

Îndrumări fără valoare de normă

Aprilie 2021 (redenumit în decembrie 2021)

Îndrumări fără valoare
de normă referitoare la
aplicarea ISAE 3000 (revizuit)
în misiunile de asigurare
a raportărilor privind
sustenabilitatea și a altor
raportări externe extinse (EER)

Tradus de:



International Auditing
and Assurance
Standards Board

Mențiuni

Aceste îndrumări fără valoare de normă au fost elaborate de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) ca parte a unui proiect condus cu sprijinul Consiliului Mondial de Afaceri pentru Dezvoltare Durabilă (WBCSD). Această lucrare a fost finanțată de Inițiativa cu privire la Conservare și Piețe a Fundației Gordon și Betty Moore. Pentru mai multe informații, vă invităm să accesați www.moore.org.

Despre IAASB

Obiectivul IAASB este de a servi interesul public prin elaborarea unor standarde de audit, asigurare și a altor standarde conexe de înaltă calitate și prin facilitarea convergenței standardelor internaționale și naționale de audit și asigurare, crescând astfel calitatea și consecvența activității în întreaga lume și întărind încrederea publicului în profesia globală de audit și asigurare.

IAASB elaborează standarde de audit și asigurare și îndrumări pentru utilizarea de către toți profesioniștii contabili, conform unui proces de normalizare comun ce implică Consiliul de Supraveghere în Interesul Public, care are rolul de supraveghere a activităților IAASB, și Grupul consultativ al IAASB, care contribuie cu recomandări în interesul public la procesul de elaborare a standardelor și îndrumărilor. Structurile și procesele care susțin operațiunile IAASB sunt facilitate de Federația Internațională a Contabililor (IFAC). Accesați iaasb.org.

Despre WBCSD

WBCSD este o organizație globală, condusă de un director general executiv, cu peste 200 de firme importante care lucrează împreună pentru a accelera tranziția către o lume sustenabilă. Aceasta contribuie la succesul și sustenabilitatea companiilor sale membre concentrându-se pe impactul pozitiv maxim pentru acționari, mediu și societăți.

Companiile membre ale WBCSD provin din toate sectoarele de activitate și toate economiile mari, reprezentând venituri combinate de peste 8,5 trilioane \$ americani și 19 milioane de angajați. Rețeaua globală a WBCSD de aproape 70 de consilii naționale de afaceri le oferă membrilor săi o prezență de neegalat în întreaga lume. WBCSD se află în situația unică de a lucra cu companiile membre de-a lungul și în cadrul lanțurilor valorice pentru a oferi soluții de afaceri cu impact mare pentru aspectele cele mai solicitante legate de sustenabilitate.

Împreună, WBCSD este vocea companiilor pentru sustenabilitate: unită de viziunea sa cu privire la o lume unde peste 9 miliarde de oameni trăiesc cu toții bine și în limitele planetei, până în 2050. Accesați wbcSD.org.

Despre Fundația Gordon și Betty Moore

Fundația Gordon și Betty Moore stimulează descoperirea științifică deschizătoare de drumuri, protecția mediului, îmbunătățirea îngrijirii pacienților și protejarea caracterului special al zonei Bay. Accesați Moore.org sau urmăriți @MooreFound.

Pentru informații referitoare la drepturile de autor, mărcile înregistrate și permisiuni, a se vedea [pagina 143](#).

ÎNDRUMĂRI FĂRĂ VALOARE DE NORMĂ REFERITOARE LA APLICAREA ISAE 3000 (REVIZUIT) ÎN MISIUNILE DE ASIGURARE PRIVIND RAPORTĂRILE EXTERNE EXTINSE (EER)

CUPRINS

*În acest document, „EER” este folosit cu referire la
„raportările privind sustenabilitatea și alte raportări externe extinse”*

Introducere	4
Domeniul de aplicare	4
Scopul și publicul vizat ale îndrumărilor	4
Natura EER și înțelesul „informațiilor privind EER” și al „raportului privind EER”	4
Circumstanțele întâlnite de obicei în legătură cu misiunile de asigurare privind EER	5
Autoritatea îndrumărilor.....	6
Utilizarea îndrumărilor	6
Capitolul 1: Aplicarea competenței și a capacităților adecvate.....	9
Aspectele tratate de îndrumările din acest capitol	9
Circumstanțele în care îndrumările din acest capitol le pot fi utile practicienilor	9
Desemnarea echipei cu competență adecvată în ceea ce privește asigurarea și competență în ceea ce privește subiectul specific	10
Competența și responsabilitățile partenerului de misiune	12
Alte considerente referitoare la controlul calității.....	14
Capitolul 2: Exercițarea scepticismului profesional și a raționamentului profesional	16
Aspectele tratate de îndrumările din acest capitol	16
Circumstanțele în care îndrumările din acest capitol le pot fi utile practicienilor	16
Exercițarea scepticismului profesional	18
Exercițarea raționamentului profesional	22
Scepticismul profesional și raționamentul profesional pe parcursul misiunii.....	24
Capitolul 3: Stabilirea condițiilor prealabile și convenirea asupra domeniului de aplicare al misiunii de asigurare privind EER.....	25
Aspectele tratate de îndrumările din acest capitol	25
Circumstanțele în care îndrumările din acest capitol le pot fi utile practicienilor	25
Stabilirea măsurii în care condițiile prealabile sunt prezente într-o misiune de asigurare privind EER	26
Convenirea asupra domeniului de aplicare al misiunii	30
Efortul necesar pentru stabilirea prezenței sau absenței condițiilor prealabile	35
Răspunsul atunci când nu sunt prezente condițiile prealabile	37

Capitolul 4: Analizarea procesului de identificare a subiectelor de raportare al entității.....	40
Aspectele tratate de îndrumările din acest capitol	40
Circumstanțele în care îndrumările din acest capitol le pot fi utile practicienilor	40
Analizarea procesului de identificare a subiectelor de raportare al entității	41
Etapa 1: Analizați contextul procesului de identificare a subiectelor de raportare al entității....	42
Etapa 1a: Analizați cum a identificat persoana care întocmește raportul scopul informațiilor privind EER.....	43
Etapa 1b: Analizați cum i-a identificat persoana care întocmește raportul pe utilizatorii vizați ai informațiilor privind EER.....	43
Etapa 2: Analizați selectarea subiectelor de raportare care trebuie incluse în informațiile privind EER.....	45
Analizarea în mod colectiv a subiectelor de raportare	48
Prezentarea procesului de identificare a subiectelor de raportare al entității.....	48
Capitolul 5: Evaluarea gradului de adecvare și a disponibilității criteriilor	49
Aspectele tratate de îndrumările din acest capitol	49
Circumstanțele în care îndrumările din acest capitol le pot fi utile practicienilor	49
Evaluarea gradului de adecvare și a disponibilității criteriilor.....	50
Analizarea procesului de elaborare a criteriilor și a sursei acestora	57
Analizarea modificărilor criteriilor în timp	59
Analizarea măsurii în care criteriile vor fi puse la dispoziție	60
Consecințe atunci când criteriile nu sunt adecvate sau disponibile	61
Capitolul 6: Analizarea procesului utilizat pentru a întocmi informațiile specifice sau controlul intern asupra întocmirii acestora.....	62
Aspectele tratate de îndrumările din acest capitol	62
Circumstanțele în care îndrumările din acest capitol le pot fi utile practicienilor	62
Înțelegerea procesului entității utilizat pentru a întocmi informațiile specifice sau controlul intern asupra întocmirii acestora	63
Analiza dimensiunii, complexității și naturii entității.....	67
Asigurare limitată și asigurare rezonabilă	68
Capitolul 7: Utilizarea aserțiunilor	69
Aspectele tratate de îndrumările din acest capitol	69
Circumstanțele în care îndrumările din acest capitol le pot fi utile practicienilor	69
Utilizarea aserțiunilor.....	69
Capitolul 8: Obținerea probelor	73
Aspectele tratate de îndrumările din acest capitol	73
Circumstanțele în care îndrumările din acest capitol le pot fi utile practicienilor	73
Tratarea riscului de agregare într-o misiune de asigurare privind EER	78

Capitolul 9: Analizarea pragului de semnificație al denaturărilor	81
Aspectele tratate de îndrumările din acest capitol	81
Circumstanțele în care îndrumările din acest capitol le pot fi utile practicienilor	81
Identificarea denaturărilor	81
Responsabilitățile practicianului	84
Cumularea denaturărilor	85
Analizarea implicațiilor denaturărilor identificate	85
Alte considerente referitoare la pragul de semnificație	86
Incertitudinea măsurării sau evaluării	88
Capitolul 10: Tratarea informațiilor privind EER calitative	90
Aspectele tratate de îndrumările din acest capitol	90
Circumstanțele în care îndrumările din acest capitol le pot fi utile practicienilor	90
Natura informațiilor privind EER calitative	90
Considerente specifice pentru stabilirea gradului de adecvare al criteriilor pentru informațiile calitative	92
Considerente specifice pentru obținerea probelor despre informațiile calitative	93
Considerente specifice pentru evaluarea denaturărilor din informațiile calitative	95
Considerente specifice atunci când informațiile calitative sunt prezentate împreună cu alte informații	97
Considerente specifice pentru comunicarea în raportul de asigurare privind informațiile calitative	98
Capitolul 11: Tratarea informațiilor privind EER prospective	99
Aspectele tratate de îndrumările din acest capitol	99
Circumstanțele în care îndrumările din acest capitol le pot fi utile practicienilor	99
Natura informațiilor privind EER prospective	100
Considerente specifice pentru stabilirea gradului de adecvare al criteriilor pentru informațiile privind EER prospective	100
Considerente specifice pentru obținerea probelor referitoare la informațiile privind EER prospective	101
Considerente specifice pentru evaluarea denaturărilor din informațiile privind EER prospective	105
Considerente specifice pentru comunicarea din raportul de asigurare referitoare la informațiile privind EER prospective	106
Capitolul 12: Comunicarea în mod eficient în raportul de asigurare	107
Aspectele tratate de îndrumările din acest capitol	107
Circumstanțele în care îndrumările din acest capitol le pot fi utile practicienilor	107
Comunicarea în mod eficient în raportul de asigurare	107
Conținutul raportului de asigurare	109
Anexa 1	124
Anexa 2	126
Anexa 3	127

Introducere

Domeniul de aplicare

1. Capitolele 1-12 ale acestui document furnizează îndrumări practice fără valoare de normă (de acum înainte, „îndrumări”) menite să îi susțină pe practicienii în efectuarea misiunilor de asigurare în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3000 (revizuit), *Alte misiuni de asigurare decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice* (în cele ce urmează, „Standardul”), cu privire la raportarea externă extinsă (de acum înainte, „EER”) de către entități de toate mărimile cu privire la o gamă largă de teme de raportare. EER este prezentat mai jos la secțiunea *Natura EER și înțelesul „informațiilor privind EER” și al „raportului privind EER”*.
2. În explicarea principiilor și dispozițiilor Standardului, îndrumările pleacă de la prezumția că practicienii înțeleg întregul text al Standardului.
3. Domeniul de aplicare al îndrumărilor din prezentul document se limitează la domenii specifice unde IAASB a identificat¹ că unui practician i s-ar putea părea utile îndrumările pentru a trata provocările pe care le întâlnește de obicei în aplicarea Standardului în misiunile de asigurare referitoare la EER (de acum înainte, „misiuni de asigurare privind EER”). Acele provocări sunt prezentate mai jos la secțiunea *Circumstanțele întâlnite de obicei în legătură cu misiunile de asigurare privind EER*.

Scopul și publicul vizat ale îndrumărilor

4. Scopul IAASB în emiterea îndrumărilor este să promoveze aplicarea consecventă de înaltă calitate a Standardului în misiunile de asigurare privind EER pentru:
 - A întări influența unor astfel de misiuni asupra calității raportării privind EER,
 - A spori încrederea în rapoartele de asigurare rezultate și
 - A spori credibilitatea rapoartelor privind EER astfel încât utilizatorii lor vizați să aibă încredere în acestea și să se bazeze pe ele.
5. Publicul vizat al îndrumărilor este reprezentat de practicienii care efectuează misiuni de asigurare privind EER în conformitate cu Standardul. Deși îndrumările pot, de asemenea, să sprijine alte părți într-o misiune de asigurare privind EER în înțelegerea aspectelor efectuării misiunilor de asigurare privind EER, precum persoanele care întocmesc rapoartele EER și utilizatorii acestora sau organismele de reglementare, acestea nu au fost elaborate luând în considerare nevoile unor astfel de părți.

Natura EER și înțelesul „informațiilor privind EER” și al „raportului privind EER”

6. EER cuprinde multe tipuri diferite de raportare care furnizează informații cu privire la consecințele financiare și nefinanciare ale activităților unei entități. De asemenea, EER poate conține informații prospective referitoare la aceste aspecte. Astfel de informații (denumite în acest document „informații privind EER”) pot fi despre consecințele activităților entității pentru propriile resurse și relații ale acesteia sau pentru bunăstarea în sens larg a economiei, a mediului sau a societății, ori ambele, sau despre calitatea serviciilor unui sector public sau ale unei entități nonprofit. Informațiile privind EER pot depăși informațiile legate doar de activitățile proprii ale entității. Prin urmare, aria de acoperire a misiunii de asigurare privind EER aferente trebuie să fie definită în mod clar și luată în considerare la stabilirea prezenței condițiilor prealabile pentru o misiune de asigurare (a se vedea Capitolul 3).
7. Informațiile privind EER depășesc informațiile financiare istorice incluse în mod obișnuit în declarațiile referitoare la poziția financiară sau performanța financiară și prezentările de informații aferente. Asemenea informații financiare istorice sunt exprimate în termeni financiari în legătură cu o anumită entitate, rezultate în principal din sistemul contabil al acelei entități, cu privire la

¹ [Sustținerea credibilității și a încrederii în forme emergente ale raportării externe: Zece provocări-cheie pentru misiunile de asigurare](#)

evenimente economice care au avut loc în perioade anterioare sau la condiții sau circumstanțe economice din anumite momente din trecut.

8. Informațiile privind EER pot fi prezentate ca o secțiune (secțiuni) a (ale) rapoartelor periodice convenționale emise de o companie sau o organizație, de exemplu, un raport anual sau un raport integrat ori o declarație obligatorie, precum formularul 10-K al Comisiei SUA pentru valori mobiliare și burse de valori sau raportul strategic din Regatul Unit. De asemenea, informațiile privind EER pot fi prezentate drept un raport (rapoarte) sau o declarație (declarații) separat(ă)/ separate emis(ă)/emise de o entitate, precum un raport privind sustenabilitatea, o declarație privind responsabilitatea socială corporativă, un raport privind performanța sectorului public sau un raport calitate-preț ori o declarație referitoare la gazele cu efect de seră. În acest document, atunci când misiunea de asigurare privind EER nu acoperă întregul raport privind EER, acea parte a informațiilor privind EER din raportul privind EER care face obiectul misiunii de asigurare privind EER este denumită „informații specifice privind EER”. Informațiile specifice privind EER pot fi mai puține decât un întreg raport și pot fi prezentate drept unul sau mai mulți parametri ori una sau mai multe secțiuni sau declarații. Alternativ, informațiile specifice privind EER pot fi întregul raport privind EER al entității.

Circumstanțele întâlnite de obicei în legătură cu misiunile de asigurare privind EER

9. Informațiile privind EER sunt adesea întocmite și emise voluntar de entități, dar pot fi din ce în ce mai solicitate de legi sau reglementări (precum dispoziția UE² ca o companie mare să includă o declarație nefinanciară în raportul său anual). Astfel de informații privind EER pot fi întocmite utilizând criteriile din cadrele generale, standardele sau îndrumările privind EER stabilite de legi sau reglementări, de normalizatorii internaționali sau naționali ori de alte organisme (denumite „criteriile cadrului general”), criteriile elaborate de entitate (denumite „criterii elaborate de entitate”) sau o combinație a ambelor.
10. Informațiile privind EER pot trata un subiect implicit divers (subiecte implicite diverse), sau aspecte ale acestora, care pot fi complexe și pot avea caracteristici diverse care variază de la obiective la subiective, de la istorice la prospective, sau o combinație, și pot conține atât informații nefinanciare (inclusiv nemonetare), cât și financiare. Standardul ia în considerare misiunile pentru a raporta cu privire la informațiile referitoare la subiecte care pot consta într-o combinație de informații nefinanciare și financiare. De exemplu, acolo unde informațiile financiare istorice reprezintă o parte relativ minoră, misiunea de asigurare privind EER poate fi încă efectuată în conformitate cu Standardul. Datorită gamei largi de cadre privind EER disponibile, poate exista diversitate în criteriile utilizate pentru a întocmi informațiile privind EER. De asemenea, persoanele care întocmesc raportul utilizează deseori criterii elaborate de entitate pe lângă criteriile cadrului general sau în locul acestora. Prin urmare, poate exista o oportunitate mai mare pentru subiectivismul conducerii în selectarea sau elaborarea criteriilor. Așadar, este important pentru practicieni să exercite scepticismul profesional și raționamentul profesional în efectuarea misiunilor de asigurare privind EER (a se vedea Capitolul [2](#)).
11. Rezultatele măsurării sau evaluării aspectelor subiectului implicit privind EER prin aplicarea criteriilor sunt prezentate în informațiile privind EER, iar natura acelor rezultate poate fi diversă. Unele pot fi prezentate în principal în termeni cantificați, iar altele pot fi prezentate în principal în termeni calitativi (narativi sau descriptivi). În ambele cazuri, prezentarea principală poate fi însoțită de prezentări de informații aferente. Prin urmare, rapoartele privind EER pot fi diverse în ceea ce privește structura și formatul.
12. De asemenea, informațiile privind EER pot fi prezentate în diverse forme, inclusiv ca text, scheme, grafice, diagrame, imagini sau videoclipuri integrate.
13. Este adesea posibil ca procesul entității de a întocmi raportul privind EER și alte componente ale sistemului de control intern al entității relevante pentru întocmirea raportului privind EER să nu fie dezvoltate complet, mai ales atunci când o entitate începe pentru prima dată să își întocmească raportul privind EER (a se vedea Capitolul [6](#)).

