aspektów tematów znajduje się w paragrafie A32 dokumentu ED-5000. Lista ta opiera się na przykładach zawartych w paragrafie 19 propozycji projektu.



Rysunek 1: Związek między kwestiami zrównoważonego rozwoju, informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju i powiązаныmi ujawnieniami. (ED-5000, Załącznik 1)

Informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju będące przedmiotem usług atestacyjnych

37. Zakres usług atestacyjnych w odniesieniu do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju może obejmować wszystkie informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju, których przekazania oczekuje się od jednostki lub tylko część tych informacji. IAASB rozważyła, czy odrębne terminy mogą być przydatne do wyjaśnienia różnicy pomiędzy informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju raportowanymi przez jednostkę a informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju będącymi przedmiotem usług atestacyjnych. RMSR doszła do wniosku, że odrębne terminy nie są konieczne i wyjaśniła w paragrafie 4 dokumentu ED-5000, że w przypadku, gdy zlecenie atestacyjne nie obejmuje całości, termin "informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju" należy rozumieć jako informacje, które są przedmiotem usług atestacyjnych. Informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju nie będące przedmiotem usług atestacyjnych, które są zawarte w dokumencie lub dokumentach zawierających informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju będące przedmiotem usług atestacyjnych oraz raport atestacyjny na ich temat, są "innymi informacjami" zgodnie z definicją zawartą w paragrafie 17(ee) dokumentu ED-5000.

38. Odniesienia do "informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które mają być raportowane" są zasadniczo stosowane w odniesieniu do wstępnej wiedzy o okolicznościach zlecenia uzyskanej w ramach akceptacji i kontynuacji zlecenia (Zob. Par. 69 ED-5000).

#### Kierownik prac atestacyjnych

39. MSUA 3000 (zmieniony) definiuje partnera odpowiedzialnego za zlecenie jako partnera lub inną osobę wyznaczoną przez firmę, która jest odpowiedzialna za zlecenie i jego wykonanie oraz za raport atestacyjny wydany w imieniu firmy i która, jeśli jest to wymagane, posiada odpowiednie upoważnienie od organu zawodowego, prawnego lub regulacyjnego.

40. IAASB była zdania, że praktycy usług atestacyjnych, którzy nie byli wcześniej zaznajomieni ze standardami IAASB, mogą postrzegać ten termin jako unikalny dla zawodu księgowego. W związku z tym IAASB zmieniła ten termin na "kierownik prac atestacyjnych" w ED-5000 (Zob. Par. 17(k) ED-5000). Paragraf A18 ED-5000 wyjaśnia, że termin "kierownik prac



atestacyjnych" jest odpowiednikiem terminu "partner odpowiedzialny za zlecenie" w MSZJ 1.<sup>6</sup>

#### *Kryteria uczciwej prezentacji i kryteria zgodności*

41. IAASB omówiła, że niektóre ramy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju można uznać za kryteria rzetelnej prezentacji ze względu na wyraźne uznanie, że w celu osiągnięcia rzetelnej prezentacji informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju może być konieczne, aby kierownictwo dostarczyło informacje wykraczające poza wyraźnie wymagane przez ramy (np. MSSF S1 Ogólne wymogi dotyczące ujawniania informacji finansowych związanych ze zrównoważonym rozwojem - czerwiec 2023 r.).<sup>7</sup> W związku z tym definicja kryteriów w ED-5000 (paragraf 17(h)) wskazuje, że kryteria ramowe są albo kryteriami rzetelnej prezentacji, albo kryteriami zgodności, a ponadto definiuje terminy "kryteria rzetelnej prezentacji" i "kryteria zgodności".
42. Gdy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju zostały przygotowane zgodnie z kryteriami rzetelnej prezentacji, ED-5000 zawiera warunkowe wymogi związane z oceną przez praktyka ogólnej prezentacji, struktury i treści informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju (paragraf 164 ED-5000) oraz ze sformułowaniem wniosku praktyka w raporcie atestacyjnym (paragraf 170(c)(vi) ED-5000).

#### **Sekcja 1-F - Priorytetowe obszary wymagające doprecyzowania**

43. Jak wspomniano w paragrafie 7 powyżej, propozycja projektu zidentyfikowała sześć obszarów priorytetowych, dla których IAASB zamierzała zapewnić większą szczegółowość w wymogach i materiałach aplikacyjnych:
  - (a) Różnica w nakładzie pracy między ograniczoną a racjonalną pewnością, w tym wystarczalność dowodów. Zakres usług atestacyjnych.
  - (b) Zakres usług atestacyjnych.
  - (c) Adekwatność kryteriów raportowania, w tym uwzględnienie koncepcji takich jak "podwójna istotność".
  - (d) Dowody, w tym wiarygodność informacji i to, co obejmuje wystarczające odpowiednie dowody.
  - (e) Istotność w kontekście usług atestacyjnych, w tym istotność w kontekście informacji opisowych i jakościowych.
  - (f) System kontroli wewnętrznej jednostki i jego wpływ na zdolność praktyka do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów. Zakres usług atestacyjnych.
44. Sposób, w jaki te priorytetowe obszary zostały uwzględnione w ED-5000, wyjaśniono bardziej szczegółowo poniżej.

---

<sup>6</sup> MSZJ 1, *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych*, paragraf 16(c)

<sup>7</sup> MSSF Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej S1 wydany przez Radę Międzynarodowych Standardów Zrównoważonego Rozwoju.

*Różnica w zakresie nakładu pracy między usługami atestacyjnymi o ograniczonej pewności a usługami atestacyjnymi o rozsądnej pewności*

45. IAASB stwierdziła, że uwzględnienie ograniczonej i racjonalnej pewności w jednym nadrzędnym standardzie jest właściwe, ponieważ
- Ograniczona pewność jest pojęciem względnym w stosunku do racjonalnej pewności, a zróżnicowany nakład pracy może być lepiej zrozumiany, gdy jest rozpatrywany w kontekście racjonalnej pewności.
  - W przypadku, gdy wykonawca przeprowadza zlecenie o ograniczonej pewności z zamiarem przejścia w przyszłości na zlecenie o racjonalnej pewności (np. ponieważ prawo lub regulacje nakazują mu to zrobić), ważne jest, aby mieć jasność co do tego, w jaki sposób praca wykonana w ramach zlecenia o ograniczonej pewności pokrywa się lub może zostać przekształcona w zlecenie o racjonalnej pewności.
  - Istnieją pewne zlecenia, w których praktyk może dostarczyć ograniczoną pewność co do aspektów informacji o zrównoważonym rozwoju i racjonalną pewność co do innych aspektów informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju w ramach jednego zlecenia.
46. Podczas opracowywania standardu ED-5000, IAASB wzięła pod uwagę informacje przekazane przez CAG i innych interesariuszy, które wskazywały na znaczenie wyraźnego rozróżnienia pomiędzy ograniczoną pewnością a racjonalną pewnością, w szczególności w odniesieniu do nakładu pracy praktyka. W szczególności wskazano, że wyraźne rozróżnienie nakładu pracy jest ważne, aby podkreślić przyrostowe procedury, które byłyby wymagane w przypadku przejścia od zlecenia o ograniczonej pewności do zlecenia o racjonalnej pewności w przyszłości (np. jeśli jest to wymagane przez prawo lub regulacje).

"Drogowskaz" w ED-5000

47. Zgodnie z podejściem przyjętym w MSUA 3000 (zmienionym) i MSUA 3410, wymogi i materiały aplikacyjne w ED-5000, które mają zastosowanie tylko do zleceń o ograniczonej pewności lub o racjonalnej pewności, mają odpowiednio literę "L" (ograniczona pewność) lub "R" (racjonalna pewność) po numerze paragrafu. ED-5000 wykorzystuje również format kolumnowy do rozróżnienia wymogów, które są specyficzne dla zleceń o ograniczonej i racjonalnej pewności, co pomaga zilustrować, kiedy istnieją odpowiednie wymogi zarówno dla ograniczonej, jak i racjonalnej pewności związane z aspektami zlecenia, dla których nakład pracy jest inny. Format kolumnowy jest wykorzystywany do rozróżnienia niektórych wymogów dla usług atestacyjnych o ograniczonej i racjonalnej pewności związanych z procedurami ryzyka, reagowaniem na ryzyko istotnego zniekształcenia i przygotowaniem raportu atestacyjnego.
48. IAASB rozważy, czy w elektronicznej wersji podręcznika po wydaniu ED-5000 jako ostatecznego standardu istnieją dalsze możliwości wskazania i identyfikacji istotnych materiałów dotyczących ograniczonej i racjonalnej pewności w całym ED-5000.

*Zakres usługi atestacyjnej*

49. Raportowane informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mogą odnosić się do wielu tematów i ich aspektów lub mogą koncentrować się wyłącznie na konkretnej kwestii związanej ze zrównoważonym rozwojem. Granice raportowania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju mogą być złożone (np. mogą obejmować łańcuch wartości), mogą różnić się w poszczególnych ujawnieniach (obowiązujące kryteria mogą wymagać różnych granic raportowania) lub mogą podlegać stronniczości kierownictwa, jeśli nie odzwierciedlają

struktury grupy.

50. Zakres usług atestacyjnych może wahać się od wszystkich do tylko części raportowanych informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. W niektórych przypadkach usługi atestacyjne mogą obejmować wszystkie informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju. W innych przypadkach usługi atestacyjne mogą odnosić się tylko do niektórych ujawnień lub informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do określonych działań, regionów lub operacji w granicach raportowania. Praktyk musi posiadać wiedzę na temat informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju wykraczających poza zakres usług atestacyjnych, aby uniknąć powiązania z informacjami, które są istotnie nieprawdziwe lub wprowadzające w błąd oraz aby ustalić, czy zakres usług atestacyjnych jest odpowiedni.

Uzyskanie wstępnej wiedzy o okolicznościach zlecenia

51. Zgodnie z wymogami zawartymi w MSUA 3000 (zmienionym), paragraf 69 standardu ED-5000 wymaga, aby wykonawca uzyskał wstępną wiedzę na temat okoliczności zlecenia jako podstawę do określenia, czy warunki wstępne dla zlecenia atestacyjnego są spełnione w celu przyjęcia lub kontynuowania zlecenia atestacyjnego. Czyniąc to, IAASB omówiła, że wstępna wiedza praktyka musi obejmować zarówno informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju, które mają być raportowane, jak i to, czy zakres proponowanej usługi atestacyjnej obejmuje całość lub część tych informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Sposób uzyskania tej wstępnej wiedzy zależy od okoliczności zlecenia. Podczas planowania zlecenia (Zob. Par. 88 i A263 dokumentu ED-5000) i przeprowadzania procedur ryzyka (Zob. Par. 95 i A292 dokumentu ED-5000) praktyk opiera się na wstępnej wiedzy uzyskanej podczas przyjmowania lub kontynuowania zlecenia.

Proces identyfikacji tematów raportów i ich aspektów przez podmiot

52. IAASB uznała, że zrozumienie procesu stosowanego przez jednostkę w celu zidentyfikowania tematów i aspektów tematów, które mają być raportowane, oraz granic raportowania, ma kluczowe znaczenie dla ustalenia, czy raportowanie jest zgodne z określonymi ramowymi założeniami lub kryteriami opracowanymi przez jednostkę. IAASB debatowała nad tym, czy zrozumienie tego procesu powinno stanowić część wstępnej wiedzy praktyka na temat okoliczności zlecenia. Ponieważ ED-5000 jest nadrzędnym standardem, który będzie miał zastosowanie do wszystkich zadań atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju, a wysiłek włożony w zrozumienie procesu jednostki w celu wybrania kwestii zrównoważonego rozwoju do raportowania może być prosty (np. gdy tematy raportowania są określone przez kryteria, takie jak prawo lub regulacje), IAASB stwierdziła, że proces jednostki może być omówiony w materiale aplikacyjnym (Zob. Par. A156-A157 ED-5000). Ten materiał aplikacyjny jest zakotwiczony w paragrafie 69(a) ED-5000 w celu oceny zakresu informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które mają być raportowane.
53. IAASB starała się uniknąć nakładania na praktyka wymogów, które mogą być niepotrzebnie uciążliwe przed przyjęciem lub kontynuacją zlecenia. Zakres wstępnej wiedzy wymaganej w paragrafie 69 standardu ED-5000 byłby ograniczony do tego, co jest wystarczające do przyjęcia lub kontynuacji zlecenia. Jak wspomniano w paragrafie 51 powyżej, wykonawca opiera się na wiedzy wstępnej, w tym na zrozumieniu polityki lub procedur jednostki w celu zastosowania mających zastosowanie kryteriów i odpowiednich elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki jako podstawy do zidentyfikowania ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń (zlecenia o ograniczonej pewności), lub do zidentyfikowania i oceny ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzenia w odniesieniu do ujawnień (zlecenia o racjonalnej pewności).

54. IAASB zauważyła w materiałach aplikacyjnych (Par. A157 standardu ED-5000), że proces jednostki może być często określany jako "proces identyfikacji tematów sprawozdawczych", "ocena istotności" lub "proces istotności", między innymi terminami. Terminy te różnią się od istotności rozważanej lub ustalonej przez praktyka, która odnosi się jedynie do progu istotności dla podejmowania decyzji przez użytkownika, rozważanego przez praktyka w odniesieniu do potencjalnych i zidentyfikowanych zniekształceń, w okolicznościach zlecenia (Zob. Par. 91 standardu ED-5000).
55. Określając, czy warunki wstępne usługi atestacyjnej są spełnione (Zob. Par. 25(c) dokumentu ED-5000), IAASB była zdania, że zakres usługi atestacyjnej musi być szczególnie brany pod uwagę i może być rozpatrzony najskuteczniej jako część oceny, czy usługa atestacyjna ma racjonalny cel (Zob. Par. 74(c) dokumentu ED-5000). Wynika to z faktu, że zlecenie może nie mieć racjonalnego celu, jeśli na przykład zakres zlecenia obejmuje tylko część informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które mają być raportowane, co mogłoby być mylące dla zamierzonych użytkowników.

