

➔ 11

Standard ten, podobnie jak dyrektywa CSRD, przewiduje dwa rodzaje usług atestacyjnych, usługę dającą ograniczoną pewność i usługę dającą racjonalną pewność, która jest odpowiednikiem usługi o wystarczającej pewności określonej w dyrektywie. Rodzaj usługi określa charakter i zakres testów oraz wymaganą wystarczalność i adekwatność dowodów.

Istnieją również dodatkowe standardy usług poświadczających dotyczące konkretnych tematów (np. Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych 3410 „Usługi atestacyjne dotyczące sprawozdań na temat gazów cieplarnianych”) i specyficzne regulacje krajowe, które mogą wymagać bardziej szczegółowego podejścia, jednak nie stanowią one przedmiotu dalszych rozważań.

MSUA 3000 definiuje usługę atestacyjną dającą racjonalną pewność jako usługę atestacyjną, w której biegły rewident obniża ryzyko zlecenia do akceptowalnie niskiego poziomu w okolicznościach danego zlecenia jako podstawę wniosku biegłego rewidenta. Usługa dająca ograniczoną pewność jest zdefiniowana jako usługa, w której biegły rewident obniża ryzyko zlecenia do poziomu, który jest akceptowalny w danych okolicznościach zlecenia, ale to większe ryzyko niż dla usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność. Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres przeprowadzonych procedur w usługach atestacyjnej dającej ograniczoną pewność są ograniczone w porównaniu z tymi niezbędnymi w usługach atestacyjnej dającej racjonalną pewność, ale są one zaplanowane, aby uzyskać poziom zapewnienia, który zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta jest znaczący. W świetle MSUA 3000 bycie znaczącym oznacza zwiększenie zaufania zamierzonych użytkowników do atestowanych informacji do stopnia, który jest wyraźnie większy niż nieistotny.

Akceptacja zlecenia i istotność

Na etapie akceptacji zlecenia nie ma istotnych różnic w podejściu i zasadniczo należy

wykonać te same procedury przy usłudze o ograniczonej i wystarczającej pewności. MSUA 3000 wymaga od praktyka uzyskania wstępnej wiedzy na temat okoliczności zlecenia i sposobu przygotowania informacji poprzez dyskusję z podmiotem zlecającym atestację. Praktyk powinien ocenić, czy posiada odpowiednie kompetencje i możliwości do wykonania usługi. Musi również ocenić, czy kryteria stosowane w odniesieniu do przedmiotu zlecenia są odpowiednie. W przypadku sprawozdań w zakresie zrównoważonego rozwoju należy uznać, że Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (ESRS) zapewniają odpowiednie kryteria.

Rozważania dotyczące istotności pozostają takie same w obu podejściach. Bazują one na potrzebach informacyjnych zamierzonych użytkowników, a nie na charakterze i zakresie przeprowadzonych procedur.

Ryzyko zlecenia i proces identyfikacji ryzyk

Określenie adekwatnej odpowiedzi audytowej rozpoczyna się od ustalenia poziomu pewności i powiązanego ryzyka zlecenia. Ryzyko zlecenia to ryzyko wyrażenia niewłaściwego wniosku w odniesieniu do informacji podlegającej atestacji. Przykładowo w odniesieniu do kalkulacji śladu węglowego zniekształcenia mogą dotyczyć pominięcia informacji (nieuwzględnione lokalizacje), błędnych współczynników użytych do obliczeń, nieujawnionych metod szacowania.

Ponieważ poziom pewności jest wyższy dla usługi dającej racjonalną pewność, akceptowany przez praktyka poziom ryzyka powinien być istotnie niższy niż w przypadku usługi o ograniczonej pewności. Aby uzyskać ograniczoną pewność, praktyk powinien zrozumieć zagadnienie będące przedmiotem zlecenia i zidentyfikować obszary, w których może wystąpić istotne zniekształcenie informacji. W przypadku wystarczającej pewności praktyk szczegółowo identyfikuje ryzyka i je ocenia. Nie identyfikuje on jedynie obszarów, ale również rodzaj zniekształcenia i ich wagę dla zamierzonych użytkowników. ■

ROZMOWA | JAKOŚĆ I DOKŁADNOŚĆ DANYCH

Szacunki w raportowaniu ESG

MARIA BIELA

Dane szacunkowe w sprawozdawczości nie są czymś niezwykłym i bazowanie na nich w raportowaniu nie oznacza, że dane nie są wiarygodne lub są niskiej jakości. Z szacunkami wiąże się natomiast ryzyko niepewności i zmienności wyniku w zależności od tego, jak urzeczywistniać będą się przyjęte założenia będące u podstaw szacowanych danych. Z tego względu informacje szacunkowe są pod szczególną obserwacją, wymagają specyficznych ujawnień, dokumentowania i monitorowania – mówi Maria Biela, biegły rewident, dział wdrożeń, Consolia ESG.