² A se vedea: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/non-financial-reporting_en

Autoritatea îndrumărilor

14. Standardul este reglementarea cu autoritate a IAASB care guvernează desfășurarea altor misiuni de asigurare decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice. Prin urmare, Standardul guvernează misiunile de asigurare privind EER. Nu există nicio dispoziție care să facă referire la îndrumări în efectuarea unei astfel de misiuni, dar îndrumările pot fi utilizate ca material de referință în acest sens. Îndrumările nu reprezintă un text exhaustiv care abordează toate aspectele efectuării unei misiuni de asigurare privind EER.
15. Acest document conține îndrumări fără valoare de normă. În consecință, îndrumările nu introduc dispoziții suplimentare față de cele din Standard. În mod similar, îndrumările nu înlocuiesc sau nu modifică niciuna dintre dispozițiile sau materialul aplicativ din Standard.
16. Deși îndrumările pot fi utile în efectuarea altor tipuri de misiuni de asigurare decât misiunile de asigurare privind EER acestea nu au fost elaborate având în vedere astfel de misiuni. Standardul tratează misiunile de asigurare, așa cum sunt descrise în *Cadrul general internațional pentru misiunile de asigurare*, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice. Exemple de misiuni de asigurare referitoare la diverse tipuri de subiecte implicite, și măsura în care îndrumările le tratează sau nu le tratează, sunt incluse în Tabelul 2 din Anexa 2, *Tipuri de raportare, exemplu de cadre generale utilizate și dacă sunt acoperite de aceste îndrumări privind EER*.
17. Standardul poate fi utilizat atât în misiuni de atestare, cât și în misiuni directe (a se vedea punctul 2 al Standardului). Îndrumările sunt scrise în contextul misiunilor de atestare. Practicianul poate adapta și completa îndrumările, după caz, în circumstanțele misiunii pentru o misiune directă, totuși îndrumările nu au fost elaborate punându-se accentul pe misiunile directe.

Utilizarea îndrumărilor

18. Îndrumările din acest document sunt structurate în capitole care se referă la etape specifice și alte aspecte ale unei misiuni de asigurare privind EER efectuate în conformitate cu Standardul. [Diagrama 1](#) de mai jos este utilă pentru vizualizarea acestui document în contextul efectuării unei misiuni de asigurare privind EER. Ordonarea capitolelor din acest document urmează fluxul etapelor și alte aspecte ale efectuării unei misiuni, așa cum sunt reprezentate în diagramă. Capitolele 10 și 11 tratează considerente specifice de la acceptare la raportarea în contextul informațiilor privind EER calitative și, respectiv, prospective; îndrumările din acele capitole sunt concepute pentru a fi citite împreună cu îndrumările relevante din alte capitole.
19. Fiecare capitol este structurat pentru a răspunde întrebărilor „Ce”, „De ce” și „Cum” ale îndrumărilor din acest document. În introducerea fiecărui capitol este descrierea aspectelor tratate de îndrumările din acel capitol („Ce”) în subcapitolul „Aspectele tratate de îndrumările din acest capitol”. Acea descriere este urmată de o explicație privind circumstanțele în care îndrumările din acel capitol pot fi utile pentru practicieni („De ce”), cu subtitlul „Circumstanțele în care îndrumările din acest capitol le pot fi utile practicienilor”.
20. Restul fiecărui capitol („Cum”) asigură în general un proces de reflecție pentru tratarea provocărilor evidențiate în „De ce”. Prin procesul de reflecție sunt identificate considerentele care îl pot ajuta pe practician. Considerentele sunt legate, acolo unde este relevant, de dispozițiile și materialul aplicativ din Standard sau de îndrumările și exemplele specifice din aceleași capitole sau din altele.
21. Îndrumările utilizează terminologia folosită în Standard atunci când conceptele care sunt discutate sunt tratate în Standard. Atunci când este necesar, alți termeni sunt identificați și explicați în îndrumări și centralizați într-o listă de termeni stabilită în Anexa 1, *Termeni utilizați în aceste îndrumări*.

22. [Diagrama 1](#) de mai jos oferă o prezentare generală a tuturor aspectelor efectuării unei misiuni de asigurare privind EER conform Standardului (a se vedea descrierile și numerele punctelor din benzile verzi, rândurile și titlurile coloanelor). Diagrama asociază fiecare dintre dispozițiile Standardului (a se vedea benzile verzi) și fiecare capitol al acestui document (a se vedea căsuțele portocalii) cu acele aspecte ale efectuării unei misiuni de asigurare privind EER la care se referă acestea. De asemenea, diagrama indică (a se vedea săgețile verzi) dispozițiile Standardului tratate de fiecare capitol și capitolele care fac referire la îndrumările dintr-un capitol precedent. Acele aspecte ale efectuării unei misiuni de asigurare privind EER și acele dispoziții ale Standardului care nu sunt tratate în acest document sunt prezentate cu text gri.

Controlul calității (31-36)								
Dispoziții de etică (20)								
Competența (31 literele (b)-(c), 32 litera (a), 39, 52 litera (a), 53)				Capitolul 1 Aplicarea competenței și a capacităților adecvate				
Raționamentul profesional și scepticismul profesional (37-38)				Capitolul 2 Exercițarea scepticismului profesional și a raționamentului profesional				
Efectuarea misiunii de asigurare	Acceptarea și continuarea	Planificarea (40, 42-43)		Proceduri pentru obținerea de suficiente probe adecvate			Formularea concluziei privind asigurarea	Întocmirea raportului de asigurare și a altor comunicări
		Înțelegerea circumstanțelor misiunii și a probabilității sau riscurilor de denaturare semnificativă		Proiectarea	Efectuarea	Altele		
(14-19)	(21-30)	(41, 44 litera (a), 45, 46 L/R, 47 L/R)		(48 L/R litera (a))	(48 L/R litera (b), 49, 50-51)	(52-63)	(44 litera (b), 64-66)	(67-70, 71-77, 78)
	↓	↓	↓	↓	↓		↓	↓
	Capitolul 3 <i>Stabilirea condițiilor prealabile și convenirea domeniului de aplicare ale...</i>	Capitolul 4 <i>Analizarea procesului entității de identificare a subiecților de raportare</i>	Capitolul 6 <i>Analizarea procesului utilizat pentru a întocmi informațiile specifice sau controlul intern asupra întocmirii acestora</i>	Capitolul 8 <i>Obținerea probelor</i>			Capitolul 12 <i>Comunicarea în mod eficient în raportul de asigurare</i>	
		↓		↓			↓	
		Capitolul 5 <i>Evaluarea gradului de adecvare și a disponibilității criteriilor</i>		Capitolul 7 <i>Utilizarea aserțiunilor</i>			Capitolul 9 <i>Analizarea pragului de semnificație al prezentărilor eronate</i>	
Capitolul 10 <i>Tratarea informațiilor privind EER calitative</i> și Capitolul 11 <i>Tratarea informațiilor privind EER prospective</i>								
Documentarea (79-83)								

Diagrama 1 – Relațiile dintre etapele misiunii, dispozițiile Standardului și aceste îndrumări

Capitolul 1: Aplicarea competenței și a capacităților adecvate

Aspectele tratate de îndrumările din acest capitol

23. Acest capitol oferă îndrumări cu privire la desemnarea echipei misiunii cu competența și capacitățile care pot fi necesare pentru a efectua o misiune de asigurare privind EER și pentru a respecta dispozițiile de la punctele 31-32 ale Standardului. De asemenea, acesta oferă îndrumări cu privire la competența necesară a partenerului de misiune și responsabilitatea acestuia pentru:
- Gestionarea competenței combinate a echipei misiunii și a oricăror experți externi ai practicianului; și
 - Angrenarea corespunzătoare a unei astfel de competențe combinate, pe parcursul misiunii, prin coordonarea, supervizarea și revizuirea activității membrilor echipei misiunii.
24. Îndrumările pun accentul pe competența practicianului de a efectua misiunea de asigurare privind EER în conformitate cu dispozițiile Standardului și de a emite un raport de asigurare care:
- Este adecvat în aceste circumstanțe; și
 - Va spori gradul de încredere al utilizatorilor vizați în informațiile specifice.
25. Competența necesară pentru a efectua o misiune de asigurare privind EER include atât competența în ceea ce privește aptitudinile și tehnicile de asigurare („competența în ceea ce privește asigurarea”), cât și competența în ceea ce privește subiectul implicit al misiunii și măsurarea sau evaluarea sa („competența în ceea ce privește subiectul specific”).

Circumstanțele în care îndrumările din acest capitol le pot fi utile practicienilor

26. Așa cum s-a discutat în Introducere, raportarea privind EER poate fi diversă, atât în privința formatului, cât și în privința aspectelor raportate. De asemenea, raportarea poate fi calitativă, cuprinzând o descriere narativă sau informații calitative pe lângă numere financiare și nefinanciare. Cadrele generale și criteriile utilizate pentru a măsura sau a evalua subiectul implicit (subiectele implicite) pot fi în etapele incipiente de elaborare, iar guvernarea, procesele și sistemele de control intern referitoare la întocmirea rapoartelor privind EER pot fi deseori mai puțin elaborate decât într-un context de raportare financiară, mai ales atunci când o entitate începe pentru prima oară să își întocmească raportarea privind EER. Toate aceste aspecte influențează competența corespunzătoare în ceea ce privește asigurarea și subiectul specific, de exemplu, aptitudinile științifice, ingineresti sau de altă natură, care pot fi necesare pentru a efectua misiunea, în funcție de circumstanțele specifice ale misiunii.
27. Competența în ceea ce privește subiectul specific care poate fi necesară într-o misiune de asigurare privind EER o poate depăși pe cea deținută în mod normal de majoritatea partenerilor de misiune. Într-un astfel de caz, poate fi necesar să se utilizeze activitatea unui expert al practicianului.
28. Un astfel de expert are aptitudini și cunoștințe specializate care permit o opinie avizată și bine informată cu privire la subiectul implicit, dar este posibil ca acesta să nu aibă competența în ceea ce privește asigurarea care este necesară pentru a efectua o misiune de asigurare în conformitate cu Standardul. În timp ce unui expert al practicianului nu i se impune să aibă competență în ceea ce privește asigurarea, acesta ar putea avea nevoie de înțelegerea suficientă a Standardului pentru a-i permite să coreleze activitatea care i-a fost atribuită cu obiectivele misiunii.

Desemnarea echipei cu competență adecvată în ceea ce privește asigurarea și competență în ceea ce privește subiectul specific

29. Competența în ceea ce privește asigurarea trebuie aplicată ca parte a unui proces iterativ, sistematic al misiunii cu scopul obținerii de suficiente probe adecvate pentru a sprijini concluzia practicianului în ceea ce privește asigurarea. Competența în ceea ce privește asigurarea include acele aptitudini și tehnici menționate la punctul A9 al Standardului; în consecință, competența în ceea ce privește asigurarea este diferită de, și impune mai mult decât, aplicarea competenței în ceea ce privește subiectul specific.
30. În ceea ce privește misiunile de asigurare privind EER mai extinse sau mai complexe, ori când măsurarea sau evaluarea subiectului implică necesități specializate, practicianul poate considera că este necesar ca activitatea să fie realizată de o echipă multidisciplinară care cuprinde atât competența adecvată în ceea ce privește asigurarea, cât și unul sau mai mulți experți ai practicianului. Membrii echipei misiunii, alții decât partenerul de misiune (a se vedea punctele [37-41](#) de mai jos pentru îndrumări cu privire la competența partenerului de misiune), care efectuează misiunea, pot avea fiecare o combinație de competență mai mult sau mai puțin extinsă în ceea ce privește asigurarea și competență mai mult sau mai puțin extinsă în ceea ce privește subiectul specific. Totuși, membrii echipei misiunii ar putea avea nevoie de o anumită competență în ceea ce privește ambele aspecte, precum și de cunoștințe în industria și sectorul respective, pentru a fi capabili să ia în considerare nevoile de informare ale utilizatorilor vizați și să exercite scepticismul profesional și raționamentul profesional necesare în timpul planificării și efectuării unei misiuni de asigurare.
31. În plus, atât practicienii, cât și experții practicienilor pot să aibă competență specializată într-un anumit domeniu, de exemplu, un practician în asigurare poate fi un specialist în asigurarea sistemelor și controalelor IT, în asigurarea informațiilor privind sustenabilitatea sau în asigurarea tehnicilor și metodologiilor de eșantionare; un expert al practicianului, cum ar fi un biochimist, poate deține cunoștințe în evaluarea și gestionarea deșeurilor de mediu sau un avocat poate deține cunoștințe în ceea ce privește legislația privind mediul înconjurător sau drepturile omului.
32. Ce constituie o competență suficientă în ceea ce privește subiectul specific depinde de circumstanțele misiunii și diferă de la o misiune la alta. Măsura în care partenerul de misiune deține o competență suficientă în ceea ce privește subiectul specific pentru a accepta responsabilitatea pentru concluzia privind asigurarea și măsura în care este utilizată activitatea experților, și modul în care aceasta este utilizată, sunt aspecte ce țin de raționamentul profesional pentru partenerul de misiune și pot presupune luarea în considerare a unor factori precum:
 - (a) Raționamentul aplicat în identificarea temelor de raportare pentru includerea în informațiile privind EER ale entității;
 - (b) Raționamentul aplicat în convenirea asupra informațiilor specifice care intră sub incidența misiunii de asigurare privind EER;
 - (c) Natura și complexitatea subiectului implicat și măsurarea sau evaluarea sa;
 - (d) Măsura în care subiectul implicat se pretează pentru o măsurare precisă sau măsura în care există un grad înalt de incertitudine a măsurării care ar putea avea nevoie de cunoștințe și raționament semnificative în legătură cu subiectul implicat; și
 - (e) Competența și experiența anterioară a partenerului de misiune și a echipei misiunii în legătură cu subiectul implicat.
33. Următorul exemplu ilustrează câteva dintre considerentele referitoare la competența colectivă a acelor persoane ce urmează să desfășoare misiunea care se poate aplica într-o misiune relativ mai puțin complexă.

EXEMPLU

O firmă de servicii profesionale raportează în mod voluntar, și solicită asigurare, cu privire la:

- Emisiile sale de gaze cu efect de seră (GHG) din electricitatea achiziționată pentru un singur sediu;
- Consumul de apă măsurat pentru sediul său; și
- Numărul de angajați în funcție de gen și categorie.

În acest exemplu, probabil că un partener de misiune și unul sau mai mulți practicieni cu competență și experiență în misiunile de asigurare referitoare la sustenabilitate vor putea efectua misiunea pentru a îndeplini dispozițiile Standardului fără a fi necesară angajarea de cunoștințe suplimentare în legătură cu subiectul specific.

În schimb, o companie energetică întocmește un raport și solicită asigurare cu privire la calitatea apelor uzate asociate cu o centrală electrică. Un partener de misiune poate utiliza un biolog, un chimist sau un fizician (expertul practicianului), după caz, pentru a ajuta la elaborarea și realizarea procedurilor asociate cu măsurarea calității apelor uzate.

34. Într-o misiune mai complexă, practicianul poate considera că este util să întocmească o matrice a competențelor care să determine competențele în ceea ce privește asigurarea și subiectul implicit necesare pentru a efectua misiunea și pe cele ale membrilor-cheie ai echipei misiunii și ale altor persoane a căror activitate trebuie utilizată în efectuarea misiunii. De asemenea, o matrice poate ajuta la identificarea locului în care competența în ceea ce privește subiectul specific într-un domeniu specializat poate fi necesară pentru practician și dacă acea competență este disponibilă pentru practician din propria sa firmă ori rețea (expertul intern al practicianului) sau ar putea fi necesar să fie obținută din exteriorul firmei sau al rețelei (expertul extern al practicianului).
35. Cu cât misiunea este mai complexă, cu atât mai necesar poate fi să se analizeze modul în care activitatea practicienilor și activitatea experților practicianului trebuie integrate în întreaga misiune. Aplicarea corespunzătoare a competențelor în efectuarea misiunii depinde de practicienii și experții practicianului care trebuie să efectueze misiunea:
- Ambii având competența corespunzătoare pentru a îndeplini rolurile care le sunt atribuite; și
 - Lucrând împreună eficient, ca o echipă multidisciplinară, la efectuarea misiunii.
36. Pot exista aspecte multiple ale informațiilor specifice care implică utilizarea activității unor experți diferiți ai practicianului sau atunci când entitatea este o organizație mare, diversă și complexă, a altor practicieni care efectuează o parte din activitate în numele practicianului. În acest caz, poate fi important să se comunice în mod clar cu acei experți ai practicianului sau cu alți practicieni în ceea ce privește aria de acoperire și plasarea în timp ale activității lor și despre constatările acestora.