#### *Adekwatność i dostępność kryteriów raportowania*

56. Podejście zawarte w MSUA 3000 (zmienionym) zostało wykorzystane jako podstawa do opracowania wymogów w ED-5000 w celu ustalenia, czy warunki wstępne dla zlecenia usługi atestacyjnej są spełnione. Obejmuje to wymóg zawarty w paragrafie 72, zgodnie z którym wykonawca musi ocenić, czy kryteria, które według jego oczekiwań zostaną zastosowane podczas przygotowywania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, są odpowiednie do okoliczności zlecenia i będą dostępne dla zamierzonych użytkowników.
57. Ramy sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju i kryteria pochodzące z innych źródeł ewoluują. Ponadto odpowiednie kryteria mogą nie być dostępne do pomiaru lub oceny wszystkich kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, które jednostka zamierza raportować, lub mogą zostać opracowane poza odpowiednim procesem stosowanym przez uznane ramy, przez jednostkę lub inne strony. W odpowiedzi, ED-5000 zawiera dodatkowe wymagania w stosunku do tych zawartych w MSUA 3000 (zmienionym), dotyczące oceny przez praktyka, czy istnieją kryteria dla wszystkich informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które mają być przedmiotem usługi atestacyjnej oraz identyfikacji źródeł tych kryteriów (Zob. Par. 72(a) i (b) ED-5000 i powiązane materiały aplikacyjne).
58. ED-5000 uznaje, że kryteria ramowe, które są zawarte w prawie lub regulacjach lub są wydawane przez upoważnione lub uznane organy, które postępują zgodnie z przejrzystym procesem, są uważane za odpowiednie w przypadku braku przeciwwskazań, ale mogą wymagać uzupełnienia o dodatkowe kryteria opracowane przez jednostkę, jeśli kryteria ramowe nie zapewniają wystarczającej szczegółowości do pomiaru lub oceny kwestii zrównoważonego rozwoju. Z biegiem czasu ramy sprawozdawczości prawdopodobnie staną się bardziej kompleksowe, częściej wymagane przez prawo lub regulacje, a w rezultacie szerzej akceptowane.

#### *Koncepcja podwójnej istotności*

59. Niektóre kryteria wymagają zastosowania "podwójnej istotności" przy przygotowywaniu informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, aby pomóc w podejmowaniu decyzji przez zamierzonych użytkowników, a tym samym zaspokoić ich potrzeby informacyjne (np. Europejskie Standardy Sprawozdawczości dotyczącej Zrównoważonego Rozwoju). Paragraf A180 ED-5000 wyjaśnia, że potrzeby informacyjne docelowych użytkowników informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju mogą odnosić się do wpływu kwestii zrównoważonego rozwoju na jednostkę lub wpływu jednostki na kwestie zrównoważonego rozwoju. Gdy

potrzeby zamierzonych użytkowników odnoszą się zarówno do wpływu na jednostkę, jak i wpływu jednostki, można to określić jako podwójną istotność. Potrzeby zamierzonych użytkowników nie zawsze obejmują obie perspektywy. Dlatego koncepcja podwójnej istotności nie zawsze jest istotna dla każdego zlecenia.

60. Oceniając, czy kryteria są odpowiednie, ED-5000 wymaga od praktyka oceny, czy kryteria wykazują cechy zidentyfikowane w paragrafie 72(c) - przydatność, kompletność, wiarygodność, neutralność i zrozumiałość. Oceniając przydatność kryteriów, które doprowadzą do uzyskania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które pomogą w podejmowaniu decyzji przez zamierzonych użytkowników (Zob. Par. A172(a) ED-5000), praktyk rozważa, czy mające zastosowanie kryteria odnoszą się do wpływu kwestii zrównoważonego rozwoju na jednostkę, wpływu jednostki na kwestie zrównoważonego rozwoju, czy też do obu tych kwestii (podwójna istotność).

#### *Wystarczające i odpowiednie dowody*

61. Informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mogą obejmować ujawnienia dotyczące szerokiego zakresu tematów i aspektów tematów, a podstawowe cechy ujawnień mogą się różnić (np. mogą być jakościowe lub ilościowe, mogą odnosić się do informacji historycznych lub dotyczących przyszłości, mogą być oparte na faktach lub obejmować wykorzystanie osądu). W rezultacie IAASB była zdania, że podejście oparte na zasadach jest odpowiednie dla wymogów związanych z dowodami.
62. Opracowując wymogi dotyczące dowodów w ED-5000, IAASB włączyła kluczowe wymogi i powiązane materiały aplikacyjne z proponowanego MSB 500 (zmienionego) ze względu na podejście oparte na zasadach w tym proponowanym standardzie. W szczególności proponowany MSB 500 (zmieniony) uwzględnia ewolucję źródeł informacji wykorzystywanych przez praktyków przy wykonywaniu usług atestacyjnych.
63. Wiele z wymogów zawartych w proponowanym MSB 500 (zmienionym) jest odpowiednich dla nadrzędnego standardu, takiego jak ED-5000. Jednakże, biorąc pod uwagę potencjalnie znaczny zakres tematów i ujawnień wchodzących w zakres usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz w celu zarządzania obawami związanymi ze skalowalnością, IAASB postanowiła odnieść się do niektórych bardziej szczegółowych aspektów wymogów zawartych w proponowanym MSB 500 (zmienionym) w materiale aplikacyjnym w ED-5000.
64. IAASB debatowała nad tym, jak najlepiej odnieść się w ED-5000 do dokładności i kompletności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody. IAASB zauważyła obawy dotyczące możliwości uzyskania dowodów na temat dokładności i kompletności informacji ze źródeł zewnętrznych, biorąc pod uwagę zróżnicowany charakter źródeł i szeroki zakres kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, które mogą wchodzić w zakres zlecenia. Proponowany MSB 500 (zmieniony) wymaga od biegłego rewidenta uzyskania dowodów badania na temat dokładności i kompletności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania, w tym dowodów pochodzących ze źródeł zewnętrznych, jeżeli biegły rewident uzna, że atrybuty dokładności i kompletności mają zastosowanie w danych okolicznościach. Jednakże do czasu zakończenia rozważań nad proponowanym MSB 500 (zmienionym), IAASB ustaliła, że najbardziej odpowiednim podejściem będzie włączenie do ED-5000 wymogu koncentrującego się na dokładności i kompletności informacji wytworzonych przez jednostkę (paragraf 84), podobnego do wymogu zawartego w paragrafie 9 obowiązującego MSB 500.

#### *Istotność*

65. Rozważania dotyczące istotności są ważne przy planowaniu i przeprowadzaniu usług

atestacyjnych odnoszących się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju oraz przy ocenie, czy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są wolne od istotnych zniekształceń. W trakcie opracowywania standardu ED-5000 IAASB otrzymała od interesariuszy informacje na temat znaczenia kwestii istotności dla praktyków i jednostki.

66. IAASB dyskutowała, czy praktyk powinien być zobowiązany do "rozważenia" lub "określenia" istotności dla celów planowania i wykonywania zlecenia. IAASB zauważyła, że niektórzy interesariusze mogą preferować wymóg "określenia" istotności, ponieważ może on być uznany za silniejszy niż "rozważenie". Uznając ten punkt, IAASB rozważyła również wkład, że dla praktyków niewykonalne jest określenie istotności dla informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju jako całości, biorąc pod uwagę charakter ujawnień, tj. jakościowe i ilościowe ujawnienia dotyczące wielu różnych tematów i aspektów tematów.
67. Po szeroko zakrojonej dyskusji IAASB zdecydowała się na podejście "rozdzielone". W związku z tym paragraf 91 standardu ED-5000 wymaga od praktyka rozważenia istotności w przypadku ujawnień jakościowych oraz określenia istotności w przypadku ujawnień ilościowych. Paragraf 93 standardu ED-5000 wymaga udokumentowania czynników istotnych dla rozważenia lub określenia istotności przez praktyka. Czynniki te zostały opisane w materiałach aplikacyjnych (Zob. Par. A278-A281 standardu ED-5000).
68. Istotność jest kwestią profesjonalnego osądu i zależy od postrzegania przez praktyka potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Obowiązujące kryteria mogą zawierać zasady, które pomogą jednostce w identyfikacji informacji istotnych dla użytkowników, które mogą zawierać terminy odnoszące się do istotności. Takie zasady lub terminy, jeśli występują w mających zastosowanie kryteriach, mogą stanowić ramy odniesienia dla praktyka przy rozważaniu lub określaniu istotności dla zlecenia. Jednakże istotność ustalona przez praktyka różni się od "procesu istotności" stosowanego przez kierownictwo, jak wyjaśniono w paragrafie A275 standardu ED-5000. Proces jednostki mający na celu identyfikację tematów, które mają być raportowane, w tym "proces istotności" kierownictwa, omówiono szerzej w paragrafach 52-55 powyżej.
69. W paragrafie A277 standardu ED-5000 zauważono, że nie wszystkie ujawnienia wiążą się z takimi samymi względami istotności. Zazwyczaj istotność jest rozważana lub ustalana dla różnych ujawnień. W przypadku różnych ujawnień, ci sami zamierzeni użytkownicy mogą mieć różne potrzeby informacyjne, różną tolerancję na zniekształcenia lub ujawnienia mogą być wyrażone przy użyciu różnych jednostek miary. Uwzględnienie czynników jakościowych może pomóc praktykowi w zidentyfikowaniu ujawnień, które mogą być bardziej istotne dla zamierzonych użytkowników.
70. Osądy praktyka dotyczące istotności oraz charakteru i prawdopodobieństwa potencjalnych zniekształceń są również istotne dla podejścia praktyka do usług atestacyjnych, w tym sposobu, w jaki informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są pogrupowane w celu zaplanowania i przeprowadzenia usług atestacyjnych. Paragraf A268 standardu ED-5000 opisuje to bardziej szczegółowo.
71. Paragrafy 137-144 standardu ED-5000 odnoszą się do gromadzenia i rozważania przez praktyka zidentyfikowanych zniekształceń. Obejmuje to ustalenie, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne, indywidualnie lub łącznie, co informuje praktyka w paragrafie 163 o tym, czy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są wolne od istotnych zniekształceń.

#### Istotność wyników

72. IAASB dyskutowała, czy ED-5000 powinien zawierać wymóg określania istotności wyników,

podobny do MSUA 3410 i MSB 320.<sup>8</sup> IAASB zauważyła, że MSUA 3000 (zmieniony) nie zawiera takiego wymogu, biorąc pod uwagę, że nie zawsze jest możliwe określenie kwoty niższej niż istotność dla różnych rodzajów informacji, w tym informacji jakościowych, objętych MSUA 3000 (zmienionym).

73. IAASB zauważyła, że koncepcja ryzyka agregacji (tj. prawdopodobieństwo, że suma nieskorygowanych i niewykrytych zniekształceń w ujawnieniu ilościowym jest istotna) istnieje w atestacji w zakresie zrównoważonego rozwoju. W związku z tym IAASB stwierdziła, że właściwe byłoby włączenie do ED-5000 wymogu (Zob. Par. 92) dotyczącego ujawnień ilościowych w celu określenia istotności wyników, stosownie do okoliczności, aby zmniejszyć ryzyko agregacji do odpowiednio niskiego poziomu. Definicja istotności wyników zawarta w standardzie ED-5000 (zob. paragraf 17(gg)) jest oparta na definicji zawartej w standardzie MSUA 3410 i jest z nią spójna. Paragraf 93(b) standardu ED-5000 wymaga udokumentowania podstawy określenia przez praktyka istotności wyników, gdy ma to zastosowanie.
74. IAASB dyskutowała również, czy koncepcja ryzyka agregacji, a tym samym koncepcja istotności wyników, obejmuje również ujawnienia jakościowe. IAASB stwierdziła, że istotność wyników odnosi się tylko do ujawnień ilościowych, a nie do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju jako całości. Jednakże IAASB dodała materiał aplikacyjny w ED-5000 (Par. A285) z wytycznych EER, aby rozważyć koncepcję ryzyka agregacji dla ujawnień jakościowych.

#### *Zrozumienie systemu kontroli wewnętrznej jednostki*

75. Paragrafy 102L i 102R standardu ED-5000 wymagają od praktyka, w ramach przeprowadzanych procedur ryzyka, uzyskania zrozumienia elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki istotnych dla kwestii zrównoważonego rozwoju i przygotowania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Zrozumienie to pomaga praktykowi w identyfikacji rodzajów zniekształceń, które mogą wystąpić oraz czynników, które wpływają na ujawnienia, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń (w przypadku procedur ograniczonej pewności) lub ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń w ujawnieniach (w przypadku procedur racjonalnej pewności).
76. Jak wyjaśniono w paragrafie A313 dokumentu ED-5000, poziom formalności systemu kontroli wewnętrznej jednostki może różnić się w zależności od wielkości i złożoności jednostki, a także charakteru i złożoności kwestii zrównoważonego rozwoju oraz mających zastosowanie kryteriów.
77. IAASB przeprowadziła szczegółową dyskusję na temat wymaganego charakteru i zakresu zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej oraz tego, w jaki sposób takie zrozumienie może różnić się w przypadku ograniczonych i racjonalnych usług atestacyjnych. IAASB zauważyła, że systemy kontroli wewnętrznej związane z informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju mogą znajdować się na różnych etapach rozwoju. Zwrócono również uwagę, że obecnie praktycy mogą być bardziej skłonni do przeprowadzania testów skuteczności działania mechanizmów kontrolnych w ramach czynności atestacyjnych o racjonalnej pewności, a zatem mogą potrzebować bardziej dogłębnego zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej.

---

<sup>8</sup> MSB 320, *Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania*

78. Opracowując wymogi związane ze zrozumieniem systemu kontroli wewnętrznej i badaniem skuteczności operacyjnej kontroli, IAASB wzięła pod uwagę znaczenie jasności, odpowiedniego zakresu i skalowalności kontroli.

IAASB starała się również zachować równowagę pomiędzy opieraniem się na istniejących wymogach zawartych w MSUA 3000 (zmienionym) i MSUA 3410, a adaptacją koncepcji i wymogów z MSB 315 (zmienionego w 2019 r.), który reprezentuje najnowsze przemyślenia IAASB na temat zrozumienia jednostki i jej otoczenia oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki.