Skąd w sprawozdaniach zrównoważonego rozwoju dane bazujące na szacunkach?

Przyglądając się danym ujmowanym w sprawozdaniu zrównoważonego rozwoju, widzimy, że wiele z informacji tam zawartych będzie miało u swoich podstaw szacunki ponieważ uzyskanie danych z bezpośredniego pomiaru nie będzie możliwe lub koszt pozyskania będzie zbyt wysoki.

Dane szacowane będą pojawiać się w całym przekroju raportowania zrównoważonego, poczynając od identyfikacji łańcucha wartości i oceny istotności, po zbieranie danych w raportowaniu ujawnień i wskaźników. Potrzeba przyjęcia szacunków może wynikać także z racjonalnej oceny, czy czasochłonność pozyskania danych w porównaniu z jej znaczeniem dla odbiorców jest uzasadniona.

A co z ryzykiem niepewności przy szacunkach?

Faktycznie z szacunkami wiąże się ryzyko niepewności w uzyskaniu danych, dlatego należy kierować się podejściem naukowym tzw. science based approach, gdzie podstawą szacunków są rozsądne założenia, które mają poparcie w analizach tworzonych wewnętrznie lub dostarczanych przez zewnętrzne podmioty: organizacje rządowe, akademickie czy branżowe. ESRS zobowiązują spółki do ujawnienia, w których obszarach prezentowane dane zawierają szacunki oraz ujawnień, które pozwalają na zrozumienie niepewności związanej z zastosowanym szacunkiem. By było to możliwe organizacja musi mieć świadomość, w których obszarach występują szacunki, dokumentować założenia oraz dokumentować analizę wrażliwości ex ante i oceniać wyniki szacunków ex post.

ESRS wskazują, że w przypadku ujawnień odnoszących się do zdarzeń przyszłych o niepewnych wynikach, ujawniane są

przewidywane skutki finansowe, dotkliwość i prawdopodobieństwo oraz zakres. Z tego względu spółki powinny:

- mieć wiedzę, które obszary są objęte szacunkiem,
- mieć dokumentację, która zawiera opis założeń, analizę wariantów, scenariusze i wrażliwość na zmienne,
- porównanie realizacji założeń względem rzeczywistych wyników.

Praca z szacunkami to proces. Są założenia, które są przyjmowane na etapie planowania i rozpoczęcia prac, a które w trakcie i na koniec raportowania należy zweryfikować. Oczekuje się, że w momencie tworzenia szacunków będą tworzone scenariusze, które w kolejnych okresach będą konfrontowane z rzeczywistymi zdarzeniami. Im założenia są bliższe rzeczywistym wynikom, tym niepewność maleje i rośnie wiarygodność.

Przy projektowaniu systemu zbierania informacji użyteczny dla przyszłych ujawnień pojawiają się wymagania, aby:

- możliwe było identyfikowanie, który wskaźnik zawiera szacunki,
- opisane zostały założenia dla danego wskaźnika czy grupy wskaźników,
- możliwa była ocena stopnia precyzji i dokładności szacunku,
- jeżeli jest to konieczne, ujawniony został opis działań, które będą podejmowane, by zwiększać precyzję szacunków.

Wątek szacunków pojawia się praktycznie w każdym z obszarów od definiowania kwestii istotnych i łańcucha wartości po definiowanie celów i mierniki.

To prawda. Raportowanie zrównoważonego rozwoju będzie obejmować łańcuch wartości, ale zdolność organizacji do pozyskania pełnej informacji o swoim łańcuchu wartości może być ograniczona. Im dalszy krąg powiązań, tym mniejsza wiedza i zdolność uzyskiwania informacji. Im mniejsza zdolność jednostki do kontrolowania swojego łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu, tym uzyskanie bezpośrednich informacji będzie trudniejsze lub niemożliwe, a wtedy spółka będzie zobowiązana do szacowania informacji, bazując na racjonalnych i możliwych do udokumentowania informacji, w tym średnich sektorowych i wskaźnikach. Poleganie na danych szacunkowych może być konieczne w przejściowym okresie, zanim organizacja nie zaprojektuje przepływu informacji, nie wypracuje kanałów przekazywania danych od uczestników łańcucha wartości. Możliwość polegania na szacunkach w uzyskiwaniu informacji z łańcucha wartości może być ułatwieniem i szansą dla średnich i małych firm, które nie mają siły wpływu podobnej do dużych organizacji.

Można wspomnieć, że pojawiają się także inicjatywy mapowania globalnych łańcuchów wartości, które pozwalają statystycznie spółce umiejscowić się w łańcuchu i pozyskać informacje, które są być może poza jej bezpośrednim zasięgiem – to także są szacunki.