EXEMPLU

O companie mare cu diverse operațiuni de minerit într-o serie de teritorii a solicitat asigurare cu privire la raportul său referitor la mediu, printre alte teme. Raportul referitor la mediu include informații privind EER despre gestionarea iazurilor de decantare ale companiei; consumul de apă; impactul asupra calității apei; impactul zgomotelor și al vibrațiilor; gestionarea biodiversității și reabilitarea terenului; emisiile de gaze cu efect de seră; gestionarea materialelor periculoase; incidentele legate de sănătate și siguranță și prevenirea situațiilor de urgență.

În acest exemplu, poate fi necesar să se utilizeze activitatea unui număr de experți ai practicianului precum ingineri geotehniști, geochimiști, cercetători pe probleme de mediu, experți în sănătate și siguranță și experți juridici. În plus, ar putea fi necesară utilizarea activității altor practicieni în legătură cu operațiunile de minerit ale entității aflate în alte teritorii.

Într-un astfel de caz, poate fi important pentru practician:

- Să comunice clar cu experții practicianului sau cu alți practicieni despre domeniul de aplicare și plasarea în timp ale activității lor;
- Să analizeze în ce măsură practicianul ar putea avea nevoie să fie implicat în activitatea experților practicianului sau a altor practicieni pentru a le coordona, superviza și revizui activitatea; și
- Să comunice altor membri ai echipei misiunii constatările provenite din activitatea experților practicianului sau a altor practicieni.

Competența și responsabilitățile partenerului de misiune

37. Standardul, punctul 31 literele (b)-(c), impune ca, pe lângă a fi satisfăcut că acele persoane care urmează să desfășoare misiunea au competența și capacitățile corespunzătoare, partenerul de misiune trebuie să aibă competențe în ceea ce privește aptitudinile și tehnicile de asigurare dezvoltate prin pregătire intensă și experiență practică, precum și competență suficientă în ceea ce privește subiectul specific spre a accepta responsabilitatea pentru concluzia privind asigurarea.
38. Un practician poate utiliza activitatea unui expert al practicianului dacă, după ce a respectat dispozițiile punctului 52 al Standardului, acesta ajunge la concluzia că activitatea celui expert este adecvată scopurilor practicianului. Totuși, partenerul de misiune are responsabilitatea unică pentru misiune. Acea responsabilitate nu este redusă de activitatea expertului practicianului. Partenerul de misiune trebuie să cunoască suficient de bine subiectul implicit și să aibă competență suficientă în ceea ce privește subiectul specific, pe lângă faptul că trebuie să aibă competență vastă în ceea ce privește asigurarea, pentru a putea:
- (a) Dacă este necesar, să pună întrebări corespunzătoare expertului și să aprecieze dacă răspunsurile sunt logice în circumstanțele misiunii;
 - (b) Să evalueze activitatea expertului și, în măsura în care este necesar, să o integreze în activitatea echipei misiunii în ansamblu; și
 - (c) Să își asume responsabilitatea pentru concluziile la care s-a ajuns.
39. În mod similar, un practician poate utiliza activitatea funcției de audit intern a entității dacă, după ce a respectat dispozițiile punctului 55 al Standardului, acesta ajunge la concluzia că activitatea funcției de audit intern este adecvată scopului misiunii.

- (b) Semnificația activității efectuate de acea persoană în contextul misiunii în ansamblu;
 - (c) Riscurile denaturării semnificative în chestiunea la care se referă activitatea practicianului care oferă servicii de asigurare sau a expertului practicianului;
 - (d) Dacă expertul practicianului este intern sau extern firmei practicianului;
 - (e) Măsura în care expertul practicianului înțelege ISAE-urile relevante suficient pentru a-i permite să facă legătura între activitatea atribuită acestuia și obiectivele misiunii; și
 - (f) Dacă firma are sau nu o metodologie bine dezvoltată pentru ca practicienii să o respecte atunci când efectuează un anumit tip de misiune de asigurare privind EER.
45. De exemplu, acolo unde există o complexitate mai mare în subiectul implicat sau în măsurarea ori evaluarea sa sau activitatea persoanei este mai semnificativă pentru misiune în ansamblu, este posibil să fie nevoie de o gestionare, supervizare, revizuire și integrare mai considerabile ale acelei activități decât dacă subiectul specific este mai puțin complex sau activitatea persoanei are legătură cu o parte mai puțin semnificativă a misiunii. Acest lucru este ilustrat în diagrama de mai jos.

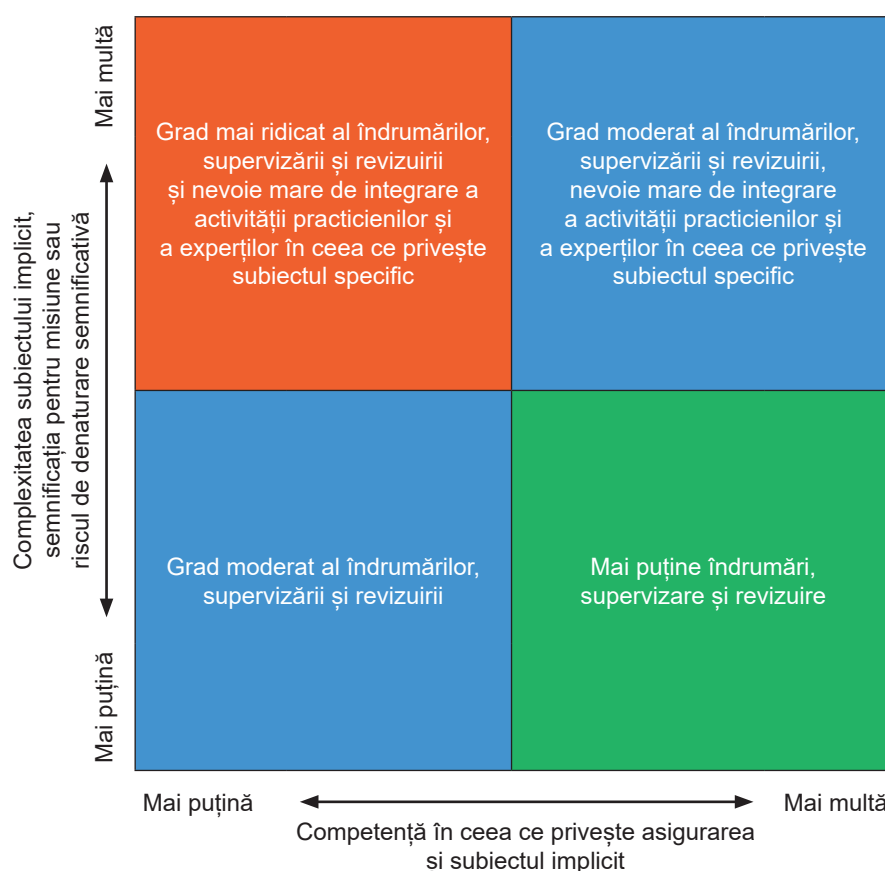


Diagrama 3 – Complexitatea și semnificația aferente gestionării, supervizării și revizuirii

Alte considerente referitoare la controlul calității

46. Premisa pe care se bazează Standardul include ca practicienii să fie membri ai unei firme care se supune unor dispoziții referitoare la controlul calității care sunt cel puțin la fel de solicitante ca ISQC 1³. Acele dispoziții prevăd ca firma să stabilească și să mențină un sistem de control al calității care cuprinde politici și proceduri documentate care abordează aspectele stabilite la punctul A61

³ Standardul Internațional privind Managementul Calității (ISQM) 1 înlocuiește ISQC 1. Firmele sunt obligate să aibă sisteme de management al calității elaborate și implementate în conformitate cu ISQM 1 până la 15 decembrie 2022.

al Standardului și care sunt comunicate personalului firmei. Atunci când nu se supune unor astfel de dispoziții referitoare la controlul calității, practicianul nu poate efectua o misiune de asigurare privind EER în conformitate cu Standardul.

47. Practicienii sunt deseori profesioniști contabili (de exemplu, persoane care sunt membre ale unui organism membru al IFAC), dar Standardul stabilește că un practician competent, altul decât un profesionist contabil, poate alege să declare conformitatea cu Standardul. Declarația conformității include declararea că acesta:
- Respectă dispozițiile Standardului care tratează propria sa competență și competența altora care urmează să desfășoare misiunea.
 - Este capabil să prezinte dovezi că este membru al unei firme care se supune unor dispoziții privind controlul calității care sunt cel puțin la fel de solicitante ca ISQC 1.
 - Respectă dispoziții de etică și privind independența relevante care sunt cel puțin la fel de stricte precum [Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili \(inclusiv Standardele Internaționale privind Independența\)](#).
48. Atunci când entitatea are o filială, o divizie, o sucursală sau o bază operațională într-o jurisdicție diferită sau într-o locație la distanță, practicianul poate utiliza activitatea unui alt practician pentru a efectua proceduri de asigurare la acea entitate. Totuși, partenerul de misiune rămâne responsabil pentru concluzia generală privind asigurarea și pentru controlul calității misiunii.
49. Standardul, punctul 53, îi impune practicianului să evalueze dacă activitatea unui alt practician a cărui activitate este utilizată, de exemplu, într-o misiune cu mai multe echipe sau mai multe locații este adecvată scopului practicianului. Îndrumările de la punctele A121-A135 ale Standardului, deși scrise în contextul utilizării activității unui expert al practicianului, identifică o serie de factori care pot fi luați în considerare și, prin urmare, pot de asemenea furniza îndrumări utile în acest context. Faptul dacă celălalt practician respectă ISQC 1 sau este membru al aceleiași rețele de firme și, dacă da, dacă acea rețea se supune sistemelor și proceselor comune pentru a respecta ISQC 1 poate fi un factor, printre alți factori, de care trebuie să se țină cont la analizarea nivelului adecvat al gestionării, supervizării și revizuirii activității celui alt practician.

Capitolul 2: Exercițarea scepticismului profesional și a raționamentului profesional

Aspectele tratate de îndrumările din acest capitol

50. Acest capitol:

- Analizează de ce scepticismul profesional și exercițarea raționamentului profesional prevăzute de punctele 37-38 ale Standardului sunt importante într-o misiune de asigurare privind EER;
- Analizează și dă exemple de lucruri ce pot împiedica exercițarea scepticismului profesional într-o misiune de asigurare privind EER;
- Indică aptitudinile și comportamentele care pot sprijini exercițarea scepticismului profesional; și
- Dă exemple de exercițarea a scepticismului profesional și a raționamentului profesional în contextul unei misiuni de asigurare privind EER.

Circumstanțele în care îndrumările din acest capitol le pot fi utile practicienilor

51. Într-o misiune de asigurare privind EER, poate fi dificil:

- (a) De înțeles nevoile utilizatorilor vizați, inclusiv faptul că diverse grupuri de utilizatori pot avea nevoi decizionale diferite;
- (b) De înțeles relațiile complexe dintre diversele aspecte ale subiectului implicat privind EER și impacturile lor în contextul activității entității și importanța relativă a acestora. Cu cât entitatea este mai mare, mai complexă și mai diversă (de exemplu, cu cât este mai mare răspândirea sa geografică și cu cât este mai dependentă de un lanț de aprovizionare lung și divers), cu atât poate fi mai dificil de înțeles:
 - (i) Dacă subiectul implicat este adecvat în circumstanțele misiunii sau
 - (ii) Cât de multă importanță trebuie acordată fiecărui aspect al informațiilor specifice în contextul informațiilor privind EER în ansamblu;
- (c) De stabilit măsura în care criteriile sunt adecvate, când există numeroase cadre generale, criterii sau baze de întocmire privind EER posibile pentru fiecare subiect implicat din care poate selecta persoana care întocmește raportul. Acest lucru poate fi dificil atunci când informațiile specifice privind EER sunt raportate în mod voluntar, fără supraveghere reglementară;
- (d) De stabilit dacă ipotezele și metodele utilizate de persoana care întocmește raportul sunt adecvate, deoarece:
 - (i) Ar putea exista numeroase ipoteze sau metode acceptabile care ar putea fi utilizate sau
 - (ii) Măsurarea sau evaluarea subiectului implicat poate fi complexă sau poate face obiectul unor incertitudini, de exemplu, potențiale riscuri legate de climă, probabilitatea apariției acestora și impactul lor preconizat pe termen scurt, mediu și lung, financiar și nefinanciar, asupra unei entități, iar atât măsurarea, cât și evaluarea lanțului său de aprovizionare pot fi complexe și pot fi expuse unui grad ridicat de incertitudine;
- (e) De recunoscut circumstanțele neobișnuite sau omisiunile unor informații atunci când acestea apar, deoarece:
 - (i) Cadrele generale de raportare privind EER sunt deseori încă în curs de perfecționare, permițând diferite interpretări sau aplicații ale criteriilor,

- (ii) Sistemele, procesele și controalele entităților pot fi încă în curs de dezvoltare sau poate exista o implicare mai mică a persoanelor responsabile cu guvernanta („TCWG”) în gestionarea aspectelor privind EER sau o prioritate mai mică acordată acestora decât pentru performanța și strategia financiară; prin urmare, denaturările, inclusiv omisiunile, de informații pot apărea fără a fi prevenite sau detectate și corectate;
 - (f) De evaluat dacă denaturările necorectate sunt semnificative, individual sau împreună, deoarece:
 - (i) Utilizatorii vizați pot avea nevoi diverse; ceea ce este semnificativ pentru un grup poate să nu fie pentru altul, sau
 - (ii) Pot exista numeroase aspecte diferite în ceea ce privește informațiile specifice, fără nicio bază comună pentru agregarea și evaluarea denaturărilor;
 - (g) De evaluat suficiența și gradul de adecvare ale probelor obținute; de exemplu, persoana care întocmește raportul ar fi putut utiliza informații generate de părți externe la întocmirea informațiilor specifice privind EER; și
 - (h) De formulat o concluzie în privința măsurii în care informațiile specifice nu conțin denaturări semnificative.
52. În plus față de factorii de mai sus, alte presiuni, precum presiunile legate de onorariu sau timp, pot acționa ca impedimente în exercitarea scepticismului profesional, la fel cum poate o cultură organizațională sau un „ton la vârf” fie la entitate, fie la firma practicianului. În timp ce presiunile legate de onorariu sau timp și „tonul la vârf” nu sunt unicele considerente pentru misiunile de asigurare privind EER, acestea pot fi prevalente în misiunile de asigurare privind EER deoarece:
- Este posibil ca entitățile să nu acorde aspectelor privind EER aceeași importanță pe care o acordă performanței și raportării financiare sau s-ar putea să nu existe o dispoziție de reglementare pentru a raporta despre aspectele privind EER, astfel că poate exista o presiune mai mare pentru a menține onorariile scăzute, care generează presiuni legate de timp pentru echipa misiunii;
 - „Tonul la vârf” al unei entități care nu acordă importanță aspectelor privind EER poate avea ca rezultat alocarea de resurse mai puține pentru sistemele și procesele de dezvoltare pentru a gestiona și a raporta cu privire la informațiile specifice;
 - Entitățile sau partenerii de misiune pot fi mai puțin dispuse (dispuși) să pună în discuție aspectele sau să accepte să fie puse în discuție aspectele atunci când nu există niciun mod general acceptat de măsurare sau evaluare și raportare a informațiilor privind EER.
53. Pot exista, de asemenea, impedimente în exercitarea scepticismului profesional care apar ca rezultat al factorilor la nivelul firmei, la nivel de misiune sau la nivel personal. De exemplu, trăsăturile personale precum subiectivismul, atitudinile, credințele și valorile personale pot fi mai prevalente pentru un anumit subiect specific privind EER (anumite subiecte specifice privind EER), precum atenuarea schimbărilor climatice, conservarea biodiversității, eliminarea în condiții de siguranță a deșeurilor periculoase, tratamentul echitabil al comunităților locale și egalitatea de gen sau etnică, decât pentru aspecte precum fluctuația personalului și practicile de recrutare. Alte posibile impedimente interne în firma practicianului sunt cuprinse în Diagrama 4.

54. Cunoștințele suficiente despre circumstanțele misiunii, precum și competența în ceea ce privește asigurarea sunt importante pentru a putea exercita scepticismul profesional și raționamentul profesional în luarea deciziilor referitoare la misiune. Punctele A76-A85 din Standard menționează motivele pentru care sunt necesare păstrarea unei atitudini de scepticism profesional și exercitarea raționamentului profesional și în ce circumstanțe pot fi acestea importante.

Exercitarea scepticismului profesional

Ce este scepticismul profesional?