79. Kluczowe wymogi ED-5000 związane z procedurami ryzyka stosowanymi przez praktyków w odniesieniu do systemu kontroli wewnętrznej obejmują następujące kwestie:

Ograniczone zapewnienie	Racjonalne zapewnienie
<ul style="list-style-type: none"> <li>Uzyskanie zrozumienia <b>niektórych elementów</b> (środowisko kontroli, wyniki procesu oceny ryzyka jednostki oraz system informacyjny i komunikacja) (Par. 102L)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Uzyskanie zrozumienia <b>wszystkich komponentów</b> (Par. 102R)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li><b>Warunkowy wymóg uzyskania zrozumienia</b> mechanizmów kontrolnych (i powiązanych ogólnych mechanizmów kontrolnych IT), <b>jeżeli praktykant planuje uzyskać dowody poprzez badanie skuteczności działania mechanizmów kontrolnych</b> (Par. 107L).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><b>Uzyskanie zrozumienia mechanizmów kontrolnych</b>, w odniesieniu do których praktykant planuje uzyskać dowody poprzez testowanie ich skuteczności operacyjnej, powiązanych ogólnych mechanizmów kontrolnych IT oraz innych mechanizmów kontrolnych, które praktykant uważa za niezbędne do zidentyfikowania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia w odniesieniu do ujawnień oraz zaprojektowania dalszych procedur odpowiadających tym ocenionym ryzykom (Par. 107R).</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li><b>Uzyskanie zrozumienia, ocena projektu i określenie wdrożenia</b> kontroli, które praktykant planuje przetestować (Par. 108L)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><b>Uzyskanie zrozumienia, ocena projektu i określenie wdrożenia</b> kontroli, które praktykant planuje przetestować (Par. 108R)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>W oparciu o zrozumienie komponentów kontroli wewnętrznej należy <b>rozważyć</b>, czy zidentyfikowano jedną lub więcej niedoskonałości kontroli (Par. 109L).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>W oparciu o zrozumienie elementów składowych kontroli wewnętrznej <b>ustalenie</b>, czy zidentyfikowano jedną lub więcej wad kontroli (Par. 109R).</li> </ul>

80. IAASB dyskutowała, czy wymagane zrozumienie zgodnie z paragrafem 102L standardu ED-5000 powinno obejmować wszystkie komponenty systemu kontroli wewnętrznej. IAASB doszła do wniosku, że trzy komponenty, o których mowa w paragrafie 102L są odpowiednie, ponieważ



---

są spójne z odpowiednim wymogiem zawartym w MSUA 3410, a skupienie się na tych trzech komponentach różnicuje nakład pracy w przypadku usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności.

81. Paragrafy 119-125 standardu ED-5000 dotyczą testowania kontroli wewnętrznej. Wymogi te mają zastosowanie zarówno do przedsięwzięć o ograniczonej pewności, jak i przedsięwzięć o racjonalnej pewności, ale w przypadku przedsięwzięć o ograniczonej pewności są one warunkowe w oparciu o decyzję praktyka zawartą w paragrafie 107L dotyczącą tego, czy należy uzyskać dowody poprzez testowanie skuteczności działania mechanizmów kontrolnych. Paragraf 123R ma zastosowanie wyłącznie do czynności atestacyjnych o racjonalnej j pewności i opiera się na wymogu określonym w paragrafie 15 MSB 330<sup>9</sup>.

### **Sekcja 1-G - Inne istotne obszary uwzględnione w ED-5000**

#### *Korzystanie z pracy ekspertów praktyków lub innych praktyków*

82. ED-5000 wymaga, aby kierownik prac atestacyjnych ustalił, że:
- Wystarczające i odpowiednie zasoby do wykonania zlecenia są przydzielane lub udostępniane zespołowi wykonującemu zlecenie w odpowiednim czasie (Par. 40 ED-5000); oraz
  - Członkowie zespołu wykonującego zlecenie oraz zewnętrzni eksperci wykonawcy posiadają łącznie odpowiednie kompetencje w zakresie zrównoważonego rozwoju, kompetencje i możliwości w zakresie umiejętności i technik atestacyjnych oraz wystarczającą ilość czasu, aby wykonać zlecenie (Par. 41 ED-5000).
83. Usługi atestacyjne w zakresie zrównoważonego rozwoju mogą być wykonywane w odniesieniu do szerokiego zakresu kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, które wymagają specjalistycznych umiejętności i wiedzy wykraczających poza te posiadane przez kierownika i innych członków zespołu wykonującego zlecenie, co może wymagać skorzystania z pracy eksperta praktyka. Ekspert praktyka może być wewnętrznym ekspertem praktyka (który jest członkiem zespołu wykonującego zlecenie) lub zewnętrznym ekspertem praktyka.
84. Ponadto, informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju będące przedmiotem usług atestacyjnych mogą obejmować informacje dotyczące wielu podmiotów w obrębie granic organizacyjnych jednostki lub podmiotów w górę i w dół łańcucha wartości. W takich okolicznościach zespół wykonujący zlecenie może starać się wykorzystać pracę innego specjalisty, który może pochodzić z firmy innej niż firma specjalisty.
85. Jak wyjaśniono w paragrafie A86 standardu ED-5000, im bardziej złożone jest zlecenie, w tym jego zasięg geograficzny i zakres, w jakim informacje pochodzą z łańcucha wartości jednostki, tym bardziej konieczne może być rozważenie, w jaki sposób praca ekspertów praktyków lub innych praktyków ma być zintegrowana w ramach zlecenia.
86. Jeśli wykonawca zamierza skorzystać z pracy eksperta zewnętrznego lub firmy innej niż firma wykonawcy, paragraf 42 standardu ED-5000 wymaga, aby kierownik zlecenia ustalił, czy wykonawca będzie w stanie być wystarczająco i odpowiednio zaangażowany w taką pracę (Zob. również Par. 30 standardu ED-5000).
87. Poniższy schemat przedstawia wizualną ilustrację osób, które mogą być zaangażowane w świadczenie usług atestacyjnych oraz wymogi ED-5000, które mają zastosowanie do pracy takich osób.

---

<sup>9</sup> MSB 330, *Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka*

Rysunek 2: Osoby zaangażowane w zlecenie

	Praktyk jest <u>w stanie być</u> wystarczająco i odpowiednio zaangażowany w pracę.	Praktyk nie jest <u>w stanie</u> wystarczająco i odpowiednio zaangażować się w pracę.
Personel firmy	<b>Członek zespołu wykonującego zlecenie</b> - Direction, Supervision & Review (DS&R) ma zastosowanie (ED-5000, Par. 45-48)	NIE DOTYCZY
Wewnętrzny ekspert praktyka	<b>Członek zespołu wykonującego zlecenie</b> - DS&R ma zastosowanie (ED-5000, Par. 45-48)	NIE DOTYCZY
Zewnętrzny ekspert praktyka	<b>Korzystanie z pracy zewnętrznego eksperta praktyka</b> (ED-5000, Par. 42 i 49-50)	NIE DOTYCZY
Inni praktycy (w tym firmy sieciowe i firmy spoza sieci)	<b>Członek zespołu wykonującego zlecenie</b> - DS&R ma zastosowanie (ED-5000, Par. 42 i 45-48)	<b>Korzystanie z pracy innego praktyka</b> (ED-5000, Par. 42 i 51-54)

#### Korzystanie z pracy zewnętrznego eksperta praktyka

88. Ekspert zewnętrzny nie jest częścią zespołu wykonującego zlecenie. W związku z tym, aby móc wykorzystać pracę eksperta zewnętrznego, praktyk musi najpierw spełnić wymóg wystarczającego i odpowiedniego zaangażowania określony w paragrafie 42 standardu ED-5000. Wymóg ten koncentruje się wyłącznie na ekspertach zewnętrznych, ponieważ ekspert wewnętrzny jest z definicji członkiem zespołu wykonującego zlecenie, a zatem podlega tym samym wymogom w zakresie kierowania, nadzoru i przeglądu, co inni członkowie zespołu wykonującego zlecenie.

89. Jeśli praktyk oczekuje, że będzie w stanie być wystarczająco i odpowiednio zaangażowany w pracę zewnętrznego eksperta, paragraf 49 ED-5000 określa inne wymogi i warunki, które muszą być spełnione, aby móc korzystać z pracy tego zewnętrznego eksperta.

## Korzystanie z pracy innego praktyka

90. Informacje uzyskane od interesariuszy podczas opracowywania standardu ED-5000 zwróciły uwagę na znaczenie wyjaśnienia, czy osoby z firmy innej niż firma praktyka są członkami zespołu wykonującego zlecenie dla celów standardu ED-5000. Aby zapewnić dodatkową jasność w tej kwestii, IAASB dodała materiał aplikacyjny (paragraf A22 ED-5000), aby wyjaśnić, że zespół wykonujący zlecenie obejmuje personel (w tym wszelkich ekspertów wewnętrznych) i może obejmować osoby z innych firm w ramach lub spoza ED-5000. W przypadku, gdy inne firmy wykonują prace atestacyjne, a biegły rewident nie jest w stanie kierować i nadzorować tych osób oraz dokonywać przeglądu ich pracy, osoby te nie są członkami zespołu wykonującego zlecenie. Gdy inna firma wykonuje prace atestacyjne, a praktyk nie jest w stanie kierować, nadzorować i przeglądać tych prac, takie firmy i osoby z tych firm, które wykonały te prace atestacyjne, nie są członkami zespołu wykonującego zlecenie i są określane w ED-5000 jako "inny praktyk".
91. Jeśli praktyk uważa, że praca firmy innej niż firma praktyka jest istotna dla zlecenia atestacyjnego praktyka, a taka praca nie została jeszcze wykonana, praktyk zwykle planuje być wystarczająco zaangażowany w tę pracę (Zob. Par. A90 ED-5000). Jeśli wykonawca jest w stanie kierować, nadzorować i przeglądać taką pracę, zastosowanie mają wymogi ED-5000 dotyczące zespołu wykonującego zlecenie.
92. W innych okolicznościach praktyk nie może być wystarczająco zaangażowany w pracę innego praktyka. Niemożność wystarczającego zaangażowania może wynikać z następujących przyczyn:
- Dostęp praktyka do pracy innego praktyka jest ograniczony przez prawo lub regulacje, lub praca, która została wykonana przez tę inną firmę, dotyczy podmiotu, który jest częścią łańcucha dostaw poza granicami organizacyjnymi podmiotu podlegającego zaangażowaniu praktyka, a ani kierownictwo podmiotu, ani praktyk nie mają żadnych praw dostępu do pracy atestacyjnej tej innej firmy; lub
  - Praca mogła być już wykonana. IAASB otrzymała wyraźny wkład od grupy referencyjnej nr 1, że kluczowe znaczenie dla ED-5000 ma uwzględnienie możliwości wykorzystania pracy innego praktyka, która została już wykonana w innym celu, ponieważ dowody z tego zlecenia mogą być istotne dla zlecenia atestacyjnego praktyka.
93. W okolicznościach opisanych w paragrafie 91, gdy wykonawca mimo to uważa, że praca innego wykonawcy jest istotna dla wykonywanego przez niego zlecenia atestacyjnego i zamierza wykorzystać tę pracę, zastosowanie mają wymogi określone w paragrafach 51-54 standardu ED-5000 (Zob. Par. A91 standardu ED-5000).

## *Szacunki i informacje dotyczące przyszłości*

94. Zainteresowane strony zauważyły, że ważne jest, aby ED-5000 uwzględniał wyjątkowe kwestie związane z szacunkami i informacjami wybiegającymi w przyszłość. Takie rozważania obejmują:
- Niepewność oszacowania, która może wynikać z niepełnej wiedzy na temat pomiaru obszaru, działania lub zdarzenia, lub pomiar lub ocena oszacowania może zależeć od prognozy wyniku jednego lub więcej zdarzeń lub warunków.
  - Wykorzystanie osądu kierownictwa przy sporządzaniu szacunków (w tym możliwość stronniczości kierownictwa) oraz wykorzystanie profesjonalnego osądu przez praktyka.
  - Uzyskanie wystarczających dowodów dotyczących szacunków lub informacji dotyczących przyszłości.

95. Informacje dotyczące przyszłości mogą obejmować prognozy, projekcje lub przyszłe plany jednostki. Informacje dotyczące przyszłości mogą być przygotowywane przy użyciu scenariuszy opartych na najlepszych założeniach lub założeniach hipotetycznych, na które wpływ ma osąd kierownictwa. Przyszłe zdarzenie, zdarzenie lub działanie związane z kwestiami zrównoważonego rozwoju może być obarczone większą niepewnością oraz w związku z tym zwykle mogą być oceniane z mniejszą precyzją niż historyczne tematy leżące u ich podstaw.
96. Jak wyjaśniono w paragrafie A392 standardu ED-5000, niezależnie od źródła lub stopnia niepewności szacunków lub zakresu osądu, konieczne jest, aby kierownictwo odpowiednio stosowało obowiązujące kryteria przy opracowywaniu wartości szacunkowych i informacji dotyczących przyszłości oraz związanych z nimi ujawnień, w tym przy wyborze i stosowaniu odpowiednich metod, założeń i danych. W związku z tym IAASB uznała, że najwłaściwszym podejściem będzie łączne omówienie wartości szacunkowych i informacji dotyczących przyszłości w części ED-5000 "Reagowanie na ryzyko istotnego zniekształcenia" (Zob. Par. 134L-135R). Opracowując te wymogi i związane z nimi materiały aplikacyjne, RMSR wzięła pod uwagę wymogi i materiały aplikacyjne zawarte w MSB 540 (zmienionym)<sup>10</sup>.
97. IAASB zauważyła również, że szacunki i informacje dotyczące przyszłości mogą zostać omówione w przyszłości w oddzielnym ISSA.