Czy o szacunkach mówimy już na etapie analizy podwójnej istotności?



MARIA BIELA

biegły rewident, Dział Wdrożeń Consolia ESG

Gdy spojrzymy na analizę podwójnej istotności, widzimy, że w istotności wpływu rozróżniamy wpływy rzeczywiste i potencjalne oraz w istotności finansowej rozróżniamy skutki, które są aktualnie wywołane lub przyszłe, których można racjonalnie oczekiwać. Szacunki pojawiają się jako element oceny potencjalnych, przyszłych zdarzeń, które mogą zdarzyć się z jakimś prawdopodobieństwem, których można racjonalnie oczekiwać. W tym miejscu możemy zadać ponownie pytanie, czy po przeprowadzeniu analizy istotności spółka ma wiedzę, które ryzyka, szanse, wpływy są przyszłe, i jaka jest ocena prawdopodobieństwa ich zaistnienia.

Ujawnienia dotyczące polityki i działań będą raczej ujawnieniami bezpośrednimi. Natomiast cele szczególnie środowiskowe będą bazowały na założeniach:

- jaki jest okres, do którego odnosi się cel, jakie są kamienie milowe czy pośrednie cele,
- jaka metodologia i założenia zostały przyjęte do wyznaczenia celów w powiązaniu z dowodami naukowymi,
- jakie są założenia do mierników, sposobu pomiaru, potencjalnych niepewności i ograniczeń oraz jak będzie przebiegać monitoring realizacji celu. Powiązanie założeń celu z metodologią pomiaru ma znaczenie, by móc precyzyjnie monitorować osiągnięcie celu i liczyć to samo w taki sam sposób.

Szacunki pojawiają się w miernikach szczególnie, jeżeli miernik powiązany jest uzyskaniem informacji z łańcucha wartości. Czy możemy podać jakiś przykład?

Miernikiem, który będzie zawierał wiele założeń i szacunków, jest np. ślad węglowy. To będzie wyzwanie, by zidentyfikować miejsca powstania szacunków i je dokumentować. Założenia będą pojawiać się na początku kalkulacji, ponieważ to one będą określać ramy zbierania danych i przyjmowanych uproszczeń. Przyjmując założenia w kalkulacjach, należy kierować się zasadą, by dane były przydatne i wiernie odzwierciedlały rzeczywistość. Należy mieć świadomość, które informacje mają znaczenie i jaką wagę w przełożeniu na finalną kalkulację. Im mniejsze znaczenie danej informacji, tym wpływ na finalną kalkulację mniejszy i wpływ odchylenia w szacunkach ma mniejsze znaczenie przez co można przykładać do tych kalkulacji i szacunków mniejszą wagę. Z tym wiąże się obowiązek, by umieć wykazać, że istotność i zmiana założeń nie ma znaczącego przełożenia na finalny wynik kalkulacji. Im istotniejszy komponent w kalkulacji, tym odchylenie w szacunku będzie miało większe znaczenie i na tych obszarach należy się skoncentrować, by uzyskać jak najbardziej precyzyjne dane. Dla tych obszarów dokumentowanie założeń, analizy wrażliwości będzie miało istotne znaczenie.

ESRS stawiają także oczekiwania, by założenia i szacunki przyjmowane w różnych raportach były spójne – co wydaje się czymś oczywistym.

Wydaje się to oczywiste, jednak w praktyce w raportowanie mogą być zaangażowane różne zespoły, pomiędzy którymi nie będzie właściwego przepływu informacji, który gwarantuje taką spójność. Publikowany plan strategiczny organizacji powinien być spójny z ujawnieniami z zakresu modelu biznesowego i założeniami przyjmowanymi w identyfikacji kwestii istotnych w ramach zrównoważonego rozwoju. Warto przypomnieć, że podmioty zarządzające sprawozdania zgodnie z MSSF ujawniają cały punkt wskazujący na zastosowane szacunki i niepewności tych szacunków. Spójność szacunków oznacza, że jeżeli tworzone są odpisy aktualizujące na środki trwale związane przestarzałą technologią negatywnie wpływającą na środowisko, to należałoby się spodziewać, że te kwestie będą definiowane jako istotne w obszarze E i będą powiązane z celami przejścia na technologie spełniające kryteria środowiskowe.

Patrząc przekrojowo na raportowanie ESG z punktu widzenia szacunków widzimy, że będzie to bardzo ważny element wpływający na cały obszar raportowania.

To prawda. To od jakości szacunków i ich dokładności będzie uzależniona jakość finalnego raportu, a przez to uznanie danych za wiarygodne. Wyzwaniem będzie także takie zaprojektowanie systemu zbierania informacji by wspierał firmy w zarządzaniu szacunkami. ■