O atitudine care include o minte iscoditoare, vigilență în ceea ce privește condițiile care pot indica o posibilă denaturare și o evaluare critică a probelor (a se vedea punctul [12 litera \(u\)](#) din Standard)

55. Scepticismul profesional se poate baza pe o atitudine care nu este nici cinică în mod nejustificat, nici nu acceptă reprezentări care sună plauzibil sau răspunsuri la întrebări luate ca atare, doar dacă aceste reprezentări sau răspunsuri nu susțin alte probe obținute.
56. Este important să înțelegem scepticismul profesional drept o atitudine a practicianului. Prin urmare, scepticismul profesional într-o misiune de asigurare privind EER este similar scepticismului profesional din orice altă misiune de asigurare, deși, așa cum se prezintă la punctele [51](#), [52](#) și [53](#), poate exista o nevoie accentuată de exercitare a scepticismului profesional în aspectele unei misiuni de asigurare privind EER.
57. Importanța scepticismului profesional pentru interesele utilizatorilor vizați poate fi subliniată de un risc crescut de denaturare semnificativă, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, care rezultă din:
- Complexitatea ridicată a întreprinderii și a raportării privind EER;
 - Schimbările rapide de care au nevoie întreprinderile pentru a se adapta circumstanțelor schimbătoare;
 - Reglementările sporite;
 - Cererea crescută privind transparența informațiilor;
 - Apelul la o responsabilitate mai mare a întreprinderii pentru acțiunile sale; și
 - Utilizarea mai multor judecăți, estimări și ipoteze de către persoanele care întocmesc raportul privind EER.
58. Diagrama de mai jos indică:
- Factorii care contribuie la nevoia de scepticism profesional în contextul unei misiuni de asigurare privind EER, de asemenea prezentați la punctele [51](#), [52](#) și [53](#); și
 - Unele impedimente posibile în exercitarea scepticismului profesional.
59. Ea nu are menirea de a ilustra toți factorii posibili sau toate impedimentele posibile, dar îi (le) indică pe cei (cele) care pot influența exercitarea scepticismului profesional de către practician. Căsuțele punctate au scopul de a indica faptul că practicianul poate identifica impedimente sau factori suplimentari. Cunoașterea acestor factori îi poate ajuta pe practicieni să reducă impactul lor prin luarea măsurilor corespunzătoare.

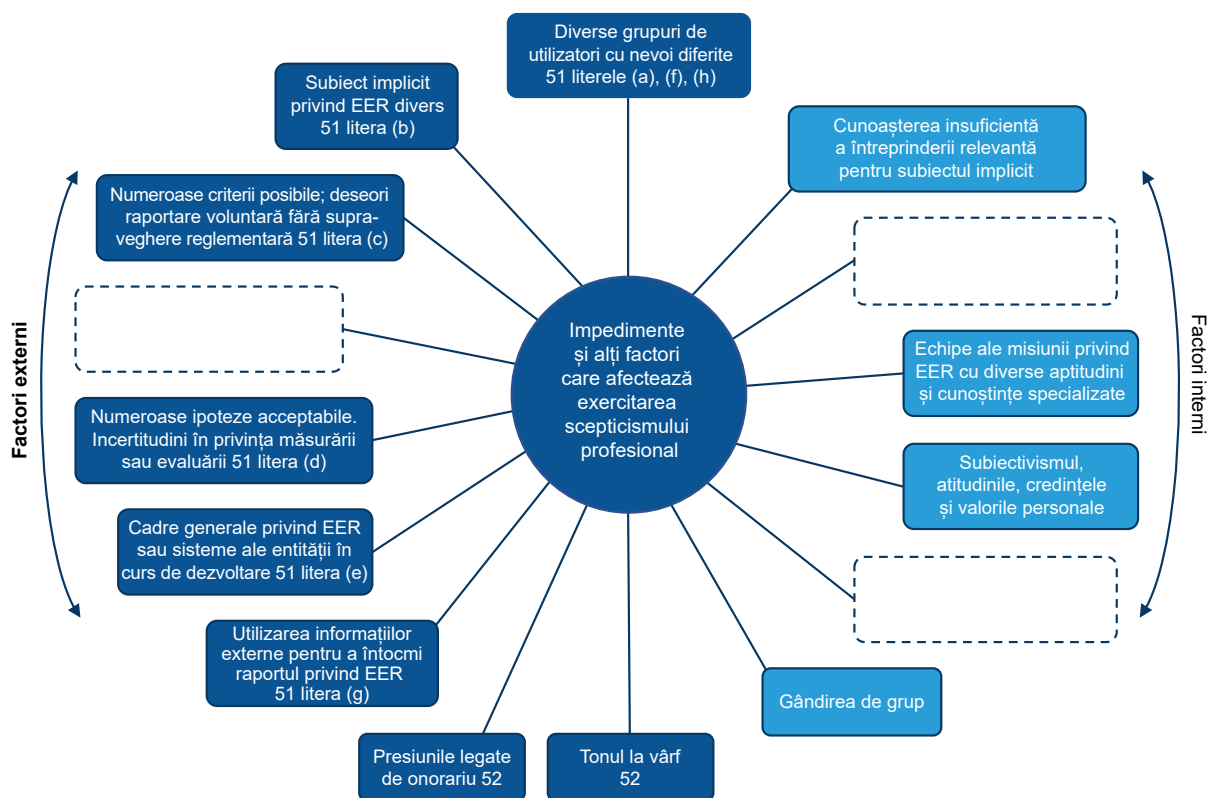


Diagrama 4 – Factori care cresc nevoia de exercitare a scepticismului profesional și posibilele impedimente care afectează exercitarea acestuia

60. Următoarele sunt două exemple de modalitate în care factorii care nu țin de practician într-o misiune de asigurare privind EER pot contribui la nevoia de scepticism profesional în circumstanțele misiunii.

Exemplu – Lipsa angajamentului din partea TCWG

Persoanele responsabile cu guvernanta ale unei entități acordă puțină atenție problemelor de mediu și celor sociale, preferând să-și concentreze atenția pe maximizarea rentabilității financiare pe termen scurt pentru proprietari și pe extinderea firmei. Ele delegează problemele de mediu și pe cele sociale membrilor echipei de conducere cu abilități și cunoștințe specializate. Remunerarea personalului din conducere include un bonus pentru atingerea unor obiective prestabilite în toate domeniile performanței entității.

Fără o guvernanta și o supraveghere corespunzătoare, este posibil ca problemele de mediu și cele sociale să nu fie considerate importante, iar raportarea să nu fie elaborată cu rigoarea care este acordată raportării performanței financiare. Drept urmare, s-ar putea ca problemele de mediu și cele sociale ale entității să nu fie bine gestionate sau să apară erori în informațiile privind EER fără a fi detectate și corectate. Bonusurile bazate pe performanță, împreună cu lipsa supravegherii, pot crește riscul unei denaturări cauzate de fraudă, ceea ce accentuează nevoia ca practicianul să exercite scepticismul profesional. Indicatorii unei nevoi accentuate de scepticism profesional ar putea include, de exemplu, identificarea unor probe incompatibile cu cele deja obținute, acționarea de către conducere într-o manieră suspectă sau neoferind probele sau explicațiile adecvate.

O societate minieră raportează în privința alinierii sale la Obiectivele de dezvoltare durabilă ale ONU („SDG-uri”). Aceasta a utilizat mai multe cadre generale de raportare ca bază pentru selectarea criteriilor și și-a dezvoltat propriile criterii suplimentare pentru a completa criteriile cadrului general. Ea a ales să excludă din raportarea sa *Fără sărăcie* (SDG1), *Zero foame* (SDG2) și *Viața subacvatică* (SDG14).

Poate fi dificil pentru practician să stabilească măsura în care criteriile selectate și elaborate sunt adecvate. SDG-urile sunt principii de nivel înalt, care acoperă o gamă largă de aspecte ale subiectului implicit, și nu există un cadru general de raportare obligatoriu (set de criterii) care să fie utilizat. De asemenea, poate fi dificil pentru practician să stabilească dacă este potrivit pentru entitate să omită informații, precum cele referitoare la cele trei obiective menționate mai sus. În timp ce entitățile nu au obligația de a raporta cu privire la toate SDG-urile, dacă entitatea raportează cu privire la SDG-uri în cazul în care entitatea a luat măsuri pozitive, dar neglijează raportarea referitoare la SDG-uri dacă impactul entității a fost negativ, acest lucru poate pune sub semnul întrebării adecvarea criteriilor, de exemplu, dacă acestea sunt neutre.

Prin urmare, poate fi important pentru practician să aibă cunoștințe solide cu privire la industrie, întreprindere și alte circumstanțe ale misiunii pentru a putea exercita scepticismul profesional. De exemplu, dacă practicianul ar cunoaște faptul că procesele de producție ale societății miniere ar putea contamina cursurile de apă, practicianul s-ar putea întreba de ce entitatea nu a inclus raportarea privind SDG14. Considerente similare s-ar putea aplica în cazul altor SDG-uri omise.

61. Următorul este un exemplu de factori interni din firma practicianului într-o misiune de asigurare privind EER care pot împiedica exercitarea scepticismului profesional.

Un practician are o experiență vastă în auditul situațiilor financiare din sectorul agricol, precum și experiență în asigurarea raportării privind ESG. Practicianul a primit o solicitare să realizeze o misiune de asigurare privind EER a prezentărilor de informații ale unei instituții financiare referitoare la riscurile sale fizice și de tranziție legate de climă în ce privește activitatea sa de împrumuturi ipotecare.

În timp ce practicianul are aptitudini și competență în ceea ce privește asigurarea și înțelege raportarea legată de climă, s-ar putea ca acesta să nu aibă cunoștințe suficiente cu privire la industria serviciilor financiare pentru a putea pune sub semnul întrebării ipotezele conducerii cu scepticism profesional în ce privește efectul riscurilor climatice asupra proprietăților pe care entitatea a pus ipotecă.

Pentru a putea pune sub semnul întrebării ipotezele conducerii privind aspecte precum disponibilitatea asigurării, prețurile proprietăților imobiliare, comportamentul consumatorului în contextul capitalurilor proprii negative, riscurile incapacității de plată a clienților și importanța relativă a fiecăruia, este important ca practicianul să aibă cunoștințe solide cu privire la industrie, precum și cunoștințe cu privire la activitatea specifică a entității sau să recunoască faptul că ar putea fi nevoie să includă experiența din industrie în echipa misiunii.

62. Diagrama de mai jos indică atât comportamentele, cât și abilitățile care ar putea sprijini exercitarea scepticismului profesional și care ar putea fi aplicate în situații precum cele ilustrate în exemplele de mai sus. Căsuțele punctate au scopul de a indica faptul că practicianul poate să identifice comportamente sau abilități suplimentare.

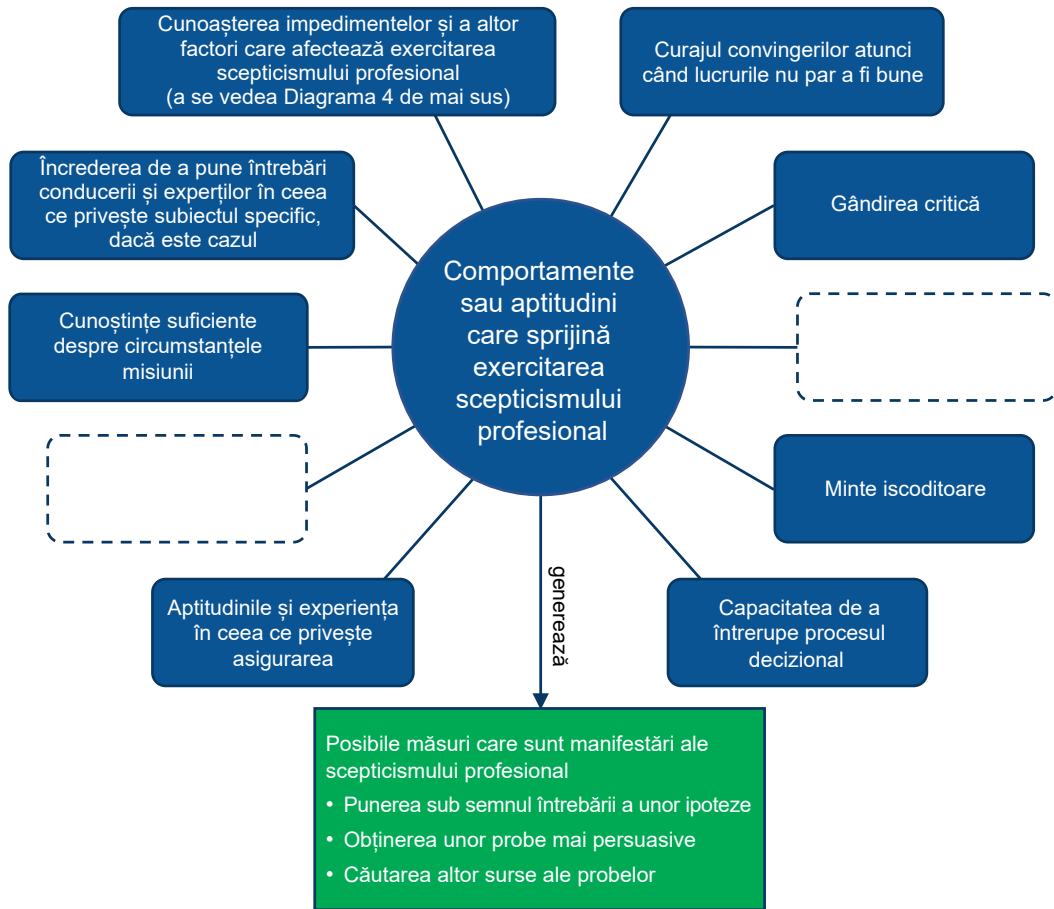


Diagrama 5 – Comportamente sau abilități care ar putea sprijini exercitarea scepticismului profesional

63. Exemplul de mai jos ilustrează modalitatea în care unele dintre comportamentele și abilitățile precizate în diagrama de mai sus pot sprijini exercitarea scepticismului profesional.

EXEMPLU

Un membru al echipei de asigurare solicită informații cu privire la scăderea emisiilor de GES ale unei entități și a deșeurilor generate față de anul anterior. Conducerea explică faptul că, deoarece producția a scăzut semnificativ în timpul carantinei din 2020 cauzate de pandemia de COVID-19, și acei indici au scăzut.

În timp ce acest răspuns poate părea plauzibil în anumite sectoare, entitatea este în domeniul producției alimentare, fabricând alimente conservate și uscate. Managerul superior din echipa de cercetare, demonstrând că are o minte iscoditoare (un comportament care exprimă o atitudine) și cunoașterea circumstanțelor mai vaste ale misiunii (cunoștințe și abilități), sugerează că, în timpul carantinei, era de așteptat să fie o cerere mai mare decât de obicei pentru acele elemente. Managerul superior, demonstrând gândire critică (comportament critic) și cunoașterea legăturii emisiilor de GES cu evidența producției și a raportării financiare (cunoștințe și aptitudini), sugerează că, înainte de a vorbi din nou cu conducerea, echipa ar putea analiza evidența vânzărilor entității pentru a vedea dacă vânzările au crescut sau au scăzut (adică măsura care decurge din exercitarea scepticismului profesional este căutarea de către echipă a altor surse ale probelor).

Conform așteptărilor, vânzările au crescut, mai ales în timpul primului trimestru al anului, care este, din punct de vedere istoric, o perioadă liniștită după sezonul festiv. Echipa misiunii propune să ia legătura cu conducerea pentru a obține o explicație privind modul în care au crescut vânzările dacă producția a scăzut și, dacă este necesar, să solicite registrele de inventar de la sfârșitul perioadei anterioare pentru a verifica dacă nivelurile ridicate ale stocurilor ar putea explica vânzările mari fără o creștere corespunzătoare a producției. Abordarea propusă de a întreba conducerea și a obține probe (măsuri) suplimentare arată că ei își pot întrerupe procesul decizional (comportamentul) și sunt dispuși să adreseze întrebări suplimentare (măsuri) atunci când lucrurile nu par a fi bune sau nu au sens având în vedere ceea ce știu.

Managerul superior a exercitat scepticismul profesional neacceptând explicația conducerii ca atare, chiar dacă, în alte circumstanțe, acest lucru ar fi putut suna plauzibil. De asemenea, demonstrarea exercitării scepticismului profesional, sugerarea unor măsuri și explicarea motivelor acelor măsuri contribuie la asistența profesională importantă a membrilor cu mai puțină experiență ai echipei misiunii (măsuri).

Exercitarea raționamentului profesional

Ce este raționamentul profesional?

Aplicarea instruirii, a cunoștințelor și a experienței relevante, în contextul dat de standardele de asigurare și de etică, pentru a lua decizii în cunoștință de cauză cu privire la demersurile corespunzătoare în circumstanțele misiunii (a se vedea punctul 12 litera (t) din Standard)

64. Experiența practică și consilierea la locul de muncă pot fi importante în dezvoltarea capacității de a exercita raționamentul profesional, inclusiv prin exemplul dat de partenerii de misiune și prin membrii mai experimentați ai misiunii asigurând o îndrumare, o supervizare și o revizuire adecvate membrilor mai puțin experimentați ai echipei.