#### *Procedury ryzyka dla usługi o ograniczonej pewności*

98. W przypadku zlecenia o ograniczonej pewności, ED-5000 wymaga od praktyka zaprojektowania i przeprowadzenia procedur ryzyka wystarczających do zidentyfikowania ujawnień, w których mogą wystąpić istotne zniekształcenia, a tym samym zapewnienia podstawy do zaprojektowania dalszych procedur koncentrujących się na tych ujawnieniach (paragraf 94L ED-5000). W przypadku zlecenia dającego racjonalną pewność, praktyk jest zobowiązany do zaprojektowania i przeprowadzenia procedur ryzyka wystarczających do zidentyfikowania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia, spowodowanego oszustwem lub błędem, na poziomie stwierdzenia dla ujawnień oraz do zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur (paragraf 94R ED-5000).
99. IAASB przedyskutowała różnice w nakładzie pracy w przypadku ograniczonej i racjonalnej pewności, w tym to, czy od praktyka powinno się również wymagać zidentyfikowania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie ujawnienia w przypadku zlecenia o ograniczonej pewności.
100. IAASB stwierdziła, że podejście w ED-5000 powinno być spójne z MSUA 3000 (zmienionym), który nie wymaga oceny ryzyka dla usług atestacyjnych o ograniczonej pewności. Zauważono, że MSUA 3410 wymaga identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania GHG oraz dla istotnych rodzajów emisji i ujawnień. Jednakże IAASB była zdania, że podejście zawarte w MSUA 3000 (zmienionym) zapewnia odpowiednie ramy dla rozważenia przez praktyka ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń w ramach usługi atestacyjnej w zakresie zrównoważonego rozwoju ze względu na szeroki zakres ujawnień dotyczących zrównoważonego rozwoju.
101. IAASB uznała znaczenie procedur ryzyka, które są wystarczająco solidne, aby zidentyfikować ujawnienia, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń, oraz do kierowania odpowiednim nakładem pracy w celu zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur w odpowiedzi na ryzyko wystąpienia istotnych

---

10 MSB 540 (zmieniony), Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień

zniekształceń. W tym względzie IAASB stwierdziła, że wymogi i materiały aplikacyjne zawarte w ED-5000 są wystarczająco solidne, aby zapewnić podstawę do zaprojektowania dalszych procedur koncentrujących się na ujawnieniach, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń.

*Grupy lub "skonsolidowane" informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju*

102. IAASB rozważyła sposób i zakres, w jakim ED-5000 powinien odnosić się do "skonsolidowanych" informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju lub usług atestacyjnych dotyczących zrównoważonego rozwoju mogą wymagać, aby ujawnienia jednostki dotyczące zrównoważonego rozwoju dotyczyły tej samej jednostki sprawozdawczej, co powiązane sprawozdania finansowe, lub aby ocena istotności jednostki była przeprowadzana dla wszystkich jednostek w skonsolidowanej grupie.
103. IAASB jest zdania, że wymagania oparte na zasadach zawarte w proponowanym standardzie mogą być stosowane w odniesieniu do wszystkich usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju. ED-5000 ma zastosowanie do wszystkich rodzajów informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, niezależnie od sposobu, w jaki informacje te są prezentowane (Par. 8 ED-5000). Paragraf A11 standardu ED-5000 wyjaśnia, że w zależności od mających zastosowanie kryteriów, informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mogą dotyczyć pojedynczego podmiotu lub mogą obejmować informacje dotyczące podmiotów będących częścią grupy lub innych podmiotów w łańcuchu wartości podmiotu raportującego.
104. W okolicznościach opisanych w paragrafie 102, praktyk musi zdecydować o najbardziej odpowiednim podejściu do uzyskania dowodów na poparcie wniosku atestacyjnego odnoszącego się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Gdy informacje znajdują się w wielu miejscach w jednostce (tj. w granicach organizacyjnych jednostki) lub poza jednostką (np. w łańcuchu wartości), praktyk może zdecydować, że inni praktycy (z firmy lub sieci praktyka lub spoza sieci firmy praktyka) są potrzebni do przeprowadzenia procedur i uzyskania dowodów. W takich okolicznościach mające zastosowanie wymogi ED-5000 zależą od zaangażowania praktyka w pracę innych praktyków, jak opisano w sekcji "Korzystanie z pracy innego praktyka" w paragrafach 89-92 powyżej.
105. Paragrafy A117-A125 standardu ED-5000 zawierają wytyczne dotyczące oceny przez praktyka pracy innego praktyka, w tym, w zakresie niezbędnym w danych okolicznościach, komunikacji z innym praktykiem na temat ustaleń wynikających z pracy innego praktyka. Ten materiał aplikacyjny oraz powiązane z nim wymogi zawarte w paragrafach 51-54 standardu ED-5000 są podobne do wymogów i materiałów aplikacyjnych zawartych w MSB 600 (zmienionym) i do pewnego stopnia na nich bazują.
106. Materiał aplikacyjny w ED-5000 zawiera również kilka odniesień do grup lub "skonsolidowanych" informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju oraz przykłady zastosowania niektórych wymogów w takich okolicznościach. Na przykład:
  - Paragraf A93 standardu ED-5000 opisuje ustalenie przez kierownika prac atestacyjnych, czy przydzielone lub udostępnione zasoby są wystarczające i odpowiednie, gdy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju obejmują informacje dla podmiotów, które są częścią grupy lub innych podmiotów w łańcuchu wartości jednostki (które ramy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju mogą określać jako "skonsolidowane informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju"), a zatem prace mogą być wykonywane w wielu jednostkach i jurysdykcjach.
  - W odniesieniu do wymogu zawartego w paragrafie 47 standardu ED-5000, aby kierownik

prac atestacyjnych dokonał przeglądu dokumentacji zlecenia odnoszącej się do istotnych osądów, paragraf A105 standardu ED-5000 podaje przykład istotnych osądów, gdy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju zawierają informacje dla więcej niż jednego podmiotu (np. informacje dla podmiotów, które są częścią grupy lub innych podmiotów w łańcuchu wartości jednostki sprawozdawczej).

- Paragraf A188 standardu ED-5000 wskazuje, że dowody znajdujące się w organizacjach niekontrolowanych przez jednostkę, takich jak jednostki w łańcuchu wartości, ale poza grupą jednostki, są przykładem charakteru i dostępności dowodów, które mogą wpływać na zdolność praktyka do uzyskania dowodów.
107. IAASB dyskutowała, czy pewne wymogi lub materiały aplikacyjne z MSB 600 (zmienionym) mogłyby zostać włączone do proponowanego ISSA 5000 w celu uwzględnienia grupowych usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju. IAASB zauważyła, że MSB 600 (zmieniony) jest standardem dotyczącym szczególnych kwestii i jest stosowany wraz ze wszystkimi innymi odpowiednimi MSB do badania sprawozdań finansowych grup. Jako nadrzędny standard, IAASB była zdania, że byłoby niewłaściwe, aby ED-5000 zawierał szczegółowe wymogi i wytyczne dla grup. Jednakże IAASB rozważy, czy odrębny ISSA odnoszący się do grup lub "skonsolidowanych" informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju może być właściwym podejściem.

#### *Oszustwo*

108. Interesariusze zachęcali IAASB do odpowiedniego rozważenia tematu oszustw (w tym "greenwashingu") w ED-5000. Zauważono, że raportowanie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju oraz system kontroli wewnętrznej związany z kwestiami zrównoważonego rozwoju i przygotowaniem informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju wciąż się rozwijają i w wielu przypadkach są mniej dojrzałe niż w przypadku historycznych informacji finansowych. Może to zwiększać podatność informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju na zniekształcenia spowodowane oszustwami, zwłaszcza gdy istnieje presja na kierownictwo, aby osiągnąć publicznie ogłoszone cele.
109. IAASB uznała znaczenie rozważenia przez praktyka ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem i odpowiedniego reagowania na rzeczywiste lub podejrzewane oszustwo zidentyfikowane podczas zlecenia. Dlatego też ED-5000 zawiera liczne odniesienia do oszustw we wszystkich wymogach i materiałach aplikacyjnych. Przykłady obejmują następujące:
- Definicja zniekształcenia (Par. 17(aa)) - Zniekształcenia mogą wynikać z błędu lub oszustwa, mogą być jakościowe lub ilościowe i obejmować pominięte informacje lub informacje, które zaciemniają prezentację ujawnień.
  - Wymagania:
    - Zachowanie profesjonalnego sceptycyzmu przez cały czas trwania zlecenia, uznając możliwość wystąpienia istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem (Par. 59).

- Jeśli nie można rozwiązać wątpliwości co do przydatności lub wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowód, należy rozważyć wpływ, jeśli taki istnieje, na inne aspekty zlecenia, w tym czy takie wątpliwości wskazują na ryzyko, że ujawnienia mogą być istotnie zniekształcone z powodu oszustwa (Par. 87).
- Projektuje i przeprowadza procedury wystarczające do zidentyfikowania ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem (w przypadku zadań o ograniczonej pewności), lub do zidentyfikowania i oceny ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem na poziomie stwierdzenia w odniesieniu do ujawnień (w przypadku zadań o racjonalnej pewności) (Par. 94L i 94R).
- Omówienie (w szczególności z kierownikiem prac atestacyjnych i innymi kluczowymi członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz wszelkimi kluczowymi ekspertami zewnętrznymi praktyka) podatności ujawnień na istotne zniekształcenie, czy to z powodu oszustwa, czy błędu (paragraf 96).
- Projektuje i przeprowadza dalsze procedury, których charakter, czas trwania i zakres koncentrują się na ujawnieniach, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem (w przypadku zadań o ograniczonej pewności), lub których charakter, czas trwania i zakres odpowiadają oszacowanemu ryzyku wystąpienia istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem na poziomie stwierdzenia (w przypadku zadań o racjonalnej pewności) (paragrafy 114L i 114R). Odpowiednio reagować na rzeczywiste lub podejrzewane oszustwa zidentyfikowane w trakcie zlecenia oraz oceniać ich wpływ na zlecenie atestacyjne, w tym procedury ryzyka stosowane przez wykonawcę oraz wiarygodność pisemnych oświadczeń, a także podejmować odpowiednie działania (Par. 117 i 118).
- Rozważa, czy zidentyfikowane zniekształcenia, indywidualnie lub łącznie, mogą być spowodowane oszustwem i odpowiednio reaguje, jeśli istnieją przesłanki wskazujące na możliwość wystąpienia istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem (Par. 138).
- W przypadku zidentyfikowania wskaźników możliwej stronniczości kierownictwa, należy ocenić implikacje dla usług atestacyjnych. Jeżeli istnieje zamiar wprowadzenia w błąd, stronniczość kierownictwa ma charakter oszustwa (Par. 161).
- Materiał aplikacji:
  - Charakterystyka zdarzeń lub warunków, które mogłyby spowodować istotne zniekształcenie ujawnianych informacji, może obejmować złożoność, osąd, zmianę, niepewność lub podatność na zniekształcenie z powodu stronniczości kierownictwa lub oszustwa, skutkując tym samym podatnością ujawnianych informacji na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem lub błędem (Par. A295 i A296).
  - Przykłady zniekształceń spowodowanych oszustwem w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju (Par. A406).

110. IAASB omówiła również znaczenie ciągłej koordynacji z IESBA w zakresie oszustw

i niezgodności z prawem i regulacjami.

#### *Komunikacja z osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie*

111. Paragraf 62 standardu ED-5000 wymaga, aby praktyk ustalił, czy zgodnie z warunkami zlecenia i innymi okolicznościami zlecenia, zwrócono uwagę praktyka na jakiegokolwiek istotne sprawy, które powinny zostać zakomunikowane kierownictwu, osobom odpowiedzialnym za zarządzanie lub innym osobom. Materiały aplikacyjne zawierają przykłady istotnych spraw, które mogą być odpowiednie do zakomunikowania.
112. IAASB dyskutowała, czy ED-5000 powinien bardziej szczegółowo odnosić się do komunikacji z osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie. IAASB zauważyła, że wymóg zawarty w paragrafie 62 jest spójny z MSUA 3000 (zmienionym) i stwierdziła, że pozostaje on odpowiedni, wraz z powiązаныmi materiałami aplikacyjnymi, biorąc pod uwagę ewoluujący charakter usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz różne tematy i aspekty tematów, które mogą być ujawniane przez jednostkę. IAASB jest jednak zainteresowana opiniami respondentów na temat komunikacji z osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie, w tym przykładami rodzajów spraw, które mogą być przekazywane.

#### *Inne informacje*

113. IAASB rozważyła koncepcję "innych informacji" w kontekście usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju. Inne informacje to informacje zawarte w dokumencie lub dokumentach zawierających informacje o zrównoważonym rozwoju będące przedmiotem usług atestacyjnych i raportu weryfikującego na ich temat. IAASB uzyskała informacje zwrotne, w szczególności od Grup Referencyjnych, na temat znaczenia wymogu, aby wykonawca zapoznał się z innymi informacjami i rozważył, czy istnieją jakiegokolwiek istotne niespójności między innymi informacjami a informacjami o zrównoważonym rozwoju lub wiedzą uzyskaną przez wykonawcę w ramach usług atestacyjnych, a także aby był wyczulony na oznaki nieprawidłowości w innych informacjach. Członkowie Grupy Referencyjnej zauważyli ponadto, że zakres usług atestacyjnych jest często ograniczony, co skutkuje zwiększonym ryzykiem powiązania praktyków z wprowadzającymi w błąd informacjami w ramach informacji przekazywanych przez jednostkę, z których tylko część stanowi informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju będące przedmiotem usług atestacyjnych.
114. IAASB stwierdziła, że MSB 720 (zmieniony)<sup>11</sup> był odpowiedni jako podstawa odpowiednich wymogów w ED-5000, ponieważ jest to najnowszy odpowiedni standard, a zatem odzwierciedla najnowsze przemyślenia IAASB. IAASB rozumie, że rynek oczekuje, że racjonalna pewność dotycząca informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju będzie porównywalna z badaniem sprawozdań finansowych. W związku z tym podobne oczekiwania dotyczące odpowiedzialności praktyka za inne informacje powinny zostać odzwierciedlone w ED-5000.
115. Rada nie uznała jednak za właściwe, aby doradca był zobowiązany do uzyskania i uwzględnienia innych informacji, które nie są dostępne przed datą sporządzenia raportu atestacyjnego, zgodnie z wymogami MSB 720 (zmienionego) dla jednostek notowanych na giełdzie. Biorąc pod uwagę, że wiele usług atestacyjnych dotyczących zrównoważonego rozwoju może mieć wąski zakres, a inne informacje mogą być obszerne w odniesieniu do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju objętych zakresem usług atestacyjnych, istnieją ograniczenia co do tego, co jest praktycznie osiągalne i uzasadnione, aby oczekiwać po dacie raportu weryfikującego. Niemniej jednak nie wyklucza się możliwości zapoznania się przez praktyka z innymi informacjami, które staną się dostępne po dacie sporządzenia raportu atestacyjnego.