65. Expertii în ceea ce privește subiectul specific își exercită raționamentul în legătură cu domeniul lor de expertiză referitor la subiectul specific. Totuși, Standardul are în vedere în mod specific raționamentul profesional ca parte a competenței în ceea ce privește asigurarea a unui practician, dobândită prin instruire, cunoștințe și experiență practică extinse. Într-o misiune de asigurare privind EER, exercitarea raționamentului profesional este necesară în privința deciziilor despre, printre alte aspecte:
- (a) Prezența condițiilor prealabile pentru o misiune de asigurare;
 - (b) Pragul de semnificație;
 - (c) Riscul misiunii;
 - (d) Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor care vor facilita obținerea de suficiente probe adecvate pentru conformarea cu dispozițiile ISAE-ului relevant (ISAE-urilor relevante);
 - (e) Evaluarea probelor obținute și formularea unor concluzii adecvate bazate pe acele probe; și
 - (f) Măsurile care trebuie luate în exercitarea scepticismului profesional.

EXEMPLU

O entitate a solicitat asigurarea cu privire la informațiile sale privind EER. Persoana care întocmește raportul susține că a respectat un anumit cadru general care necesită, printre alte aspecte, prezentarea și, dacă este cazul, cuantificarea impacturilor societale și de mediu ale unei entități. Practicianul analizează dacă să accepte sau nu misiunea de asigurare privind EER.

Practicianul are experiență anterioară cu cadrul general selectat și îl consideră ca fiind adecvat. Subiectul implicit, în legătură cu care cadrul general necesită raportare, este adecvat pentru utilizatorii vizați și scopul identificat de către persoana care întocmește raportul. Prin discuții cu persoana care întocmește raportul, practicianul se așteaptă să poată obține probele necesare pentru a-i sprijini concluzia. Prin urmare, condițiile prealabile par a fi prezente. Totuși, în cadrul discuțiilor, practicianul întreabă despre o licență acordată entității pentru a extrage cupru într-un ecosistem fragil. Persoana care întocmește raportul spune că nu va prezenta nicio informație despre noile operațiuni miniere, deoarece infrastructura nu este finalizată complet, iar operațiunile abia au început. Mai mult decât atât, mina este nesemnificativă în contextul operațiunilor globale ale entității, care includ mine de platină și aur mult mai mari.

Practicianul a discutat în continuare aspectul cu persoana care întocmește raportul, inclusiv motivele pentru care aspectul ar putea fi important de raportat, și a analizat dacă neprezentarea informațiilor ar putea afecta deciziile utilizatorilor vizați. Practicianul este de părere că, chiar dacă nu sunt semnificativi din punct de vedere cantitativ, există factori calitativi care trebuie analizați, inclusiv efectul asupra ecosistemului fragil, asupra biodiversității sale și asupra populației indigene locale, al cărei număr scade rapid din cauza împiedicării dezvoltării sale. În schimb, acele aspecte ar putea avea impact asupra entității în viitor. Potrivit raționamentului profesional al practicianului, omiterea informațiilor despre noua mină i-ar putea induce în eroare pe utilizatorii vizați și ar însemna că nu sunt prezente condițiile prealabile pentru asigurare (a se vedea Capitolul 3). Dacă persoana care întocmește raportul nu este dispusă să facă schimbări, practicianul este de părere că nu va accepta misiunea de asigurare privind EER.

Scepticismul profesional și raționamentul profesional pe parcursul misiunii

66. Scepticismul profesional și exercitarea raționamentului profesional sunt dezbătute pe parcursul capitolelor din îndrumări, dacă este cazul, și ilustrate prin intermediul exemplelor aferente punctelor de decizie specifice din etapele unei misiuni de asigurare privind EER. În cadrul exemplelor din acele capitole, ilustrările specifice care demonstrează scepticismul profesional sau exercitarea raționamentului profesional sunt identificate prin simbolurile de mai jos. Acestea nu sunt menite să indice fiecare loc din îndrumări unde este dezbătută exercitarea scepticismului profesional și a raționamentului profesional.



Scepticismul profesional



Raționamentul profesional

Capitolul 3: Stabilirea condițiilor prealabile și convenirea asupra domeniului de aplicare al misiunii de asigurare privind EER

Aspectele tratate de îndrumările din acest capitol

67. Acest capitol oferă îndrumări cu privire la aplicarea dispozițiilor referitoare la acceptare și continuare ale punctelor 21-30 din Standard în contextul unei misiuni de asigurare privind EER propuse. El se axează pe:
- Stabilirea măsurii în care condițiile prealabile sunt prezente sau nu;
 - Convenirea asupra domeniului de aplicare al misiunii;
 - Înțelegerea efortului necesar care ar putea fi potrivit în aplicarea dispozițiilor referitoare la acceptare și continuare; și
 - Păstrarea atenției față de potențialele amenințări la adresa independenței practicianului care pot apărea în efectuarea misiunii propuse și gestionarea acestora.

Circumstanțele în care îndrumările din acest capitol le pot fi utile practicienilor

68. Stabilirea măsurii în care condițiile prealabile sunt prezente înainte de acceptarea sau continuarea unei misiuni de asigurare este una dintre primele decizii importante pentru practician. Într-o misiune de asigurare privind EER:
- Subiectul implicit poate fi complex și divers, iar caracteristicile subiectului implicit și ale informațiilor specifice pot fi mai mult calitative decât cantitative și mai mult prospective decât istorice;
 - Este posibil ca procesul entității de întocmire a raportului privind EER sau alte componente ale sistemului de control intern al entității relevante pentru întocmirea raportului privind EER să nu fie elaborate în întregime;
 - Criteriile utilizate pentru măsurarea sau evaluarea subiectului implicit pot constitui un cadru general, sau aspecte ale unui cadru general, selectate din numeroase cadre generale posibile, sau pot conține un element semnificativ al criteriilor elaborate de către entitate.
69. Acești factori și alții, inclusiv faptul că misiunea poate fi voluntară și că punctele de vedere legate de cost pot fi un considerent-cheie al misiunii pentru persoana care întocmește raportul, pot avea drept rezultat faptul că informațiile specifice pentru misiune sunt doar o parte (părți) a (ale) raportului privind EER al entității. Acești factori pot crește oportunitatea de subiectivism în domeniul de aplicare al informațiilor specifice propuse de către persoana care întocmește raportul pentru asigurare și la întocmirea informațiilor specifice.
70. Atunci când sunt prezenți toți sau câțiva dintre factorii de mai sus, mai ales într-o misiune inițială, poate fi necesară o cantitate mai mare de muncă decât într-un domeniu cu tradiție al raportării și asigurării pentru a stabili dacă sunt prezente condițiile prealabile pentru misiunea de asigurare privind EER. În unele circumstanțe, practicianul se poate confrunta cu potențiale impedimente în ceea ce privește acceptarea. În astfel de circumstanțe, o misiune de nonasigurare separată pentru a evalua maturitatea raportării entității și pentru a informa persoana care întocmește raportul despre gradul său de pregătire pentru o misiune de asigurare privind EER poate fi un precursor valoros pentru căutarea asigurării de către entitate.
71. Totuși, în timp ce o astfel de misiune poate servi unui scop valoros de consolidare a procesului de raportare al entității suficient încât să poată fi realizată o misiune de asigurare privind EER, aceasta poate duce și la potențiale amenințări la adresa independenței practicianului în realizarea misiunii de asigurare privind EER propuse la o dată ulterioară. A se vedea, de asemenea, punctele [117-121](#).

Stabilirea măsurii în care condițiile prealabile sunt prezente într-o misiune de asigurare privind EER

72. Practicianului i se permite doar să accepte sau să continue o misiune de asigurare atunci când, printre alte aspecte, a stabilit că sunt prezente condițiile prealabile pentru o misiune de asigurare, în baza unei cunoașteri preliminare a circumstanțelor misiunii și a discuției cu persoana care întocmește raportul. Poate fi util pentru practician să ia în considerare purtarea unor discuții cu persoanele responsabile cu guvernanta, în plus față de cei implicați direct în întocmirea informațiilor specifice, pentru a obține perspectivele acestora.
73. Pentru o misiune recurentă sunt necesare aceleași condiții prealabile ca pentru o misiune inițială, totuși, procesul de continuare poate fi mai direct, deoarece practicianul va avea deja o bună cunoaștere a entității și a misiunii. Considerentele practicianului se pot concentra pe schimbarea sau nu a circumstanțelor misiunii față de perioada anterioară.
74. Condițiile prealabile sunt stabilite la punctul 24 al Standardului. Practicianul va avea nevoie de cunoștințe preliminare suficiente cu privire la circumstanțele misiunii pentru a putea să stabilească dacă sunt prezente condițiile prealabile. De asemenea, practicianului i se impune la punctul 41 al Standardului să stabilească, în timpul etapei de planificare a misiunii, măsura în care criteriile sunt potrivite pentru circumstanțele misiunii și, dacă se descoperă că nu sunt, să respecte dispozițiile punctului 42 al Standardului (a se vedea și Capitolul 5). Diagrama fluxului de mai jos stabilește întrebări pentru practician, în baza dispozițiilor punctului 24 al Standardului. Fiecare dintre aceste întrebări este dezbătută în continuare la punctele care urmează și este avută în vedere în contextul deținerii de către practician a cunoștințelor preliminare necesare despre circumstanțele misiunii. Un rezumat al considerentelor este inclus într-un tabel la sfârșitul capitolului. Literele A-H din diagrama fluxului corespund literelor A-H prezentate mai jos, precum și în tabelul recapitulativ „Considerentele practicianului” de la punctul [124](#) de la sfârșitul capitolului.

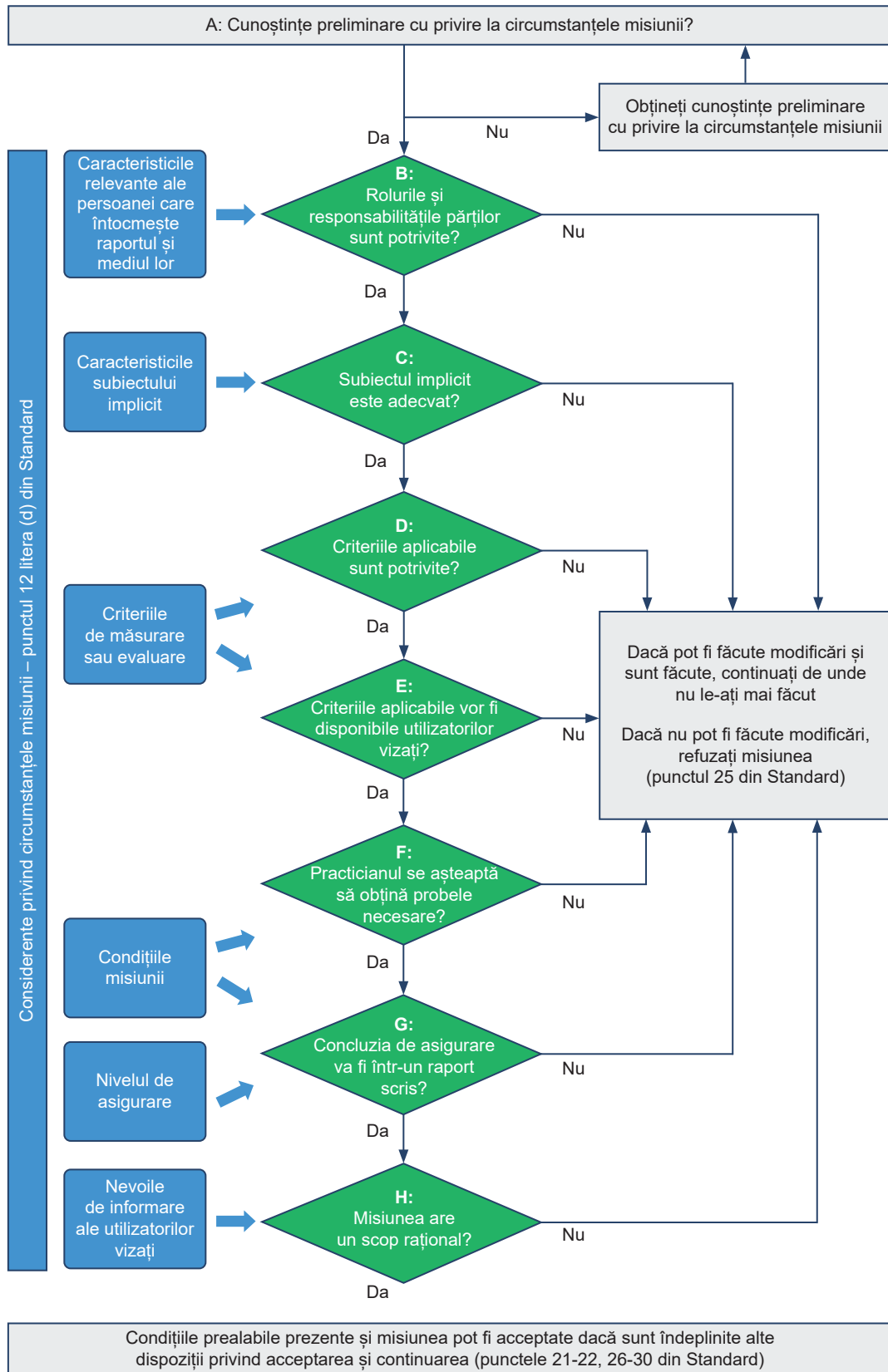


Diagrama 6 – Considerente cu privire la acceptare și continuare

Analizarea măsurii în care rolurile și responsabilitățile sunt adecvate (B din diagrama fluxului de mai sus)

75. Punctele A37-A39 și Anexa la Standard stabilesc îndrumările cu privire la rolurile și responsabilitățile dintr-o misiune de asigurare.
76. Ca parte a condiției prealabile ca rolurile și responsabilitățile respective să fie potrivite în circumstanțele existente, persoana care întocmește raportul trebuie să aibă o bază rezonabilă pentru informațiile specifice. Practicienii pot întâlni entități în diferite stadii de dezvoltare ale proceselor lor de întocmire a informațiilor specifice. Prezența sau absența condițiilor prealabile legate de roluri și responsabilități poate depinde de măsura în care procesul entității, în raționamentul profesional al practicianului, poate să sprijine aceste condiții prealabile, ținând cont de natura, amploarea și complexitatea subiectului implicat și ale criteriilor.
77. Luarea în considerare a procesului entității de a întocmi informațiile specifice îl poate ajuta pe practician să stabilească dacă sunt prezente aceste condiții prealabile pentru o misiune de asigurare. Înțelegerea efortului necesar în acest sens este tratată mai jos sub titlul „Efortul necesar pentru stabilirea prezenței sau absenței condițiilor prealabile” la punctele [110-113](#), iar proceduri ilustrative sunt prezentate în Anexa [3](#), *Asigurare limitată și rezonabilă – Tabel ilustrativ privind EER*. Îndrumări cu privire la înțelegerea mai detaliată a proceselor și sistemelor de control intern ale entității obținută în etapa de planificare a misiunii sunt incluse în Capitolul [6](#).

Analizarea măsurii în care subiectul implicit este adecvat (C din diagrama fluxului de mai sus)

78. Punctele A40-A44 ale Standardului stabilesc îndrumări cu privire la ceea ce înseamnă ca subiectul implicit să fie adecvat. Considerentele conțin măsura în care subiectul implicit este identificabil și capabil de o măsurare sau o evaluare consecventă pe baza criteriilor aplicabile astfel încât informațiile specifice rezultate să poată face obiectul procedurilor pentru obținerea de suficiente probe adecvate pentru a sprijini o asigurare rezonabilă sau o asigurare limitată, după caz.
79. Atunci când diferitele aspecte ale subiectului implicit trebuie măsurate sau evaluate, acestea trebuie să fie, de asemenea, identificabile și capabile de o măsurare sau o evaluare consecventă în funcție de criteriile aplicabile (a se vedea exemplul de mai jos). Toate misiunile de asigurare au un subiect implicit, la care sunt aplicate criteriile, pentru a avea drept rezultat informațiile specifice. Așa cum se prezintă la punctele [92-94](#) de mai jos, trebuie să existe o relație coerentă între subiectul implicit, criteriile și informațiile specifice: utilizarea criteriilor aplicabile pentru a măsura sau a evalua subiectul implicit trebuie să ducă la informații specifice care intră în aria de acoperire a misiunii de asigurare.

EXEMPLU

Emisiile de gaze cu efect de seră ale unei entități ar putea fi un subiect implicit identificabil deoarece există definiții acceptate la scară largă ale emisiilor de gaze cu efect de seră. În plus, există metode pentru a măsura sau a estima acele emisii de gaze cu efect de seră care pot fi atribuite activităților entității. În mod similar, emisiile de gaze cu efect de seră atât de tipul 1, cât și de tipul 2 pot fi subiecte implicite identificabile deoarece există definiții clare pentru fiecare dintre acestea și metode de măsurare sau estimare, separat, a emisiilor de gaze cu efect de seră de tipul 1 și de tipul 2.

Totuși, impactul activităților entității asupra schimbării temperaturii globale la un nivel mai general s-ar putea să nu fie un subiect implicit identificabil deoarece este dificil să se atribuie schimbările temperaturii globale emisiilor de gaze cu efect de seră ale entităților specifice și să se separe impactul emisiilor de gaze cu efect de seră de alți factori care determină astfel de schimbări de temperatură (de exemplu, defrișarea).



80. Așa cum se precizează la punctul A42 al Standardului, subiectele implicite diferite (sau aspectele unui subiect implicit) au caracteristici diferite, care afectează precizia cu care subiectul implicit poate fi măsurat sau evaluat pe baza criteriilor și caracterul convingător al probelor disponibile.
81. Nivelul de detaliere al aspectelor subiectului implicit poate afecta luarea în considerare de către practician a aspectelor precum procesul entității de identificare a subiectelor de raportare care trebuie incluse în raportul privind EER (Capitolul 4), gradul de adecvare al criteriilor (a se vedea punctele 82-83 și Capitolul 5) și ce ar putea afecta deciziile utilizatorilor vizați identificați (și anume, considerente cu privire la pragul de semnificație, care sunt discutate suplimentar în Capitolul 9).

Analizarea măsurii în care criteriile sunt adecvate (D din diagrama fluxului de mai sus)

82. Adecvarea criteriilor nu este condiționată de nivelul de asigurare. În cazul în care criteriile nu sunt adecvate pentru o misiune de asigurare rezonabilă, acestea nu ar fi adecvate nici pentru o misiune de asigurare limitată dacă ar fi aceleași alte circumstanțe ale misiunii. În mod similar, în cazul în care criteriile sunt potrivite pentru o misiune de asigurare limitată, acestea ar putea fi potrivite și pentru o misiune de asigurare rezonabilă dacă ar fi aceleași alte circumstanțe ale misiunii.
83. Așa cum se precizează la punctul A48 al Standardului, criteriile pot fi selectate sau elaborate în diverse moduri. Criteriile cadrului general privind EER nu pot include toate caracteristicile criteriilor adecvate. Deseori, astfel de cadre generale sunt mai puțin prescriptive în legătură cu domeniul de aplicare al subiectului implicit care trebuie tratat într-un raport privind EER sau modul de măsurare sau evaluare și prezentare a subiectului implicit, în comparație cu cadrele generale de raportare financiară. În astfel de circumstanțe, persoana care întocmește raportul va trebui să elaboreze suplimentar criteriile pentru ca acestea să prezinte toate caracteristicile criteriilor adecvate. Pentru îndrumări suplimentare cu privire la adecvarea criteriilor, a se vedea Capitolul 5.

Analizarea măsurii în care criteriile vor fi disponibile pentru utilizatorii vizați (E din diagrama fluxului de mai sus)

84. Atunci când este emis raportul practicianului, criteriile trebuie să fie puse la dispoziția utilizatorilor vizați pentru a le permite acestora să înțeleagă cum a fost măsurat sau evaluat subiectul implicit. Atunci când un cadru general privind EER are numai principii de nivel înalt, există numeroase modalități în care pot fi respectate principiile de nivel înalt. În consecință, este puțin probabil ca utilizatorul vizat să fie capabil să își bazeze deciziile pe informațiile privind EER raportate fără acces atât la criteriile cadrului general, cât și la criteriile elaborate de către entitate. Pentru îndrumări suplimentare, a se vedea Capitolul 5.

Analizarea măsurii în care se preconizează că practicianul este capabil să obțină probele necesare pentru a sprijini concluzia practicianului (F din diagrama fluxului de mai sus)

85. Practicianul trebuie să stabilească, în baza cunoștințelor preliminare privind circumstanțele misiunii, că se așteaptă să fie capabil să obțină probele necesare pentru a-și sprijini concluzia. Punctele A53-A55 ale Standardului stabilesc îndrumări cu privire la considerentele relevante legate de cantitatea și calitatea probelor disponibile și accesul la probe. În Capitolul 8 sunt precizate îndrumări suplimentare cu privire la obținerea probelor, inclusiv considerente referitoare la situația în care persoana care întocmește raportul a folosit informații de la un terț („sursă de informații externe”) la întocmirea informațiilor privind EER.

Analizarea măsurii în care concluzia practicianului trebuie cuprinsă într-un raport de asigurare scris (G din diagrama fluxului de mai sus)

86. Este o condiție prealabilă pentru o misiune de asigurare ca concluzia practicianului să fie cuprinsă într-un raport scris. De asemenea, raportul de asigurare trebuie să conțină minimum elementele de bază precizate la punctul 69 al Standardului. Pentru îndrumări suplimentare cu privire la raportul scris, a se vedea Capitolul 12.

Analizarea măsurii în care misiunea are un scop rațional (H din diagrama fluxului de mai sus)

87. Scopul unei misiuni de asigurare este stabilit în definiția unei misiuni de asigurare de la punctul 12 litera (a) din Standard. Înțelesul termenului „rațional” nu este tratat în mod explicit în Standard. Totuși, în baza definiției unei misiuni de asigurare, se poate considera că scopul unei misiuni de asigurare este „îmbunătățirea gradului de încredere al utilizatorilor vizați ... în legătură cu informațiile specifice”. Practicianul poate considera că misiunea propusă are un scop rațional dacă ea este concepută să îmbunătățească încrederea utilizatorului într-un mod care este adecvat circumstanțelor misiunii. Materialele privind aplicarea de la punctul A56 din Standard prezintă anumite considerente care pot fi relevante la stabilirea măsurii în care scopul unei misiuni de asigurare propuse este rațional. A se vedea, de asemenea, punctele [92-94](#) sub titlul „Convenirea asupra domeniului de aplicare al misiunii” de mai jos.
88. Pe lângă stabilirea prezenței condițiilor prealabile pentru o misiune de asigurare, practicianul trebuie să respecte celelalte dispoziții privind acceptarea și continuarea prezentate la punctele 21-30 din Standard.

Convenirea asupra domeniului de aplicare al misiunii

89. Convenirea asupra domeniului de aplicare al misiunii înseamnă convenirea a ceea ce trebuie asigurat și a nivelului de asigurare care trebuie obținut în realizarea misiunii. Domeniul de aplicare al misiunii ar putea consta în:
- Întregul raport privind EER;
 - Subiectele specifice sau domeniile de informații din cadrul raportului privind EER, de exemplu, aspecte referitoare la mediu sau sociale;
 - Elementele individuale din cadrul unor subiecte specifice sau domenii de informații din raportul privind EER, de exemplu, deșeurile generate din cadrul subiectului sau domeniului „mediu” sau remunerarea femeilor și a bărbaților din cadrul subiectului „social”; sau
 - Diferite niveluri de asigurare pentru diferite aspecte ale informațiilor privind EER, de exemplu, asigurare limitată cu privire la subiectul „social” și asigurare rezonabilă cu privire la subiectul „mediu” sau aspecte ale acestora.

Analizarea a ceea ce urmează să fie asigurat

90. Indiferent dacă domeniul de aplicare al misiunii este întregul raport privind EER sau doar o parte a acestuia, condițiile prealabile prezentate la punctul 24 din Standard, inclusiv faptul că există un scop rațional al misiunii, și celelalte dispoziții privind acceptarea și continuarea trebuie respectate.
91. În etapele inițiale ale raportării privind EER a unei entități, deoarece aceasta este încă în curs de elaborare, este posibil ca un practician să nu fie capabil să stabilească dacă persoana care întocmește raportul are o bază rezonabilă pentru toate informațiile cuprinse în raportul privind EER, astfel încât informațiile privind EER care trebuie asigurate pot fi doar acele părți ale raportului privind EER pentru care persoana care întocmește raportul are o bază rezonabilă. Cu condiția prezenței celorlalte condiții prealabile, inclusiv a existenței unui scop rațional al misiunii cu un domeniu de aplicare mai restrâns propuse, Standardul permite o astfel de misiune (a se vedea punctele A36 și A44 din Standard). În alte circumstanțe, persoana care întocmește raportul poate propune o misiune de asigurare privind EER recurentă în care informațiile specifice fac obiectul unei modificări de la o perioadă la alta. De exemplu, persoana care întocmește raportul poate propune pentru misiunea de asigurare privind EER o arie de acoperire care crește de la o perioadă la alta (a se vedea punctele [95-98](#) de mai jos) sau una care variază într-un „program continuu” de asigurare (a se vedea punctele [99-106](#) de mai jos). O consecință a unui domeniu care se schimbă poate fi pierderea comparabilității de la o perioadă la alta, care este discutată în continuare în Capitolul [5](#).

Analizarea ariei de acoperire propuse pentru misiunea de asigurare privind EER care cuprinde doar o parte (părți) a (ale) unui raport privind EER

92. Dacă la analizarea unei arii de acoperire deosebit de restrâns pentru misiunea de asigurare privind EER, de exemplu, analizarea doar a câtorva măsuri specifice izolate sau indicatori specifici izolați mai degrabă decât a întregului raport privind EER, poate fi necesară o analiză atentă pentru a stabili prezența sau absența condițiilor prealabile.
93. Atunci când informațiile specifice sunt mai puține decât toate informațiile cuprinse în raportul privind EER, criteriile misiunii și subiectul implicit nu vor fi aceleași cu criteriile și subiectul implicit din care au rezultat toate informațiile din raportul privind EER. Acestea vor avea un domeniu de aplicare mai restrâns, dar încă trebuie să existe o relație coerentă între informațiile specifice, criteriile și subiectul implicit, astfel încât aplicarea criteriilor asupra subiectului implicit mai restrâns să genereze domeniul de aplicare mai restrâns al informațiilor specifice.
94. Selectarea doar a acelor părți ale informației cuprinse în raportul privind EER care sunt mai ușor de asigurat sau care prezintă entitatea într-o lumină favorabilă nu ar fi, în general, adecvată. Informațiile specifice privind EER, criteriile și subiectul implicit ar trebui să aibă o relație coerentă corespunzătoare (adică privind utilizarea criteriilor aplicabile pentru a măsura sau a evalua subiectul implicit trebuie să ducă la informații specifice care intră în aria de acoperire a misiunii de asigurare). Trebuie să fie prezente, de asemenea, și celelalte condiții prealabile pentru acceptarea misiunii de asigurare privind EER propuse, inclusiv aceea că misiunea are un scop rațional. Prezența sau absența unui scop rațional al misiunii poate fi influențată de măsura în care criteriile sunt neutre în circumstanțele misiunii. Aceasta este o chestiune de raționament profesional în circumstanțele misiunii și este un domeniu în care poate fi important pentru practician să își exercite scepticismul profesional. Mai jos este prezentat un exemplu de misiune cu arie de acoperire restrânsă care ar putea avea un scop rațional.

EXEMPLU

O companie din domeniul utilităților de apă raportează anual cu privire la mai mulți KPI, inclusiv satisfacția clienților, raportul calitate-preț, timpul pierdut prin întreruperile alimentării cu apă, scurgerile, calitatea apei sale potabile și calitatea apelor pentru scăldat acolo unde compania deversează ape reziduale în mare.

În ultimul an, compania a avut numeroase plângeri în legătură cu calitatea apei sale potabile. De asemenea, tratamentul apei sale reziduale și numărul de eșantioane de care este nevoie pentru a testa apa reziduală fac obiectul unei investigații a organismului de reglementare.

În timp ce compania raportează, în raportul său privind EER, referitor la mai multe aspecte diferite ale subiectului implicit, aceasta a propus ca aria de acoperire a misiunii de asigurare privind EER să se limiteze doar la KPI pentru apa potabilă și apa reziduală (adică a propus o arie de acoperire pentru misiunea de asigurare privind EER care reprezintă elemente individuale în cadrul domeniilor specifice de informații din raportul privind EER (a se vedea punctul 89)). Motivul dat este că, pe termen mai scurt, entitatea dorește să se concentreze pe îmbunătățirea proceselor, sistemelor și controalelor sale pentru acele aspecte ale raportului privind EER care fac obiectul unui control normativ, care necesită asigurare, sau care este probabil să prezinte mai mult interes pentru utilizatorii vizați. Într-o astfel de situație, aria de acoperire mai restrânsă a misiunii poate avea un scop rațional.



Analizarea unei arii de acoperire propuse pentru misiunea de asigurare privind EER care crește progresiv de la o perioadă la alta

95. Entitățile care elaborează rapoarte privind EER implementează de obicei modificări progresive ale guvernantei și controalelor acestora pentru a-și susține raportarea privind EER pe măsură ce aceasta devine mai stabilă și mai formală. Atunci când guvernanta și controalele unei entități asupra EER sunt în proces de elaborare, s-ar putea ca persoana care întocmește raportul să nu aibă o bază rezonabilă pentru raportarea asupra tuturor aspectelor subiectelor implicate sau pentru toate informațiile cuprinse în raportul privind EER.
96. Totuși, este posibil ca persoana care întocmește raportul să dorească să obțină asigurare cu privire la acele domenii pentru care ar putea fi îndeplinite condițiile prealabile și să prezinte în raportul privind EER faptul că lucrează la dezvoltarea guvernantei, a proceselor și sistemelor pentru a extinde aria de acoperire a asigurării în alte domenii în timp util. Analizarea motivelor pentru care persoana care întocmește raportul dorește să cuprindă numai o anumită parte (anumite părți) ale informațiilor incluse în raportul privind EER în aria de acoperire a asigurării este necesară pentru a stabili dacă motivele asigurării ariei de acoperire mai restrânse sunt adecvate, iar misiunea propusă are un scop rațional.
97. O analiză mai aprofundată pentru practician este referitoare la faptul dacă acesta conștientizează că există deficiențe în procesul de raportare privind EER al entității pentru informațiile care nu intră în aria de acoperire propusă a misiunii de asigurare privind EER. Dacă da, ar putea fi necesar ca practicianul să analizeze implicațiile acceptării misiunii propuse în contextul responsabilității sale de a trata informațiile excluse drept alte informații în misiunea propusă (pentru îndrumări suplimentare referitoare la „alte informații”, a se vedea Capitolul [10](#)).
98. Atunci când guvernanta și controalele entității asupra EER sunt în proces de elaborare, se poate preconiza că o mai mare parte (mai multe părți) din informațiile incluse în raportul privind EER ar intra într-o arie de acoperire în evoluție pentru misiuni de asigurare privind EER succesive pe măsură ce evoluează guvernanta, procesele de raportare și sistemele privind EER ale entității. Deși ar putea exista un scop rațional al continuării de către entitate să obțină asigurare cu privire doar la anumite părți ale raportării sale privind EER, dacă entitatea:
- Rămâne în urmă cu planurile sale de a crește progresiv aria de acoperire a informațiilor specifice pentru misiunile de asigurare privind EER succesive; sau
 - Nu îndeplinește așteptările utilizatorilor; și
 - Nu face nicio încercare de a include informații suplimentare în raportul privind EER care intră în aria de acoperire a misiunii de asigurare privind EER în perioadele ulterioare,
- motivele entității pentru raportarea informațiilor specifice și măsura în care misiunea de asigurare privind EER are un scop rațional sau nu pot fi puse în discuție, cu excepția cazului în care nevoile de informare ale utilizatorului s-au schimbat.

EXEMPLU

În anul 1, o societate a început un program de conservare a apei la centrele sale de producție. La sfârșitul anului, aceasta solicită asigurare pentru un nou parametru: „Reducerea consumului de apă direct atribuibil programului nostru de conservare” doar la două dintre cele trei centre de producție ale sale (A și B), în baza faptului că programul nu a început încă la centrul de producție C. Ea prezintă acest fapt în informațiile specifice. De asemenea, ea continuă să prezinte informații despre apa consumată pe parcursul perioadei la toate cele trei locații. În sensul acestui exemplu, se presupune că sunt prezente condițiile prealabile și că practicianul a acceptat misiunea.

Până în anul 2, programul a fost finalizat la toate cele trei locații, dar numai locațiile A și C și-au redus consumul de apă. Locația B raportează un consum de apă mai mare decât era înainte de implementarea programului de conservare, în ciuda implementării mai timpurii a programului decât la locația C. Compania propune obținerea asigurării pentru locațiile A și C, dar excluzând locația B din parametrul „Reducerea consumului de apă direct atribuibil programului nostru de conservare” în timp ce desfășoară o investigație privind motivele unui consum de apă mai mare.

Este improbabil ca o misiune care a exclus locația B să treacă testul scopului rațional, chiar cu prezentarea motivelor excluderii, deoarece este probabil ca utilizatorii să fie interesați de modificările consumului de apă ca urmare a programului de conservare, indiferent dacă modificările sunt favorabile sau nu.