---

<sup>11</sup> MSB 720 (zmieniony), *Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji*.



### Wymogi sprawozdawcze i raport atestacyjny

116. W ramach bieżącej współpracy z IAASB, interesariusze często podnosili kwestie związane ze sprawozdawczością, takie jak wyjaśnienie poziomu uzyskanej pewności dla użytkowników raportu atestacyjnego, zakres usług atestacyjnych oraz znaczenie spójności w celu umożliwienia porównywalności raportów.
117. Członkowie grup referencyjnych IAASB zauważyli, że istnieje zwiększona potrzeba komunikacji ze strony praktyków w raporcie atestacyjnym, aby zaspokoić potrzeby informacyjne zamierzonych użytkowników w środowisku sprawozdawczym, które ewoluuje i dojrzewa, wzmacniając potrzebę umożliwienia sprawozdawczości w długiej formie.
118. Ogólnie rzecz biorąc, opracowanie przez IAASB wymogów dotyczących sprawozdawczości atestacyjnej opierało się na wymogach zawartych w MSUA 3000 (zmienionym) i MSUA 3410, ale wzięto pod uwagę, czy najnowsze przemyślenia odzwierciedlone w MSB były istotne dla sprawozdawczości w zakresie usług atestacyjnych dotyczących zrównoważonego rozwoju. W szczególności, IAASB wzięła pod uwagę odpowiednie wymogi zawarte w MSB 700 (zmienionym)<sup>12</sup>, MSB 710<sup>13</sup>, MSB 720 (zmienionym) i MSB 800 (zmienionym).<sup>14</sup>

### Kolejność i elementy treści raportu atestacyjnego

119. Niedawno zakończony przez IAASB [przegląd powdrożeniowy sprawozdawczości biegłego rewidenta \(PIR\)](#) wskazał na pewne zapotrzebowanie ze strony interesariuszy na rozważenie zmian w raportach atestacyjnych dotyczących innych zleceń w celu dostosowania ich do raportu praktyka z badania sprawozdań finansowych, zgodnie z MSB 700 (zmienionym) wymaga, aby opinia biegłego rewidenta została zamieszczona jako pierwsza, a następnie podana została podstawa opinii, a także wymagane jest podanie imienia i nazwiska partnera wykonującego zlecenie (w przypadku badania jednostek notowanych na giełdzie) oraz oświadczenia o niezależności i innych obowiązkach etycznych. Informacje zwrotne sugerowały, że włączenie takich informacji do raportów atestacyjnych pomogłoby zapewnić spójność raportów z badania i raportów atestacyjnych, w szczególności w przypadku raportów dotyczących tej samej jednostki. PIR wskazał również, że wymóg ujawnienia nazwiska partnera (odpowiednika kierownika prac atestacyjnych) jest często kwestią specyficzną dla danej jurysdykcji i że istnieje wiele jurysdykcji, w których nazwisko partnera było już wymagane przez przepisy przed wprowadzeniem nowych wymogów, a zatem nie było uważane za znaczącą lub nową zmianę.

---

<sup>12</sup> Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 700 (zmieniony), *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego*.

<sup>13</sup> Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 710, *Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe*.

<sup>14</sup> Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 800 (zmieniony), *Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia*

120. Biorąc pod uwagę, że MSB 700 (zmieniony) odzwierciedla najnowszy sposób myślenia o formie i treści raportu biegłego rewidenta, w tym kolejności elementów raportu, IAASB zdecydowała, że powinien on być stosowany jako przewodnik dla elementów raportu atestacyjnego na temat informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju (Zob. Par. 170 ED-5000 dla podstawowych elementów raportu atestacyjnego). Ponadto IAASB zdecydowała, że w raporcie atestacyjnym odnoszącym się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju jednostek notowanych na giełdzie należy podać imię i nazwisko kierownika prac atestacyjnych, chyba że w rzadkich okolicznościach można racjonalnie oczekiwać, że takie ujawnienie doprowadzi do znacznego zagrożenia bezpieczeństwa osobistego (Zob. Par. 171 ED-5000). Odzwierciedla to wymóg zawarty w MSB 700 (zmienionym).

#### Kluczowe kwestie związane z badaniem

121. Rada uznała potencjalne korzyści dla interesu publicznego wynikające z informowania o kluczowych kwestiach związanych z badaniem sprawozdań finansowych (KAM) i rozważyła wyniki badania PIR dotyczącego sprawozdawczości biegłych rewidentów, w którym zbadano zapotrzebowanie na rozszerzenie koncepcji KAM na inne sprawozdania atestacyjne. Respondenci ankiety przeprowadzonej wśród interesariuszy PIR nie poparli komunikowania KAM w innych raportach atestacyjnych. Wyrażone obawy dotyczyły między innymi tego, że:
- Użytkownicy mogą postrzegać wyższy poziom pewności niż ten, który ma zostać zgłoszony, jeśli KAM są zawarte w raporcie o ograniczonej wiarygodności;
  - Koszty mogą przewyższać korzyści związane z raportowaniem KAM w ramach usług atestacyjnych; oraz
  - Potrzeba zachowania wyraźnego rozróżnienia między innymi rodzajami usług atestacyjnych a badaniami sprawozdań finansowych, w tym elastyczności w raportowaniu w przypadku tych pierwszych.
122. IAASB zauważyła również, że KAM są obowiązkowe tylko dla raportów biegłego rewidenta dotyczących sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia dla jednostek notowanych na giełdzie zgodnie z MSB. W związku z tym przekazywanie KAM może nie być odpowiednie dla jednostek innych niż jednostki notowane na giełdzie, zleceń o wąskim zakresie, które nie obejmują całości raportowanych informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju lub informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju przygotowanych zgodnie z kryteriami, które zostały opracowane w określonym celu. Ponadto, KAM nie są wymagane w przypadku przeglądów sprawozdań finansowych, a zatem mogą nie być odpowiednie, a nawet mogą wprowadzać w błąd w przypadku zadań o ograniczonej pewności. Ogólnie rzecz biorąc, IAASB uznała, że wymogi dotyczące raportowania KAM nie byłyby istotne dla wszystkich zadań wykonywanych zgodnie z ED-5000.
123. W rezultacie IAASB zdecydowała, że nie jest właściwe wymaganie komunikowania KAM lub równoważnych (np. "kluczowych kwestii atestacyjnych dotyczących zrównoważonego rozwoju") w ED-5000, ponieważ jest to nadrzędny standard, który ma na celu zapewnienie wymagań niezbędnych do przeprowadzenia wszystkich rodzajów usług atestacyjnych odnoszących się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Zamiast tego IAASB rozważy uwzględnienie KAM w przyszłym pakiecie ISSA.

#### Inne obowiązki sprawozdawcze

124. W niektórych jurysdykcjach praktycy mogą mieć inne obowiązki sprawozdawcze związane z informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju, oprócz wymogów sprawozdawczych zgodnie z ISSA 5000. Na przykład, praktyk może być zobowiązany do przedstawienia

wniosek dotyczących konkretnych kwestii, takich jak zgodność informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju z taksonomią cyfrową. W niektórych przypadkach odpowiednie przepisy prawa lub regulacje mogą wymagać lub zezwalać biegłemu rewidentowi na raportowanie tych innych obowiązków w ramach raportu atestacyjnego odnoszącego się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. W innych przypadkach może to być wymagane lub dozwolone w odrębnym raporcie.

125. IAASB zdecydowała, że raport specjalisty ds. usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju może odnosić się do innych obowiązków sprawozdawczych, które stanowią uzupełnienie obowiązków specjalisty zgodnie z proponowanym standardem ISSA 5000 (Zob. Par. 173-176 dokumentu ED-5000).

#### Raportowanie innych informacji

126. Jak wyjaśniono w paragrafie 113 powyżej, IAASB zastosowała podejście określone w MSB 720 (zmienionym) w odniesieniu do nakładu pracy wymaganego przy czytaniu i rozważaniu innych informacji, z wyjątkiem innych informacji uzyskanych po dacie raportu atestacyjnego. IAASB uznała jednak, że konieczne jest doprecyzowanie wymogów sprawozdawczych, ponieważ MSUA 3000 (zmieniony) milczy na temat sprawozdawczości w odniesieniu do innych informacji. W związku z tym IAASB zastosowała podejście określone w MSB 720 (zmienionym), wymagając oddzielnej sekcji dotyczącej innych informacji w raporcie atestacyjnym (Zob. Par. 170(e) i 181-182 ED-5000).

#### Informacje porównawcze

127. IAASB uznała, że podejście do informacji porównawczych w ED-5000 powinno być spójne z podejściem do badania sprawozdań finansowych, ponieważ w interesie publicznym leży, aby raporty biegłego rewidenta i raporty atestacyjne były porównywalne i spójne. W związku z tym IAASB zastosowała podejście do informacji porównawczych dla badań sprawozdań finansowych zawarte w MSB 710, zmodyfikowane w razie potrzeby dla zadań atestacyjnych dotyczących zrównoważonego rozwoju, uznając, że mające zastosowanie kryteria zwykle dyktują, czy wymagane są informacje porównawcze (Zob. Par. 187-191 ED-5000).

#### Przykładowe raporty

128. Choć raporty ilustracyjne nie zostały uwzględnione w standardzie MSUA 3000 (zmienionym), informacje zwrotne od interesariuszy wskazywały, że raporty ilustracyjne zawarte w wytycznych EER były dobrze akceptowane i wykorzystywane. IAASB dyskutowała, że ogólne przykłady zawierające tylko podstawową treść wymaganych elementów sprawozdawczych w ED-5000 (Zob. Par. 170-171 ED-5000) zmniejszyłyby niespójność w praktyce. Niemniej jednak, oprócz podstawowych elementów opisanych w paragrafie 170 ED-5000, praktyk może zdecydować się na włączenie dodatkowych informacji do raportu atestacyjnego (Zob. Par. A490 ED-5000).
129. Wiele jurysdykcji, które wprowadzają obowiązkową pewność, będzie najpierw wymagać ograniczonej pewności, a racjonalna pewność zostanie wprowadzona z czasem. W związku z tym informacje uzyskane od interesariuszy wskazują, że potrzebne są ilustracje zarówno raportów o racjonalnej, jak i ograniczonej pewności. Możliwe jest również, że jednostki dobrowolnie lub będą zobowiązane do uzyskania ograniczonej pewności w odniesieniu do niektórych ujawnień w informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju i racjonalnej pewności w odniesieniu do innych ujawnień, więc raport ilustrujący zarówno ograniczoną, jak i racjonalną pewność w jednym raporcie atestacyjnym byłby pomocny. Wreszcie, interesariusze zauważyli, że zmodyfikowane raporty atestacyjne odnoszące się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju powinny być bardziej powszechne, biorąc pod uwagę,

że raportowanie zrównoważonego rozwoju wciąż dojrzewa, a zatem raport ilustrujący kwalifikowany wniosek byłby również pomocny.

130. Załącznik 2 do ED-5000 zawiera przykładowe raporty dla sytuacji opisanych w paragrafie 128. Opracowując przykładowe raporty, IAASB starała się odzwierciedlić podstawowe elementy sprawozdawcze wymagane w ED-5000 (określone w paragrafach 170-171) wraz z innymi powszechnymi okolicznościami, takimi jak inne informacje (Załącznik 2, Ilustracje 1 i 3).
131. IAASB uznała, że ważne jest, aby wyjaśnić użytkownikom raportu atestacyjnego, że w przypadku usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności, przeprowadzone procedury różnią się i mają mniejszy zakres niż w przypadku usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności, a uzyskany poziom pewności jest znacznie niższy. IAASB rozważyła odpowiednie umieszczenie tych stwierdzeń w raporcie atestacyjnym, aby nadać im wystarczającą widoczność i zwrócić na nie uwagę użytkowników. IAASB zauważyła, że stwierdzenia te są zawarte pod koniec przykładowego raportu z ograniczonej weryfikacji w MSUA 3410. RMSR nie uznała za stosowne, aby oświadczenia te znajdowały się w sekcji wniosków. Jednakże, aby nadać im dodatkowe znaczenie, IAASB zdecydowała, że stwierdzenia te powinny znajdować się w sekcji "Podstawy wniosków" w raporcie o ograniczonej pewności.

### **Sekcja 1-H - Proponowane zmiany zgodne z przepisami i wynikające z nich zmiany**

132. IAASB proponuje ograniczoną liczbę zmian dostosowujących i wynikających z ED-5000. Proponowane zmiany zostały przedstawione w postaci zaznaczonego tekstu odpowiednich paragrafów różnych standardów. Podano tylko te paragrafy, które proponuje się zmienić lub które są potrzebne do zapewnienia kontekstu dla proponowanych zmian. W wielu przypadkach zmiany dotyczą ujednoczenia terminologii i sformułowań z ED-5000 lub odpowiedniego odniesienia do tytułu zmienionego standardu.

### **Sekcja 1-I - Inne sprawy**

#### *Rozważania dotyczące skalowalności*

133. Jako standard oparty na zasadach, wymogi zawarte w ED-5000 są przede wszystkim sformułowane w kategoriach zasad lub wyników, a nie procedur lub kroków, które umożliwiają praktykowi zastosowanie profesjonalnego osądu w planowaniu i wykonywaniu usługi atestacyjnej. O ile nie określono, że mają one zastosowanie tylko w określonych okolicznościach (wymóg warunkowy), wymogi mają zastosowanie praktycznie we wszystkich zleceniach, do których ED-5000 ma zastosowanie lub odnoszą się do kwestii o nadrzędnym znaczeniu dla interesu publicznego (zapobiega to konieczności odstąpienia przez praktyka od odpowiedniego wymogu). Takie podejście wspiera skalowalność i kompleksowość standardu poprzez ograniczenie wyjątków od zasad, które mają zastosowanie i pokazuje, w jaki sposób wymóg ma zastosowanie do wszystkich jednostek, niezależnie od tego, czy ich charakter i okoliczności są mniej złożone, czy bardziej złożone.
134. Zgodnie z podejściem przyjętym w innych standardach IAASB w odniesieniu do skalowalności, IAASB zawarła w ED-5000 materiał aplikacyjny wyjaśniający, że charakter i zakres procedur biegłego rewidenta będzie różny w zależności od okoliczności (np. paragraf A287) oraz zawarła przykłady, takie jak uzyskanie zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej jednostki (np. paragrafy A314-A315L i A336) lub reagowanie na ryzyko istotnego zniekształcenia (np. paragraf A372).

#### *Rozważania specyficzne dla podmiotów sektora publicznego*

135. IAASB pozostała świadoma faktu, że raportowanie zrównoważonego rozwoju jest również

istotne dla jednostek sektora publicznego. IAASB i CAG uznały, że w dużej mierze wymogi zawarte w ED-5000 miałyby również zastosowanie do usług atestacyjnych odnoszących się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju jednostki sektora publicznego. Jednakże IAASB poszukuje informacji od interesariuszy z sektora publicznego na temat tego, czy mogą być potrzebne wymogi warunkowe lub czy dodatkowe wytyczne lub przykłady są potrzebne lub byłyby pomocne w przypadku usług atestacyjnych dotyczących zrównoważonego rozwoju w sektorze publicznym.

#### *Data wejścia w życie Konwencji*

136. Identyfikując odpowiednią konwencję dla daty wejścia w życie, IAASB uznała, że ED-5000 ma zastosowanie do:

- (a) Zaangażowania w informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju obejmujące okres (np. wyniki w stosunku do celów w danym okresie) lub w danym momencie (np. strategia lub wdrożenie procesu lub kontroli).
- (b) W związku z tym odpowiednim okresem powinien być okres, którego dotyczą raportowane informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju.
- (c) Wykonanie zlecenia, w tym etapy planowania zlecenia, więc konwencja zawarta w [Zasadach i Wytycznych dotyczących sporządzania sprawozdań finansowych](#) jest taka, że w paragrafie dotyczącym daty wejścia w życie stosuje się okresy "rozpoczynające się w dniu lub po dniu".

W związku z tym ED-5000 wskazuje, że data wejścia w życie będzie dotyczyć usług atestacyjnych w odniesieniu do raportowanych informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju:

- (a) Dla okresów rozpoczynających się 15 [miesiąca] [roku] lub później; lub
- (b) Na określony dzień w dniu lub po dniu [miesiąc] 15, [rok].

#### *Proponowany okres wdrożenia*

137. IAASB zdaje sobie sprawę z pilnej potrzeby opracowania globalnego standardu atestacji zrównoważonego rozwoju, aby sprostać rosnącej liczbie jurysdykcji, w których wprowadzane są wymogi regulacyjne dotyczące raportowania zrównoważonego rozwoju, a atestacja jest wymagana w odniesieniu do niektórych lub wszystkich raportowanych informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. IAASB zdaje sobie również sprawę, że opracowanie nadrzędnego standardu zapewniającego globalną podstawę dla usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju będzie miało znaczący wpływ na wszystkich interesariuszy w ekosystemie sprawozdawczości zewnętrznej. Istnieje również potrzeba przeprowadzenia krajowych procesów i tłumaczeń, w stosownych przypadkach, związanych z przyjęciem proponowanego standardu oraz włączeniem zmian do metodologii firm, narzędzi wspierających i materiałów szkoleniowych.

138. Skuteczne wdrożenie proponowanego standardu jest ważne dla wspierania spójnego wykonywania zleceń wysokiej jakości. W związku z tym IAASB proponuje okres wdrożenia wynoszący około 18 miesięcy od zatwierdzenia. Ten okres wdrożenia powinien równoważyć potrzebę pilności z zapewnieniem wystarczającego czasu na wdrożenie standardu, a IAASB zezwala i zachęca do wczesnego zastosowania proponowanego standardu ISSA 5000 (tj. do zastosowania proponowanego standardu przed określoną w nim datą wejścia w życie).

## Sekcja 2 Pytania do respondentów

Respondenci proszeni są o udzielenie odpowiedzi na poniższe pytania przy użyciu [szablonu odpowiedzi](#), jak wyjaśniono w **prośbie o komentarze** na stronie 3 niniejszego dokumentu EM.

Pytania do respondentów	Sekcja lub akapity w niniejszym EM w celach informacyjnych
<b>Pytania ogólne</b>	
<i>Globalny standard odniesienia dla zapewnienia zrównoważonego rozwoju</i>	
1. Czy zgadzają się Państwo, że ED-5000, jako nadrzędny standard, może być stosowany w odniesieniu do każdej z pozycji opisanych w paragrafie 14 niniejszego EM w celu zapewnienia globalnego poziomu odniesienia dla usług atestacyjnych dotyczących zrównoważonego rozwoju? Jeśli nie, prosimy o określenie pozycji z paragrafu 14, do których odnoszą się ewentualne szczegółowe uwagi (należy użyć nagłówka dla każdej odpowiedniej pozycji).	Sekcja 1-A, ustęp 14
<i>Odpowiedzialność interesu publicznego</i>	
2. Czy zgadzasz się, że propozycje zawarte w dokumencie ED-5000 odpowiadają interesowi publicznemu, biorąc pod uwagę jakościowe cechy ustanawiania standardów i działania związane z ustanawianiem standardów w propozycji projektu? Jeśli nie, to dlaczego?	Sekcja 1-B i dodatek
<b>Pytania szczegółowe</b>	
<i>Zastosowanie ED-5000 i związek z MSUA 3410</i>	
3. Czy zakres i zastosowanie standardu ED-5000 są jasne, w tym kiedy należy stosować standard MSUA 3410 zamiast standardu ED-5000? Jeśli nie, w jaki sposób zakres mógłby być jaśniejszy?	Sekcja 1-C
<i>Odpowiednie wymogi etyczne i standardy zarządzania jakością</i>	
4. Czy ED-5000 jest wystarczająco jasny co do pojęcia "co najmniej tak wymagający" jak Kodeks IESBA w odniesieniu do odpowiednich wymogów etycznych dla usług atestacyjnych oraz MSZJ 1 w odniesieniu do odpowiedzialności firmy za jej system zarządzania jakością? Jeśli nie, jakie masz sugestie dotyczące dodatkowych materiałów aplikacyjnych, aby uczynić to jaśniejszym?	Sekcja 1-D
<i>Definicje informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju i kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem</i>	
5. Czy popierasz definicje informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju i kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem zawarte w ED-5000? Jeśli nie, jakie masz sugestie, aby definicje te były jaśniejsze?	Sekcja 1-E, ustępy 27-32

Pytania do respondentów	Sekcja lub akapity w niniejszym EM w celach informacyjnych
6. Czy związek pomiędzy kwestiami zrównoważonego rozwoju, informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju i ujawnieniami jest jasny? Jeśli nie, jakie masz sugestie aby uczynić go jaśniejszym?	Sekcja 1-E, ust. 35-36
<i>Rozróżnienie ograniczonej pewności i uzasadnionej pewności</i>	
7. Czy ED-5000 zapewnia odpowiednią podstawę do przeprowadzania zarówno ograniczonej pewności, jak i usług atestacyjnych o racjonalnej pewności poprzez odpowiednie uwzględnienie i rozróżnienie nakładu pracy między ograniczoną a racjonalną pewnością w odniesieniu do odpowiednich elementów usług atestacyjnych? Jeśli nie, co proponujesz i dlaczego?	Sekcja 1-F, ust. 45-48
<i>Wstępna znajomość okoliczności zlecenia, w tym zakresu zlecenia</i>	
8. Czy ED-5000 jest wystarczająco jasny w kwestii odpowiedzialności praktyka za uzyskanie wstępnej wiedzy na temat informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które mają być raportowane oraz zakresu proponowanej usługi atestacyjnej? Jeśli nie, to w jaki sposób wymogi te mogłyby zostać doprecyzowane?	Sekcja 1-F, ustęp 51
9. Czy ED-5000 odpowiednio odnosi się do rozważenia przez praktyka "procesu istotności" jednostki w celu zidentyfikowania tematów i aspektów tematów, które mają być raportowane? Jeśli nie, jakie podejście sugerujesz i dlaczego?	Sekcja 1-F, ust. 52-55
<i>Przydatność i dostępność kryteriów</i>	
10. Czy ED-5000 odpowiednio odnosi się do oceny przez praktyka przydatności i dostępności kryteriów stosowanych przez jednostkę przy sporządzaniu informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju? Jeśli nie, co proponujesz i dlaczego?	Sekcja 1-F, ust. 56-58
11. Czy ED-5000 odpowiednio odnosi się do pojęcia "podwójnej istotności" w sposób neutralny pod względem ramowym, w tym, w jaki sposób różni się to od rozważenia lub określenia istotności przez praktyka? Jeśli nie, co proponujesz i dlaczego?	Sekcja 1-F, ust. 59-60 i 68
<i>Istotność</i>	

12. Czy zgadzasz się z podejściem zawartym w ED-5000, zgodnie z którym praktyk powinien rozważyć istotność ujawnień jakościowych i określić istotność (w tym istotność wyników) ujawnień ilościowych? Jeśli nie, co proponujesz i dlaczego?	Sekcja 1-F, ustępy 65-74
<b>Pytania do respondentów</b>	<b>Sekcja lub akapity w niniejszym EM w celach informacyjnych</b>
<i>Zrozumienie systemu kontroli wewnętrznej jednostki</i>	
13. Czy zgadzają się Państwo z rozróżnieniem w podejściu zawartym w standardzie ED-5000 dotyczącym uzyskiwania zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej jednostki na potrzeby działań zapewniających o ograniczonej i racjonalnej pewności? Jeśli nie, jakie masz sugestie, aby uczynić to rozróżnienie jaśniejszym i dlaczego?	Sekcja 1-F, ust. 75-81
<i>Korzystanie z pracy ekspertów praktyków lub innych praktyków</i>	
14. Kiedy praktyk decyduje, że konieczne jest skorzystanie z pracy firmy innej niż firma praktyka, czy ED-5000 jasno określa, kiedy taka firma (firmy) i osoby z tej firmy (firm) są członkami zespołu wykonującego zlecenie, czy są "innym praktykiem" i nie są członkami zespołu wykonującego zlecenie? Jeśli nie, jakie masz sugestie, aby to wyjaśnić?	Sekcja 1-G, ust. 82-87
15. Czy wymogi zawarte w ED-5000 dotyczące korzystania z pracy zewnętrznego eksperta praktyka lub innego praktyka są jasne i możliwe do spójnego wdrożenia? Jeśli nie, w jaki sposób wymogi te mogłyby stać się jaśniejsze?	Sekcja 1-G, ustępy 88-93
<i>Szacunki i informacje dotyczące przyszłości</i>	
16. Czy zgadzasz się z podejściem do wymogów ED-5000 związanych z wartościami szacunkowymi i informacjami dotyczącymi przyszłości? Jeśli nie, co proponujesz i dlaczego?	Sekcja 1-G, ust. 94-97
<i>Procedury ryzyka dla usługi o ograniczonej pewności</i>	
17. Czy zgadzają się Państwo z podejściem zawartym w ED-5000 wymagającym od praktyka zaprojektowania i przeprowadzenia procedur ryzyka w ramach zlecenia o ograniczonej pewności wystarczających do zidentyfikowania ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnych zniekształceń, a nie do zidentyfikowania i oceny ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń, jak ma to miejsce w przypadku zlecenia o racjonalnej pewności? Jeśli nie, to jakie podejście sugerujesz i dlaczego?	Sekcja 1-G, ust. 98-101



Pytania do respondentów	Sekcja lub akapity w niniejszym EM w celach informacyjnych
<i>Grupy i "skonsolidowane" informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju</i>	
18. Uznając, że ED-5000 jest standardem nadrzędnym, czy zgadzają się Państwo, że oparte na zasadach wymogi zawarte w ED-5000 mogą być stosowane do usług atestacyjnych odnoszących się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju grup lub w innych okolicznościach, gdy jednostka przedstawia "skonsolidowane" informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju? Jeśli nie, co Państwo proponują i dlaczego?	Sekcja 1-G, ustępy 102-107
<i>Oszustwo</i>	
19. Czy zgadzasz się, że ED-5000 odpowiednio odnosi się do tematu oszustw (w tym "greenwashingu"), koncentrując się na podatności informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju na istotne zniekształcenia, wynikające z oszustwa lub błędu? Jeśli nie, jakie masz sugestie dotyczące zwiększenia nacisku na oszustwa i dlaczego?	Sekcja 1-G, ust. 108-110
<i>Komunikacja z osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie</i>	
20. Czy popierają Państwo ogólny wymóg zawarty w dokumencie ED-5000 dotyczący komunikowania się z kierownictwem, osobami odpowiedzialnymi za zarządzanie innymi osobami, wraz z powiązаныmi materiałami aplikacyjnymi dotyczącymi kwestii, które mogą być odpowiednie do zakomunikowania? Jeśli nie, co proponujesz i dlaczego?	Sekcja 1-G, ust. 111-112
<i>Wymogi sprawozdawcze i raport atestacyjny</i>	
21. Czy wymogi zawarte w dokumencie ED-5000 spełniających potrzeby informacyjne użytkowników? Jeśli nie, prosimy o sprecyzowanie wszelkich kwestii, które nie powinny być uwzględniane w raporcie atestacyjnym, lub wszelkich dodatkowych kwestii, które powinny zostać uwzględnione.	Sekcja 1-G Paragrafy 116-120; 124-130
22. Czy zgadzają się Państwo z podejściem przyjętym w ED-5000, polegającym na nieuwzględnianiu koncepcji "kluczowych kwestii badania" w ramach usługi atestacyjnej w zakresie zrównoważonego rozwoju, a zamiast tego na rozważeniu przez IAASB uwzględnienia tej kwestii w przyszłym ISSA? Jeśli nie, co proponujesz i dlaczego?	Sekcja 1-G, ust. 121-123

23. Czy w przypadku usług atestacyjnych o ograniczonej pewności wyjaśnienie w sekcji "Podstawa wniosków" raportu atestacyjnego, że zakres i charakter wykonanej pracy jest znacznie mniejszy niż w przypadku usług atestacyjnych o racjonalnej pewności, jest wystarczająco wyraźne? Jeśli nie, co proponujesz i dlaczego?	Sekcja 1-G, ust. 131
--	----------------------

<b>Pytania do respondentów</b>	<b>Sekcja lub akapity w niniejszym EM w celach informacyjnych</b>
<i>Inne sprawy</i>	
24. Czy są jakieś kwestie dotyczące sektora publicznego, które należy uwzględnić w ED-5000?	Sekcja 1-I, ustęp 135
25. Czy są jakieś inne kwestie, które chcieliby Państwo poruszyć w związku z ED-5000?	