Analizarea unei arii de acoperire propuse care variază ciclic de la o perioadă la alta (un „program continuu”)

99. Este posibil ca entitatea să vrea să elaboreze un program pentru a modifica sistematic, an de an, aria de acoperire a misiunii de asigurare, ceea ce ar putea implica includerea tuturor sau a majorității aspectelor informațiilor specifice din aria de acoperire de-a lungul unui ciclu repetitiv („program continuu”).
100. Un program continuu al informațiilor specifice înseamnă că diferite părți ale informațiilor privind EER sunt în aria de acoperire a ceea ce este asigurat în fiecare an și fiecare parte poate fi o dată la câțiva ani în aria de acoperire a ceea ce este asigurat.
101. Atunci când întregul raport privind EER intră în aria de acoperire a misiunii de asigurare privind EER în fiecare an, dar practicianul efectuează procedurile sale de asigurare cu referire la diverse aspecte ale informațiilor specifice în fiecare an, acesta nu este un program continuu, ci este un aspect al selectării articolelor pentru testare. De exemplu, în contextul unui audit al situațiilor financiare, deși inventarul din toate locațiile entității este inclus în fiecare an în situațiile financiare (adică nu face parte dintr-un program continuu deoarece face obiectul unui audit în fiecare an), auditorul poate alege să participe la inventar numai în anumite locații, nu în toate. În mod similar, în contextul unei misiuni de asigurare privind EER, de exemplu, pentru a obține asigurare cu privire la emisiile de GES ale entității, practicianul poate alege să viziteze în fiecare an câteva dintre locațiile entității, concentrându-se pe locațiile mai mari sau pe cele care sunt evaluate ca având un risc mai mare. Practicianul poate selecta câteva dintre aceleași locații și câteva diferite în fiecare an, introducând o doză de imprevizibilitate în proceduri. O astfel de abordare nu este un „program continuu”.
102. În schimb, un program continuu înseamnă că va exista o modificare ciclică a ceea ce face obiectul asigurării de la o perioadă la alta într-o misiune de asigurare recurentă. Acest lucru ridică semne de întrebare legate de prezența sau absența condițiilor prealabile și convenirea asupra ariei de acoperire a misiunii de asigurare privind EER.

103. Atunci când persoana care întocmește raportul propune o misiune de asigurare a programului continuu, este posibil ca practicianul să aibă nevoie să înțeleagă motivele și să analizeze dacă acele motive sunt adecvate în contextul condițiilor prealabile pentru acceptare, ținând cont de nevoile de asigurare ale utilizatorilor vizați. O astfel de propunere poate avea implicații pentru cazul în care:
- Misiunea propusă are un scop rațional;
 - Criteriile sunt relevante sau complete pentru fiecare perioadă tratată;
 - Ar putea fi dificil pentru utilizatorii vizați să înțeleagă că asigurarea se limitează la diferite aspecte ale raportării de la an la an.
104. În astfel de circumstanțe, stabilirea prezenței condițiilor prealabile pentru misiunea propusă ar putea necesita un raționament semnificativ și poate fi important pentru practician să exercite scepticismul profesional.
105. Atunci când se consideră că un astfel de program are drept rezultat misiuni de asigurare succesive care au fiecare un scop rațional, criteriile pentru prezentare și descriere pot fi importante pentru a le permite utilizatorilor vizați să înțeleagă abordarea aleasă de către persoana care întocmește raportul și informațiile din raportul privind EER care au fost asigurate.

EXEMPLU

O companie raportează cu privire la mai mulți KPI nefinanțari, inclusiv cei care au legătură directă cu:

- Realizarea strategiei sale;
- Evaluarea de către aceasta a riscurilor critice ale afacerii; și
- Politicile și practicile sale de remunerare,

precum și cei legați de investiția sa în proiecte comunitare și activități de sponsorizare de evenimente educaționale.

Acționarii companiei, pentru care este întocmit raportul, sunt interesați de primii trei KPI și îi consideră ca fiind esențiali pentru procesul lor decizional. Deși doresc să știe și ce face compania pentru a demonstra că este responsabilă social, acționarii nu acordă la fel de multă importanță investiției în proiecte comunitare și activităților de sponsorizare de evenimente educaționale cum acordă primilor trei KPI. Nevoile acestora pot fi îndeplinite prin asigurarea primilor trei KPI în fiecare an, dar prin asigurarea investiției în proiecte comunitare și activități de sponsorizare o dată la doi sau trei ani într-un program continuu de asigurare. În acest caz, potrivit raționamentului practicianului, poate exista un scop rațional al misiunii.



106. Atunci când un program în schimbare sau continuu al misiunilor de asigurare este propus de către o persoană care întocmește raportul și acceptat de un practician, utilizatorii se pot aștepta ca acesta să fie respectat în mod consecvent așa cum a fost proiectat. Totuși, când este respectat un program continuu de asigurare, „alte informații” se modifică de la o perioadă la alta deoarece informațiile incluse în raportul privind EER legate de acele aspecte, nu din cadrul informațiilor specifice dintr-o anumită perioadă, devin „alte informații”. De asemenea, practicianul trebuie să fie atent la circumstanțele modificate ale misiunii care ar putea însemna că prelungirea misiunii recurente propuse privind „programul continuu” nu mai este adecvată pentru perioadele ulterioare. Un exemplu de situație în care este posibil ca un program continuu să nu fie adecvat este prezentat mai jos.

EXEMPLU

O companie multinațională de băuturi răcoritoare are un consum mare de apă într-o zonă în care apa lipsește. Procesul său de producție produce apă reziduală care este potențial dăunătoare pentru ecosistemele sensibile, dar este atent monitorizată pentru a se asigura că nivelurile nu le depășesc pe cele considerate sigure de către agențiile de mediu din fiecare locație.

În acest exemplu este posibil ca includerea consumului de apă și a apei reziduale pentru asigurare pe o bază continuă să nu aibă un scop rațional, deoarece s-ar putea ca o astfel de misiune de asigurare privind EER să nu îndeplinească necesitățile utilizatorilor vizați. Este probabil ca utilizatorii să fie interesați permanent de ceea ce face compania pentru a-și reduce consumul de apă și a monitoriza calitatea apelor sale reziduale. Este posibil ca un program continuu, din care unele locații au fost excluse de la asigurare într-un anumit an (în anumiți ani), să nu reflecte un scop rațional în această situație.



Analizarea nivelului propus al asigurării care trebuie atins (pentru proceduri ilustrative de asigurare limitată și rezonabilă, a se vedea Anexa 3, Asigurare limitată și rezonabilă – Tabel ilustrativ privind EER)

107. Nivelul propus al asigurării care trebuie obținut (limitat sau rezonabil) poate influența analiza de către practician a unui nivel acceptabil sau acceptabil de scăzut al riscului misiunii și natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor pe care practicianul le efectuează ca parte a procedurilor sale de colectare a probelor.
108. Ceea ce este un nivel acceptabil, sau acceptabil de scăzut, al riscului misiunii poate varia în funcție de circumstanțele misiunii, inclusiv nevoile de informare ale utilizatorilor vizați ca grup, criteriile și subiectul implicit. Stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor care vor fi efectuate în contextul nivelului de asigurare care trebuie obținut poate necesita competențe considerabile în exercitarea raționamentului profesional și a scepticismului profesional.
109. Așa cum se precizează la punctul 89, pot fi obținute diferite niveluri de asigurare pentru diferite aspecte ale informațiilor specifice privind EER. De exemplu, în locul propunerii unui program continuu de asigurare în exemplul de la punctul 105, o persoană care întocmește raportul poate solicita o asigurare limitată cu privire la investiția în proiecte comunitare și activități de sponsorizare și o asigurare rezonabilă cu privire la primii trei KPI.

Efortul necesar pentru stabilirea prezenței sau absenței condițiilor prealabile

110. Practicianul stabilește dacă sunt prezente condițiile prealabile pentru o misiune de asigurare în baza cunoștințelor preliminare despre circumstanțele misiunii și a discuției cu partea (părțile) co-respundătoare.
111. Cu cât este mai mare complexitatea subiectului implicit sau cu cât acesta este mai susceptibil la subiectivismul conducerii, cu atât mai mare poate fi nevoia practicianului de a înțelege sistemele, procesele și controalele implementate care oferă o bază rezonabilă pentru informațiile specifice înainte de a putea stabili dacă sunt prezente condițiile prealabile.
112. Într-o misiune complexă, sau una în care persoana care întocmește raportul a continuat să elaboreze criteriile cadrului general sau și-a elaborat propriile criterii, practicianul ar putea dori să ia în considerare demararea unora dintre procedurile care, în mod normal, ar fi efectuate în cadrul planificării. De exemplu, practicianul poate realiza o trecere în revistă pentru a înțelege procesele privind înregistrarea informațiilor sau poate sugera desfășurarea unei alte misiuni decât cea de asigurare (uneori cunoscută drept o „evaluare a pregătirii” (a se vedea punctul 115)).

113. În cazul misiunilor mici, mai puțin complexe, ar putea fi adecvată o discuție cu persoana care întocmește raportul pentru a obține informații preliminare suficiente. Indiferent dacă misiunea este complexă sau relativ mai puțin complexă, cunoștințele preliminare ale practicianului necesare pentru a lua o decizie despre condițiile prealabile și a exercita scepticismul profesional și raționamentul profesional impuse de Standard pot include înțelegerea suficientă cu privire la, după caz:
- (a) Activitatea entității și mediul în care își desfășoară activitatea;
 - (b) Cine sunt utilizatorii vizați ai raportului privind EER și ce le-ar afecta procesul decizional;
 - (c) Subiectul implicat și, dacă este cazul, relația sa cu alte subiecte implicite despre care raportează entitatea;
 - (d) Dacă entitatea solicită asigurare referitor la o parte restrânsă a informațiilor prezentate în cadrul raportului privind EER și motivele pentru acea solicitare;
 - (e) Criteriile utilizate și modul în care acestea au fost selectate sau elaborate; și
 - (f) Unde trebuie prezentate informațiile specifice privind EER, de exemplu, incluse într-un formular al organismului de reglementare sau într-un raport independent.

Misiuni de asigurare inițiale

114. Atunci când misiunea de asigurare propusă este o misiune inițială, este probabil ca efortul necesar pentru a stabili dacă sunt prezente condițiile prealabile să fie mai mare decât în cazul unei misiuni continue, mai ales atunci când procesul entității de întocmire a raportului privind EER este în stadiile incipiente și încă evoluează sau atunci când misiunea propusă este complexă.
115. În anumite circumstanțe, practicianul poate desfășura separat o altă misiune decât cea de asigurare pentru a stabili dacă sunt prezente condițiile prealabile și, dacă nu sunt prezente condițiile prealabile, pentru a identifica măsurile care trebuie avute în vedere de către conducere cu scopul de a trata impedimentele din calea acceptării (a se vedea punctele [122-123](#) pentru îndrumări suplimentare). O astfel de misiune este uneori denumită „evaluarea gradului de pregătire”. Atenția este îndreptată spre efectuarea procedurilor de preacceptare, în condițiile stabilite, pentru o misiune de asigurare privind EER propusă, fără niciun angajament prealabil de a accepta misiunea de asigurare propusă. O astfel de altă misiune decât cea de asigurare nu ar fi o misiune de asigurare efectuată conform ISAE 3000 (revizuit), deoarece prezența condițiilor prealabile pentru o astfel de misiune nu va fi fost încă stabilită. Totuși, o astfel de misiune poate duce la potențiale amenințări la adresa independenței practicianului când va efectua ulterior misiunea de asigurare propusă. A se vedea punctele [117-121](#).
116. Abordarea descrisă la punctul 115 îl poate ajuta pe practician să gestioneze așteptările persoanei care întocmește raportul legate de potențialul de a efectua o misiune de asigurare privind EER propusă în circumstanțele date. În plus, abordarea oferă conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernanta ale entității date utile referitoare la gradul de pregătire al entității pentru o misiune de asigurare. Astfel de date pot încuraja conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta să facă pași pentru a-și îmbunătăți gradul de pregătire atunci când sunt identificate impedimente.

Independența și considerente de etică

117. Efectuarea unei evaluări a gradului de pregătire poate genera amenințări de autorevizuire, de interes personal sau de reprezentare la adresa independenței practicianului în legătură cu misiunea de asigurare privind EER propusă dacă misiunea de asigurare ar fi acceptată mai târziu. Amenințările pot apărea, de exemplu, atunci când practicianul oferă sugestii conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernanta în legătură cu aspectele subiectului implicat, informațiile specifice sau criteriile pentru misiunea de asigurare privind EER propusă sau cu procesul privind EER al entității sau controalele aferente, pentru a întocmi informațiile privind EER.

118. Natura și nivelul oricărei amenințări potențiale create de abordarea descrisă la punctul [115](#) ar depinde de circumstanțe. Orice amenințare potențială creată ar trebui să fie evaluată și tratată în conformitate cu dispozițiile de etică relevante dacă practicianul anticipează acceptarea misiunii de asigurare propuse.
119. [Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili \(inclusiv Standardele Internaționale privind Independența\)](#) („Codul IESBA”) stabilește dispoziții specifice și materiale de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în circumstanțele în care un practician oferă alte servicii decât cele de asigurare clienților de asigurare care ar putea genera amenințări la adresa independenței.
120. Oferirea unor sfaturi și recomandări pentru a sprijini conducerea unui client de asigurare să își îndeplinească responsabilitățile nu înseamnă asumarea unei responsabilități a conducerii în cazul în care conducerea entității face toate raționamentele și ia toate deciziile aferente care sunt responsabilitatea corespunzătoare a conducerii.
121. În mod similar, dacă, în baza discuțiilor cu persoana care întocmește raportul, practicianul ajută persoana care întocmește raportul să documenteze criteriile pe care entitatea le-a elaborat deja, dar nu le-a documentat, nu este creată o amenințare de autorevizuire în circumstanțele specifice deoarece acțiunile practicianului se limitează la documentarea a ceea ce a fost spus. Totuși, într-o misiune de atestare, dispozițiile de etică relevante îi interzic practicianului să își asume responsabilitatea conducerii în legătură cu selectarea sau elaborarea criteriilor sau întocmirea informațiilor specifice. În special, ar putea apărea o amenințare de autorevizuire dacă firma este implicată în întocmirea informațiilor specifice care devin ulterior informațiile specifice ale misiunii de atestare.

Răspunsul atunci când nu sunt prezente condițiile prealabile

122. Atunci când practicianul stabilește că nu sunt prezente condițiile prealabile pentru o misiune de asigurare, practicianul poate discuta acest lucru cu potențiala parte care contractează (conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta). Dacă nu pot fi făcute schimbări pentru a îndeplini condițiile prealabile, conform punctului 25 al Standardului, practicianului nu i se permite să accepte misiunea drept o misiune de asigurare dacă nu i se solicită să facă acest lucru prin legi sau reglementări.
123. În circumstanțele în care persoana care întocmește raportul nu și-a îndeplinit responsabilitățile, iar practicianul nu poate refuza acceptarea misiunii ca urmare a legilor sau reglementărilor, practicianul trebuie să ia în considerare dacă este necesar să exprime o concluzie cu rezerve sau să declare imposibilitatea exprimării unei concluzii. O misiune efectuată în astfel de circumstanțe nu respectă Standardul. În consecință, nu i se permite practicianului (a se vedea punctul 25 al Standardului) să includă în raportul de asigurare vreo referință la faptul că misiunea a fost realizată în conformitate cu Standardul sau cu orice alt ISAE (alte ISAE-uri).

EXEMPLU

Legile sau reglementările îi pot impune unei organizații de audit din sectorul public să accepte o misiune de asigurare cu privire la informațiile despre calitatea serviciilor ale unui organism din sectorul public. Acesta poate fi cazul chiar dacă organizația de audit stabilește că nu sunt prezente condițiile prealabile. În acest caz nu este permisă nicio referire la ISAE 3000 (revizuit).

124. Tabelul de mai jos stabilește un rezumat al considerentelor pentru practician atunci când decide dacă sunt prezente condițiile prealabile pentru asigurare. Aceste considerente sunt ilustrative; ele nu sunt menite să sugereze singura modalitate în care un practician poate stabili dacă sunt prezente condițiile prealabile. Literalele de la A la H corespund literelor prezentate în diagrama fluxului de la începutul capitolului.