### **Wniosek o uwagi ogólne**

IAASB prosi również o komentarze w kwestiach określonych poniżej:

26. Tłumaczenia - Biorąc pod uwagę, że wielu respondentów może zamierzać przetłumaczyć ostateczną wersję MSB w celu jej przyjęcia we własnych środowiskach, IAASB z zadowoleniem przyjmuje komentarze dotyczące potencjalnych kwestii związanych z tłumaczeniami, na które respondenci zwracają uwagę podczas przeglądu ED-5000.
27. Data wejścia w życie - Jak wyjaśniono w paragrafie 138 rozdziału 1-I - Inne zagadnienia, IAASB uważa, że odpowiednią datą wejścia w życie standardu byłaby data rozpoczęcia działalności atestacyjnej w zakresie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju za okresy rozpoczynające się lub na określony dzień, około 18 miesięcy po zatwierdzeniu ostatecznej wersji standardu. Wcześniejsze zastosowanie byłoby dozwolone i zalecane. Czy zgadzają się Państwo, że jest to wystarczający okres na skuteczne wdrożenie MSB? Jeśli nie, co Państwo proponują i dlaczego?

## Załącznik - Mapowanie kluczowych propozycji w rozwoju proponowanego ISSA 5000 do celów i standardowych działań w propozycji projektu, które wspierają interes publiczny

1. Niniejszy dodatek przedstawia kluczowe aspekty proponowanego ISSA 5000 w odniesieniu do celów i działań w zakresie ustanawiania standardów określonych we wniosku dotyczącym projektu, które wspierają interes publiczny (zob. [wniosek dotyczący projektu](#), pkt 13, 18 i 27).
2. Niniejszy załącznik podkreśla również następujące cechy jakościowe ustalania standardów, które były najważniejsze lub najbardziej istotne przy opracowywaniu proponowanego ISSA 5000 (patrz propozycja projektu, pkt 32):
  - (a) *Terminowość* - koncentruje się na terminowym ustalaniu standardów w celu zaspokojenia zidentyfikowanych potrzeb bez poświęcania jakości.
  - (b) *Adekwatność* - koncentruje się na reagowaniu na pojawiające się kwestie, ewoluujące potrzeby i postrzeganie interesariuszy oraz zmiany w środowisku biznesowym związane ze sprawozdawczością w zakresie zrównoważonego rozwoju i jej atestacją; oraz, w przypadku us w zakresie zrównoważonego rozwoju, opracowywanie opartych na zasadach wymogów, które umożliwiają osiągnięcie celów tych wymogów w różnych okolicznościach (tj. w kontekście sprawozdawczości zewnętrznej, która dostarcza informacji na temat wpływu kwestii zrównoważonego rozwoju na jednostkę oraz faktycznego lub potencjalnego wpływu jednostki, pozytywnego lub negatywnego, na środowisko, społeczeństwo, gospodarkę lub kulturę).
  - (c) *Kompleksowość* - dotyczy ograniczenia zakresu, w jakim istnieją wyjątki od zasad określonych w proponowanym standardzie.
  - (d) *Wdrażalność* - koncentruje się na tym, aby proponowany standard mógł być konsekwentnie stosowany i globalnie funkcjonować w jednostkach różnej wielkości i z różnych regionów, a także aby można go było dostosować do różnych warunków panujących w różnych jurysdykcjach.
  - (e) *Egzekwowalność* - koncentruje się na jasno określonych obowiązkach praktyka lub lidera zaangażowania, stosownie do przypadku, oraz odpowiedniej równowadze wymogów i materiałów aplikacyjnych w proponowanym standardzie.
  - (f) *Skalowalność* - w tym proporcjonalność względnego wpływu proponowanego standardu na różnych interesariuszy poprzez uwzględnienie wymogów, które można zastosować do wszystkich jednostek, niezależnie od ich wielkości i złożoności (tj. uwzględnienie zarówno mniej, jak i bardziej złożonych okoliczności współmiernych do charakteru i okoliczności jednostki).

Cele i działania ustanawiające standardy w <u>Propozycji Projektu</u> (PP)	Odniesienie do odpowiednich paragrafów w proponowanym ISSA 5000	Opis	Standard jakościowy - uwzględnione cechy otoczenia <sup>1</sup>
<b>Cel projektu (a): Opracowanie nowego nadrzędnego standardu atestacji wiarygodności raportów dotyczących zrównoważonego rozwoju, odpowiadającego na potrzebę interesu publicznego w zakresie terminowego standardu, który wspiera spójne wykonywanie wysokiej jakości usług atestacji wiarygodności w zakresie zrównoważonego rozwoju (patrz PP, paragraf 13).</b>			
Podjęcie w odpowiednim czasie działań w zakresie ustanawiania standardów w odpowiedzi na zapotrzebowanie interesu publicznego na globalny standard bazowy w zakresie weryfikacji raportów dotyczących zrównoważonego rozwoju do wykorzystania przez wszystkie podmioty zajmujące się atestacją.	[Podejście ogólne]	Wstępny harmonogram zawarty w sekcji G PP miał na celu zaspokojenie potrzeby terminowego podjęcia działań w zakresie ustanawiania standardów. Na posiedzeniu IAASB w marcu 2023 r. Rada zgodziła się przyspieszyć opracowanie proponowanego standardu ISSA 5000, pozostając jednocześnie zaangażowana w opracowanie odpowiednio solidnego standardu. Zatwierdzenie projektu standardu zostało przesunięte z września 2023 r. na czerwiec 2023 r.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Terminowość</i></li> </ul>
<b>Cele projektu (b) i (c): Opracowanie nowego nadrzędnego standardu atestacji wiarygodności w zakresie sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju, który jest (patrz PP, paragraf 13):</b> <b>(b) Odpowiedni dla wszystkich tematów zrównoważonego rozwoju, informacji ujawnianych na te tematy i ram sprawozdawczości; oraz</b> <b>(c) Możliwość wdrożenia przez wszystkich specjalistów ds. atestacji.</b>			

<sup>1</sup> Wymienione cechy jakościowe ustalania standardów to te, które były w czołówce lub miały największe znaczenie przy opracowywaniu odpowiednich propozycji.

Cele i działania ustanawiające standardy w <u>Propozycji Projektu</u> (PP)	Odniesienie do odpowiednich paragrafów w proponowanym ISSA 5000	Opis	Standard jakościowy - uwzględnione cechy otoczenia <sup>1</sup>
Opracowanie standardu, który odnosi się do prowadzenia działalności atestacyjnej w całości poprzez odniesienie się do wszystkich jej elementów, począwszy od przyjęcia zlecenia aż do sprawozdawczości (zob. PP, pkt 18 lit. a)).	Par. 18-192, wszystkie wymogi i powiązane materiały aplikacyjne	Propozycja ISSA 5000 obejmuje cały proces od przyjęcia lub kontynuacji do raportowania i ma zastosowanie do atestacji informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju raportowanych zgodnie z odpowiednimi kryteriami lub ramami raportowania zrównoważonego rozwoju. Wymagania i materiały aplikacyjne są uporządkowane w odpowiednich nagłówkach i podnagłówkach, które odnoszą się do wszystkich elementów zlecenia atestacyjnego.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Kompleksowość</i></li> <li>• <i>Wykonalność</i></li> </ul>
Opracowanie standardu, który zapewnia większą szczegółowość niż MSUA 3000 (zmieniony) i MSUA 3410 w odniesieniu do <b>obszarów priorytetowych</b> zidentyfikowanych w PP, uznając, że stopień szczegółowości musi być współmierny do nadrzędnego charakteru standardu (zob. PP, paragraf 18(b)).	[Podejście ogólne]	<p><b>Obszary</b> priorytetowe zostały określone w paragrafie 27 PP. Poniższe wiersze opisują, w jaki sposób każdy z obszarów priorytetowych został uwzględniony w proponowanym standardzie i są oznaczone jako <b>PA.1 do PA.6</b>.</p> <p>Ponadto, wymogi i materiały aplikacyjne w proponowanym ISSA 5000 zostały opracowane zgodnie z zasadami i wytycznymi CUSP Drafting Principles and Guidelines, aby zapewnić bardziej spójne zrozumienie i stosowanie.</p>	<p>[<i>Jak wskazano dla każdego z obszarów priorytetowych w wierszach poniżej</i>].</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Możliwość wdrożenia</i></li> </ul>
<b>PA.1:</b> Różnica w nakładzie pracy między ograniczonym a racjonalnym zapewnieniem, w tym wystarczalność dowodów	<p><u>Wymagania</u></p> <p>Par. 94L - 136 Par. 168 - 192</p> <p><u>Materiał aplikacji</u></p> <p>Par. A286 - A397</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Umożliwia identyfikację różnicy w nakładzie pracy między ograniczonym a racjonalnym zapewnieniem, w tym wystarczalności dowodów, przez cały czas trwania zlecenia, z naciskiem na ryzyko istotnego zniekształcenia, reakcje praktyków na to ryzyko i przygotowanie raportu atestacyjnego.</li> <li>• Mimo że większość wymogów i materiałów aplikacyjnych ma zastosowanie zarówno do usług atestacyjnych o racjonalnej pewności, jak i usług atestacyjnych o ograniczonej pewności, zastosowano format kolumnowy w celu rozróżnienia, kiedy te wymogi i materiały aplikacyjne różnią się między usługami atestacyjnymi o ograniczonej pewności a usługami atestacyjnymi o racjonalnej pewności.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Znaczenie</i></li> <li>• <i>Kompleksowość</i></li> <li>• <i>Możliwość wdrożenia</i></li> <li>• <i>Wykonalność</i></li> </ul>

Cele i działania ustanawiające standardy w <u>Propozycji Projektu</u> (PP)	Odniesienie do odpowiednich paragrafów w proponowanym ISSA 5000	Opis	Standard jakościowy - uwzględnione cechy otoczenia <sup>1</sup>
	Par. A463 - A521  <u>Dodatek 2</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Używa liter (R) i (L) jako przyrostków numerów paragrafów w celu wskazania, które materiały mają zastosowanie do odpowiednich zleceń.</li> <li>• Zawiera przykładowe raporty atestacyjne dla każdego rodzaju zlecenia atestacyjnego (racjonalnego, ograniczonego lub łączonego), aby pomóc praktykom w zrozumieniu, w jaki sposób wymogi sprawozdawcze mają zastosowanie do danego zlecenia.</li> </ul>	
<b>PA.2:</b> Odpowiedniość kryteriów raportowania, w tym uwzględnienie koncepcji takich jak "podwójna istotność".	<u>Wymagania</u> Par. 72, 98, 145  <u>Materiał aplikacji</u>  Par. A166 - A186  Par. A299 - A301  Par. A424 - A426	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wymaga od praktyka, aby w ramach ustalania, czy istnieją warunki wstępne dla zlecenia atestacyjnego, ocenił zarówno odpowiedniość kryteriów raportowania, jak i ich dostępność dla zamierzonych użytkowników.</li> <li>• Wymaga od praktyka oceny, czy istnieją kryteria dla wszystkich informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które mają być przedmiotem usług atestacyjnych.</li> <li>• Wymaga od praktyka zidentyfikowania źródeł kryteriów i uznaje, że kryteria mogą być kryteriami ramowymi, kryteriami opracowanymi przez jednostkę lub kombinacją obu.</li> <li>• Wymaga od praktyka oceny, czy kryteria wykazują następujące pięć cech: przydatność, kompletność, wiarygodność, neutralność i zrozumiałość.</li> <li>• Zapewnia szczegółowe materiały aplikacyjne dotyczące każdej cechy odpowiednich kryteriów.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Istotność</i></li> <li>• <i>Możliwość wdrożenia</i></li> </ul>

Cele i działania ustanawiające standardy w <u>Propozycji Projektu</u> (PP)	Odniesienie do odpowiednich paragrafów w proponowanym ISSA 5000	Opis	Standard jakościowy - uwzględnione cechy otoczenia <sup>1</sup>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Materiały aplikacyjne dostarczają wskazówek dla praktyków przy określaniu adekwatności kryteriów dla jakościowych i wybiegających w przyszłość informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.</li> <li>• Materiały aplikacyjne uznają, że kryteria ramowe, które są zawarte w przepisach ustawowych lub wykonawczych lub są wydawane przez upoważnione lub uznane organy ekspertów, które postępują zgodnie z przejrzystym i należytym procesem, są uważane za odpowiednie w przypadku braku przeciwwskazań.</li> <li>• Materiały aplikacyjne wyjaśniają, że potrzeby informacyjne zamierzonych użytkowników mogą odnosić się zarówno do wpływu przedmiotu bazowego na jednostkę (co może być określane jako istotność finansowa), jak i wpływu jednostki na przedmiot bazowy (co może być określane jako istotność wpływu). Obowiązujące kryteria mogą odnosić się do obu wpływów jako "podwójnej istotności".</li> </ul>	
<b>PA.3:</b> Zakres usług atestacyjnych	<u>Wymagania</u> Par. 3-4, 7 - 9 Paragraf. 17 Par. 69 - 77 Paragraf 88 Paragraf 170	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zawiera definicje kwestii zrównoważonego rozwoju i informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Załącznik 1 do ED-5000 dodatkowo wyjaśnia związek pomiędzy kwestiami zrównoważonego rozwoju (tj. tematami leżącymi u podstaw); informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju (tj. informacjami dotyczącymi tematu); oraz powiązanymi ujawnieniami odnoszącymi się do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.</li> <li>• Materiały aplikacyjne wyjaśniają, że informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju odnoszą się do informacji o kwestiach zrównoważonego rozwoju i może obejmować szereg tematów i ich aspektów.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Znaczenie</i></li> <li>• <i>Możliwość wdrożenia</i></li> <li>• <i>Skalowalność</i></li> </ul>

Cele i działania ustanawiające standardy w <u>Propozycji Projektu</u> (PP)	Odniesienie do odpowiednich paragrafów w proponowanym ISSA 5000	Opis	Standard jakościowy - uwzględnione cechy otoczenia <sup>1</sup>
	<p><u>Materiał aplikacji</u></p> <p>Par. A10 - A12</p> <p>Par. A15 - A16</p> <p>Par. A32</p> <p>Par. A154 - A202</p> <p>Para. A261</p> <p><u>Dodatek 1</u></p>	<p>Podano obszerną listę przykładów tematów i aspektów tematów.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Wymaga od praktyka uzyskania wstępnej wiedzy na temat okoliczności zlecenia w celu ustalenia, czy istnieją warunki wstępne dla zlecenia atestacyjnego, a w związku z tym podjęcia decyzji o przyjęciu lub kontynuowaniu zlecenia atestacyjnego.</li> <li>• Obejmuje materiał aplikacyjny dotyczący uzyskania wstępnej wiedzy na temat informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które mają być raportowane, oraz procesu jednostki w celu zidentyfikowania tematów i aspektów zrównoważonego rozwoju, które mają zostać uwzględnione.</li> <li>• Wymaga od praktyka dokonania oceny, czy zakres proponowanej usługi atestacyjnej obejmuje całość lub część informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju oraz zakres raportowania objęty informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju, które mają być raportowane.</li> <li>• Wymaga od praktyka ustalenia, czy zlecenie wykazuje racjonalny cel. Powiązany materiał aplikacyjny zawiera wyjaśnienie, co stanowi znaczący poziom pewności w zleceniu o ograniczonej pewności.</li> <li>• Wymaga, aby w raporcie atestacyjnym biegły rewident opisał zakres usług atestacyjnych. Obejmuje to określenie lub opisanie poziomu pewności, albo rozsądne lub ograniczone lub różne poziomy pewności dla różnych części informacji o zrównoważonym rozwoju, uzyskane przez praktyka.</li> </ul>	



Cele i działania ustanawiające standardy w <u>Propozycji Projektu</u> (PP)	Odniesienie do odpowiednich paragrafów w proponowanym ISSA 5000	Opis	Standard jakościowy - uwzględnione cechy otoczenia <sup>1</sup>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>Obejmuje materiał aplikacyjny, który dotyczy skalowalności w planowaniu i przeprowadzaniu usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju dla mniej złożonego podmiotu.</li> </ul>	
<p><b>PA.4:</b> Dowody, w tym wiarygodność informacji i to, co składa się na wystarczające dowody. odpowiednie dowody</p>	<p><u>Wymagania</u> Par. 82 - 87 Paragrafy. 94L - 113</p> <p>Par. 114L - 136</p> <p><u>Materiał aplikacji</u> Par. A209 - A258 Par. A286 - A357L Par. A358 - A397</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Stosuje oparte na zasadach podejście do oceny przydatności i wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody, w tym informacji uzyskanych ze źródeł zewnętrznych w stosunku do jednostki. Materiał aplikacyjny zawiera wytyczne dotyczące atrybutów przydatności i wiarygodności, a także czynników, które mogą wpływać na osąd praktyka dotyczący tych atrybutów.</li> <li>Obejmuje nadrzędne wymogi dla praktyków w zakresie projektowania i przeprowadzania procedur w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów, w sposób, który nie jest stroniczy.</li> <li>Wymaga oceny, czy informacje dostarczone przez jednostkę są wystarczająco wiarygodne dla celów praktyka.</li> <li>Obejmuje wymogi związane z informacjami przeznaczonymi do wykorzystania jako dowody, które zostały przygotowane przez eksperta ds. zarządzania.</li> <li>Materiały aplikacyjne zawierają szczegółowe wytyczne dla praktyków dotyczące oceny przydatności i wiarygodności informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowód i informacje przygotowane przez eksperta ds. zarządzania.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><i>Znaczenie</i></li> <li><i>Kompleksowość</i></li> <li><i>Możliwość wdrożenia</i></li> <li><i>Wykonalność</i></li> <li><i>Skalowalność</i></li> </ul>

Cele i działania ustanawiające standardy w <u>Propozycji Projektu</u> (PP)	Odniesienie do odpowiednich paragrafów w proponowanym ISSA 5000	Opis	Standard jakościowy - uwzględnione cechy otoczenia <sup>1</sup>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Materiały aplikacyjne szczegółowo omawiają charakterystykę wystarczalności i adekwatności dowodów, w tym wyzwania związane z uzyskaniem wystarczających i odpowiednich dowodów związanych z informacjami jakościowymi i dotyczącymi przyszłości.</li> <li>• Obejmuje wymogi i materiały aplikacyjne dotyczące możliwych działań, które praktyk może podjąć, gdy ma wątpliwości co do przydatności i wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowód.</li> <li>• Obejmuje wymogi i materiały aplikacyjne dla procedur, które mają być wykonane przez praktyka w celu uzyskania dowodów w odpowiedzi na ryzyko istotnego zniekształcenia. Takie procedury obejmują przeprowadzanie testów kontroli, procedur merytorycznych lub kombinacji obu.</li> <li>• Wymaga, aby wykonawca ocenił wystarczalność i adekwatność uzyskanych dowodów, a lider zlecenia ustalił, że uzyskano wystarczające odpowiednie dowody na poparcie wyciągniętych wniosków i wydania raportu atestacyjnego oraz udokumentował podstawę tego ustalenia.</li> </ul>	
<b>PA.5:</b> System kontroli wewnętrznej jednostki i jego wpływ od zdolności praktyka do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów	<u>Wymagania</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wymaga od praktyka uzyskania zrozumienia pewnych elementów systemu wewnętrznego jednostki kontroli w przypadku zlecenia o ograniczonej pewności i wszystkich komponentów w przypadku zlecenia o racjonalnej pewności.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Kompleksowość</i></li> <li>• <i>Wykonalność</i></li> </ul>

Cele i działania ustanawiające standardy w <u>Propozycji Projektu</u> (PP)	Odniesienie do odpowiednich paragrafów w proponowanym ISSA 5000	Opis	Standard jakościowy - uwzględnione cechy otoczenia <sup>1</sup>
	Par. 102L - 109R  <u>Materiał aplikacji</u>  Par. A312 - A348	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zrozumienie przez praktyka działań kontrolnych w przypadku zlecenia o racjonalnej pewności obejmuje identyfikację kontroli, dla których praktyk planuje uzyskać dowody poprzez testowanie ich skuteczności operacyjnej, oraz powiązanych ogólnych kontroli IT. W przypadku zlecenia o ograniczonej pewności, praktyk jest zobowiązany do zrozumienia tych kontroli, które planuje przetestować.</li> <li>• Odnosi się do skalowalności poprzez zróżnicowanie nakładu pracy dla zleceń o ograniczonej i racjonalnej pewności oraz poprzez warunkowe wymogi dotyczące ograniczonej pewności (np. wymagane jest uzyskanie zrozumienia działań kontrolnych tylko wtedy, gdy praktyk planuje przetestować skuteczność operacyjną kontroli).</li> <li>• Materiały aplikacyjne podkreślają, że poziom formalności systemu kontroli wewnętrznej jednostki, w tym środowiska kontroli, procesu oceny ryzyka jednostki oraz procesu monitorowania systemu kontroli wewnętrznej, może różnić się w zależności od wielkości i złożoności jednostki, a także charakteru i złożoności kwestii zrównoważonego rozwoju oraz mających zastosowanie kryteriów.</li> <li>• Zawiera szczegółowe materiały aplikacyjne dotyczące zrozumienia różne komponenty systemu kontroli wewnętrznej jednostki, oceniając projekt i określając wdrożenie kontroli i określenie zakresu testowania skuteczności operacyjnej kontroli.</li> <li>• W materiale aplikacyjnym wyjaśniono, że zrozumienie systemu kontroli wewnętrznej jednostki oraz, w stosownych przypadkach, przetestowanie tych kontroli może pomóc praktykowi w zidentyfikowaniu odpowiednich źródeł informacji, które należy wykorzystać jako dowody.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Skalowalność</i></li> </ul>

Cele i działania ustanawiające standardy w <u>Propozycji Projektu</u> (PP)	Odniesienie do odpowiednich paragrafów w proponowany m ISSA 5000	Opis	Standard jakościowy - uwzględnione cechy otoczenia <sup>1</sup>
<p><b>PA.6:</b> Istotność w kontekście usług atestacyjnych, w tym istotność w kontekście informacji opisowych i jakościowych</p>	<p><u>Wymagania</u> Par. 91 - 93 Paragraf. 143</p> <p><u>Materiał aplikacji</u> Par. A270 - A285</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• W celu zaplanowania i przeprowadzenia usług atestacyjnych oraz oceny, czy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są wolne od istotnych zniekształceń, wymaga się od praktyka, aby <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Rozważenie istotności ujawnień jakościowych; oraz</li> <li>○ Określenie istotności ujawnień ilościowych.</li> </ul> </li> <li>• Wymaga od praktyka określenia istotności wyników dla ujawnień ilościowych, stosownie do okoliczności.</li> <li>• Materiały aplikacyjne wskazują, że istotność dla działań wymagających racjonalnej pewności jest taka sama jak dla działań wymagających ograniczonej pewności, ponieważ istotność opiera się na potrzebach informacyjnych zamierzonych użytkowników.</li> <li>• Odnosi się szczegółowo, w materiałach aplikacyjnych, do czynników istotnych dla rozważenia przez praktyka (ujawnienia jakościowe) lub określenia (ujawnienia ilościowe) istotności, jak również podstawy dla oceny przez praktyka istotności wyników (ujawnienia ilościowe).</li> <li>• W materiale aplikacyjnym wyjaśniono, że w przypadku tej samej usługi atestacyjnej w zakresie zrównoważonego rozwoju może istnieć więcej niż jedna istotność, ponieważ istotność jest zwykle rozważana lub określana dla różnych ujawnień.</li> <li>• Materiały aplikacyjne wyjaśniają, że "proces identyfikacji tematów sprawozdawczych", "ocena istotności" lub "proces istotności" jednostki odnosi się do określenia przez kierownictwo tematów i aspektów tematów, które mogą być istotne dla zamierzonych użytkowników, oraz że "proces istotności" kierownictwa różni się od istotności stosowanej przez praktyków.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Znaczenie</i></li> <li>• <i>Kompleksowość</i></li> <li>• <i>Możliwość wdrożenia</i></li> </ul>

		<ul style="list-style-type: none"><li>• Wymaga od praktyka ustalenia, czy istotność pozostaje odpowiednia, przed oceną skutków nieskorygowanych zniekształceń.</li></ul>	
--	--	--	--

TŁUMACZENIE ROBOCZE

Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są wspierane przez International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

IAASB, IFEA i IFAC nie ponoszą odpowiedzialności za straty wyrządzone jakiegokolwiek osobie, która działa lub powstrzymuje się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, niezależnie od tego, czy taka strata jest spowodowana zaniedbaniem, czy w inny sposób.

Międzynarodowe Standardy Badania, Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych, Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu, Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych, Międzynarodowe Standardy Zarządzania Jakością, Uwagi praktyczne do Międzynarodowych Standardów Badania, Projekty Ekspozycji, Dokumenty Konsultacyjne oraz inne publikacje IAASB są chronione prawami autorskimi IFAC.

Copyright © sierpień 2023 r. by International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Udziela się zgody na kopiowanie niniejszej pracy w celu uzyskania maksymalnej ekspozycji i informacji zwrotnej, pod warunkiem, że każda kopia będzie opatrzona następującą linią kredytową: "Copyright © sierpień 2023 r. by the International Federation of Accountants or IFAC® Wszelkie prawa zastrzeżone. Wykorzystano za zgodą IFAC. Zezwala się na kopiowanie niniejszej pracy w celu uzyskania maksymalnej ekspozycji i informacji zwrotnych".

'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Management', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQM', 'IAPN' oraz logo IAASB są znakami towarowymi IFAC lub zastrzeżonymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w USA i innych krajach. "International Foundation for Ethics and Audit" i "IFEA" są znakami towarowymi IFEA lub zastrzeżonymi znakami towarowymi i usługowymi IFEA w USA i innych krajach.

Aby uzyskać informacje o prawach autorskich, znakach towarowych i zezwoleniach, przejdź do sekcji [zezwoleń](#) lub skontaktuj się z [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

Niniejszy dokument *Uzasadnienie do proponowanego Międzynarodowego Standardu Atestacji Zrównoważonego Rozwoju™ (ISSA) 5000, „Ogólne wymogi dotyczące usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju”*, opracowany przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w sierpniu 2023 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) we wrześniu 2023 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst dokumentu *Uzasadnienie do proponowanego Międzynarodowego Standardu Atestacji Zrównoważonego Rozwoju™ (ISSA) 5000, „Ogólne wymogi dotyczące usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju”* w języku angielskim © 2023 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Uzasadnienie do proponowanego Międzynarodowego Standardu Atestacji Zrównoważonego Rozwoju™ (ISSA) 5000, „Ogólne wymogi dotyczące usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju”* w języku polskim © 2023 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Explanatory Memorandum for Proposed International Standard on Sustainability Assurance™ (ISSA) 5000, General Requirements for Sustainability Assurance Engagements, August 2023.*

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

TLUMACZENIE ROBOCZE



**International Auditing  
and Assurance  
Standards Board**

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