- A. Cunoștințe preliminare despre circumstanțele misiunii: Considerențele conțin: Cunoșc suficient entitatea, industria în care își desfășoară activitatea și alte circumstanțe ale misiunii pentru a putea stabili dacă sunt prezente condițiile prealabile? Stabilirea prezenței sau absenței condițiilor prealabile este în contextul circumstanțelor misiunii.
- B. Rolurile și responsabilitățile părților corespunzătoare sunt adecvate în circumstanțele misiunii propuse, de exemplu:
- Persoana care întocmește raportul a identificat scopul și utilizatorii vizați ale raportului misiunii?
 - Persoana care întocmește raportul este și persoana responsabilă și partea care contractează sau aceste roluri sunt realizate de părți diferite; dacă acestea sunt diferite, care sunt caracteristicile relațiilor dintre ele (a se vedea punctul A37 și Anexa la Standard)?
 - Persoana care întocmește raportul a recunoscut, sau va recunoaște, responsabilitatea sa pentru subiectul implicat (a se vedea punctul A38 din Standard)?
 - Procesul de întocmire a informațiilor specifice de către persoana care întocmește raportul îi asigură acesteia o bază rezonabilă pentru acele informații și, dacă este cazul, procesul este sprijinit în mod corespunzător de alte aspecte relevante ale sistemului de control intern al entității?
- C. Caracteristicile subiectului implicat: Poate fi identificat subiectul implicat? Este acesta capabil de o măsurare sau o evaluare consecventă pe baza criteriilor aplicabile astfel încât informațiile specifice rezultate să poată face obiectul unor proceduri pentru a obține suficiente probe adecvate (a se vedea punctele A40-A44 din Standard și punctele [78-81](#) de mai sus)?
- D. Criteriile aplicabile sunt potrivite pentru circumstanțele misiunii? Ce criterii trebuie utilizate și sunt acestea relevante, complete, fiabile, neutre și inteligibile, prin ele însele, sau au nevoie de o elaborare ulterioară realizată de către entitate (a se vedea punctele [82-83](#) de mai sus și Capitolul [4](#) cu privire la procesul de identificare a subiectelor de raportare al entității), de exemplu:
- Criteriile specifice ce trebuie raportat, cum trebuie măsurat sau evaluat și cum trebuie prezentat și descris, inclusiv pentru diferite aspecte ale subiectului implicat?
 - Au fost stabilite adecvat informațiile specifice care intră în aria de acoperire a misiunii de asigurare privind EER; dacă informațiile specifice constituie doar o parte a unui raport privind EER, au fost acestea selectate în mod imparțial (a se vedea și punctele [89-106](#) de mai sus)?
- E. Vor fi disponibile pentru utilizatorii vizați criteriile cadrului general și orice criterii suplimentare elaborate de către entitate într-unul dintre modurile prezentate la punctul A51 din Standard (a se vedea și punctul [84](#) de mai sus și Capitolul [5](#))?
- F. Preconizez că voi putea obține probele de care am nevoie pentru a susține concluzia de asigurare (a se vedea punctele A53-A55 din Standard, punctul 26 litera (c) din ISQC 1, punctul [85](#) de mai sus și Capitolul [8](#)) sau:

- a impus persoana care întocmește raportul o limitare a ariei de acoperire a activității mele (a se vedea punctul A156 litera (c) din Standard) astfel încât să nu pot obține probele de care am nevoie?
- este în discuție integritatea persoanei care întocmește raportul (a se vedea punctul 26 litera (c) din ISQC 1)?

G. Concluzia de asigurare trebuie inclusă într-un raport scris care cuprinde elementele impuse de punctul 69 din Standard (a se vedea și punctul [86](#) de mai sus și Capitolul [12](#))?

H. Are misiunea un scop rațional (a se vedea punctul A56 din Standard și punctul [87](#) de mai sus)?

Capitolul 4: Analizarea procesului de identificare a subiectelor de raportare al entității

Aspectele tratate de îndrumările din acest capitol

125. Așa cum s-a discutat în Capitolul [3](#), una dintre condițiile prealabile pentru o misiune de asigurare este nevoia ca criteriile să fie adecvate circumstanțelor misiunii. Așa cum se prezintă în Introducere, raportarea privind EER poate trata diverse subiecte implicite (sau aspecte ale acestora). În consecință, există necesitatea ca criteriile să asigure o direcție clară cu privire la ceea ce trebuie raportat, cum trebuie măsurat sau evaluat și cum trebuie prezentat și descris. Aceasta include criteriile pentru subiectele de raportare care trebuie tratate în raportul privind EER.
126. În contextul misiunilor de asigurare privind EER:
- S-ar putea să nu existe un cadru general care trebuie respectat de către persoana care întocmește raportul sau
 - Cadrul general (cadrele generale) privind EER este posibil să nu ofere îndrumări suficiente de detaliate pentru ca o persoană care întocmește raportul să facă raționamente fiabile cu privire la subiectele de raportare pe care trebuie să le trateze într-un raport privind EER.
127. În astfel de circumstanțe, de regulă, entitatea va trebui să stabilească un proces de identificare a subiectelor de raportare, ținând cont de nevoile de informare ale utilizatorilor vizati.
128. De obicei, cadrele generale privind EER se referă la un astfel de proces ca la o „evaluare a pragului de semnificație” sau un „proces al pragului de semnificație”. Totuși, conceptele de relevanță și prag de semnificație nu sunt unul și același, deși ambele se referă la procesul decizional al utilizatorului. Relevanța este luată în considerare la evaluarea caracterului adecvat al criteriilor, în timp ce pragul de semnificație este un prag important pentru procesul decizional luat în considerare de către practician în legătură cu denaturările potențiale și identificate, în circumstanțele misiunii. Aplicarea conceptului de prag de semnificație este discutată în Capitolul [9](#). În aceste îndrumări, procesul descris la punctul [127](#) este denumit „procesul de identificare a subiectelor de raportare al entității” și este discutat pe larg mai jos.
129. Deși nu este o dispoziție a Standardului ca practicianul să ia în considerare procesul prin care trece entitatea pentru a identifica subiectele de raportare, practicianul trebuie să stabilească măsura în care criteriile aplicate de către persoana care întocmește raportul sunt adecvate pentru circumstanțele misiunii (a se vedea Capitolele [3](#) și [5](#)). Acest lucru cuprinde criteriile aplicate de către persoana care întocmește raportul atunci când identifică subiectele de raportare în informațiile sale privind EER. Prin urmare, ar putea fi util pentru practician, atunci când stabilește caracterul adecvat al criteriilor, să înțeleagă procesul entității pentru a identifica subiectele de raportare. Acest capitol îi oferă îndrumări practicianului dacă acesta decide că ar fi util să înțeleagă acel proces.

Circumstanțele în care îndrumările din acest capitol le pot fi utile practicienilor

130. În timp ce îndrumările din acest capitol prezintă procesul pe care persoana care întocmește raportul l-ar putea urma, recunoscând importanța pregătirii suficiente a entității înainte de solicitarea unei asigurări independente cu privire la raportarea sa privind EER, capitolul este menit să le ofere îndrumări practicienilor atunci când aceștia analizează procesul entității. Scopul său nu este să reprezinte îndrumări pentru persoanele care întocmesc rapoartele, deși și acestea le-ar putea considera utile.
131. Punctul 12 litera (c) din Standard definește criteriile drept „etaloanele utilizate pentru măsurarea sau evaluarea subiectului implicit”; astfel, criteriile stabilesc:
- Ce va fi raportat (subiectul implicit, inclusiv „subiectele de raportare”).
 - Cum trebuie măsurat sau evaluat.
 - Cum trebuie prezentat și descris.

132. În contextul unui audit al situației financiare, criteriile aplicate de către persoana care întocmește raportul sunt standarde de contabilitate general acceptate, precum Standardele IFRS, care asigură cadrul de referință, astfel încât situațiile financiare să poată fi întocmite pe o bază consecventă de către entități diferite. În același mod, este necesar un cadru de referință dacă practicianul trebuie să obțină asigurare în legătură cu informațiile privind EER; criteriile adecvate asigură un astfel de cadru.
133. Un aspect al raportării privind EER, care ar putea fi practic diferit de raportarea situațiilor financiare, este că persoana care întocmește raportul trebuie de obicei să stabilească un proces pentru a decide cum să facă raționamente în legătură cu ceea ce trebuie să includă în informațiile sale privind EER, deoarece, așa cum se precizează la punctul 126, cadrele generale privind EER nu asigură întotdeauna îndrumări suficient de detaliate pentru ca persoana care întocmește raportul să facă evaluări fiabile despre ce subiecte de raportare să trateze în raportarea sa privind EER.
134. De asemenea, ar putea exista o oportunitate considerabilă pentru subiectivismul conducerii în identificarea subiectelor de raportare atunci când cadrul general nu specifică ce subiecte trebuie incluse în informațiile privind EER. În astfel de circumstanțe, scepticismul profesional și exercitarea raționamentului profesional sunt importante pentru stabilirea caracterului adecvat al criteriilor aplicate de către persoana care întocmește raportul atunci când sunt întocmite informațiile specifice privind EER (a se vedea Capitolul 2 pentru îndrumări).

Analizarea procesului de identificare a subiectelor de raportare al entității

135. Așa cum se precizează la punctul 126, atunci când un cadru general privind EER nu identifică suficient de detaliat subiectele de raportare relevante, este improbabil ca criteriile să fie considerate adecvate de la sine. Criteriile pot fi lipsite de relevanță sau de exhaustivitate. De asemenea, criteriile pot fi lipsite de fiabilitate atunci când cadrul general include principii de nivel înalt pentru o astfel de identificare, dar acele principii nu permit identificarea consecventă rezonabilă a subiectelor de raportare relevante. În astfel de circumstanțe, entitatea ar putea stabili un proces de identificare a subiectelor de raportare.

EXEMPLU

O entitate raportează conform unui anumit cadru general privind EER, care îi impune entității să includă o descriere a principalelor riscuri și incertitudini cu care se confruntă, dar nu specifică riscurile sau incertitudinile ori cum să le evalueze sau să le prezinte și să le descrie. În majoritatea cazurilor, cadrele generale privind EER nu pot face această identificare deoarece aceasta va varia de la o entitate la alta.

Entitatea stabilește un proces de identificare a principalelor sale riscuri și incertitudini (subiecte de raportare), ce informații trebuie să raporteze despre acestea și cum să prezinte și să descrie acele informații. Se preconizează că acel proces va avea drept rezultat informații despre principalele riscuri și incertitudini care sunt complete, relevante, fiabile, neutre și inteligibile (adică criteriile aplicate sunt adecvate).

EXEMPLU

Un cadru general privind EER diferit poate necesita prezentarea unor indicatori specifici, precum timpul petrecut de către angajați pentru instruire în acea perioadă, măsurat în ore. În cadrul general sunt stabilite instrucțiuni detaliate cu privire la (i) cum să definească „angajați”, (ii) ce constituie „instruirea” și (iii) cum să calculeze indicatorul.

În acest caz, nu este necesar ca persoana care întocmește raportul să se angajeze într-un proces de identificare a subiectelor de raportare, deoarece cel ce a creat cadrul general privind EER a făcut deja un raționament în legătură cu ce vor să știe utilizatorii vizați și cum trebuie măsurate sau evaluate informațiile. Acest lucru este obișnuit în raportare pentru a respecta dispozițiile specifice de reglementare, iar anumite cadre generale privind EER cuprind îndrumări cu privire la indicatorii care este posibil să fie relevanți pentru sectorul industrial specific, de exemplu, ca în standardele Sustainability Accounting Standards Board (SASB).

136. Atunci când persoana care întocmește raportul inițiază un proces de identificare a subiecților de raportare și dacă practicianul consideră că ar fi util să ia în considerare acel proces, diagrama de mai jos l-ar putea ajuta pe practician în ceea ce privește considerentele sale. Etapele despre care se estimează că o persoană care întocmește raportul le va respecta sunt prevăzute în partea din stânga pentru referință. Acestea sunt explicate pentru a ilustra la ce s-ar putea aștepta practicianul atunci când ia în considerare procesul de identificare a subiecților de raportare al entității. Posibilele considerente pentru practician sunt prezentate în partea dreaptă a diagramei și fac trimitere la punctele de îndrumări de mai jos.

Etapa 1: Analizați contextul procesului de identificare a subiecților de raportare al entității

137. Practicianul poate începe prin analizarea contextului procesului de identificare a subiecților de raportare al entității, inclusiv a aspectelor circumstanțelor misiunii, precum:

- Scopul informațiilor privind EER (etapa 1a);
- Utilizatorii vizați (etapa 1b);
- Entitatea și mediul său; și
- Alegerea criteriilor (Cadru general privind EER sau elaborat de către entitate) (a se vedea Capitolul 5).

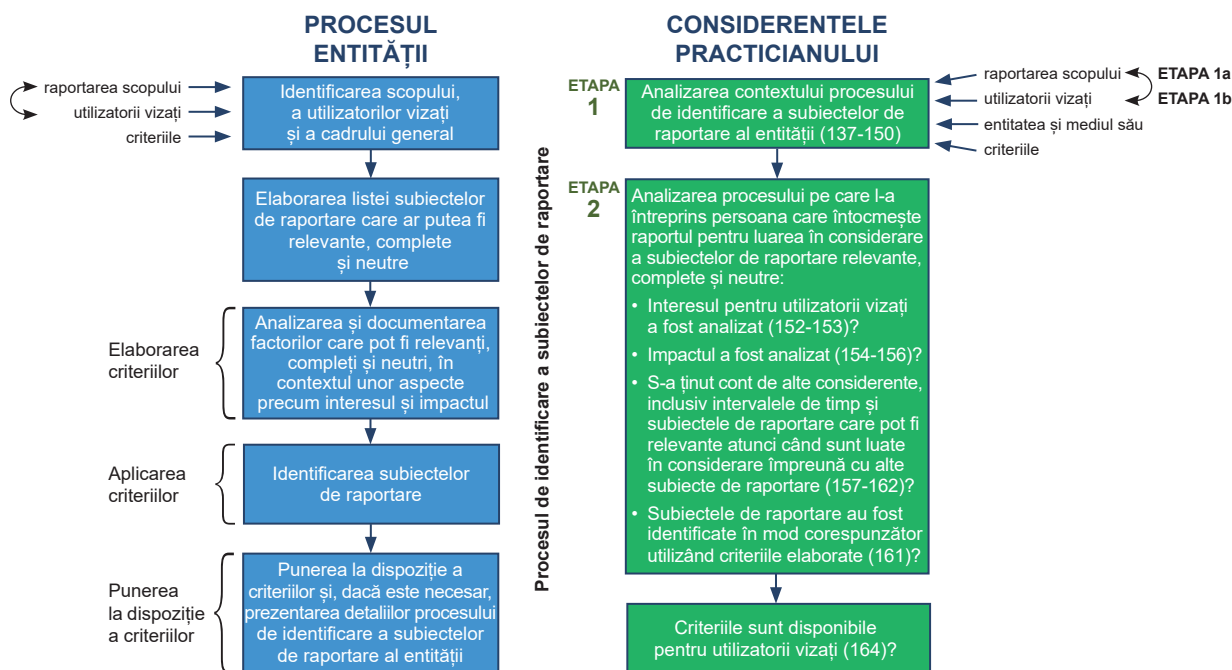


Diagrama 7 – Procesul de identificare a subiecților de raportare al entității

138. Atunci când o entitate și-a documentat procesul de identificare a subiecților de raportare și deciziile pe care le-a luat, documentația poate asigura un punct de plecare util de luat în considerare de către practician. În absența unei astfel de documentații, este posibil ca practicianul să înțeleagă procesul entității prin interviuarea persoanei care întocmește raportul. Dacă entitatea nu a întreprins un proces adecvat pentru a stabili conținutul raportării sale privind EER, s-ar putea să fie necesar ca practicianul să analizeze dacă acest lucru sugerează că nu sunt prezente toate condițiile prealabile pentru o misiune de asigurare. A se vedea punctele 122-123 din Capitolul 3 pentru îndrumări în cazul în care nu sunt prezente condițiile prealabile.

139. Unele cadre generale privind EER pot stabili scopul raportării privind EER și identifica cine sunt utilizatorii vizați. Este posibil ca altele să nu specifice acest lucru, lăsând entitatea să stabilească aceste elemente.

140. Atunci când un cadru general privind EER este utilizat de o persoană care întocmește raportul, practicianul poate lua în considerare îndrumările, dacă există, referitoare la considerente pentru a identifica subiectele de raportare relevante incluse în cadrul general privind EER.

EXEMPLU

Atunci când se raportează cu privire la drepturile omului în conformitate cu Principiile directoare referitoare la întreprinderi și drepturile omului ale Națiunilor Unite, subiectele care trebuie incluse sunt axate pe riscurile pentru oamenii afectați de activitățile unei entități, nu doar pe riscurile pentru entitate.

Unele cadre generale privind EER interpretează ceea ce este relevant pentru acele aspecte care pot crea un risc financiar pentru entitate, de exemplu, cadrul general conceptual al SASB. Alte cadre generale privind EER se concentrează pe considerentele cu privire la ceea ce este relevant pentru efectul pe care o organizație îl are asupra economiei, mediului sau societății. De exemplu, Inițiativa Globală de Raportare (GRI) stabilește că subiectele „semnificative” sunt acelea care reflectă impacturile economice, de mediu și sociale semnificative ale organizației sau influențează în mod substanțial evaluările și deciziile părților interesate.

141. Următoarele puncte oferă îndrumări suplimentare cu privire la modalitatea în care practicianul poate lua în considerare scopul raportării privind EER (etapa 1a) și utilizatorii vizați (etapa 1b). Analize suplimentare referitoare la aprecierea mai pe larg a criteriilor de către practician și sistemul de control intern sunt prezentate în Capitolul 5 și, respectiv, Capitolul 6.

Etapa 1a: Analizați cum a identificat persoana care întocmește raportul scopul informațiilor privind EER

142. Scopul persoanei care întocmește raportul va fi să raporteze anumite informații despre un subiect implicit unui grup (unor grupuri) de utilizatori vizați. Câteva exemple referitoare la scopul informațiilor privind EER ar putea include raportarea despre:
- Impactul entității asupra mediului natural.
 - Activitățile entității de-a lungul unei perioade și cum contribuie acestea la obiectivele entității.
 - Cum creează entitatea „valoare”.
 - Ce planifică entitatea să facă în viitor sau cum se așteaptă să obțină rezultate.
143. Practicianul poate lua în considerare scopul raportării informațiilor privind EER drept context atunci când analizează raționamentele realizate de către persoana care întocmește raportul.

Etapa 1b: Analizați cum i-a identificat persoana care întocmește raportul pe utilizatorii vizați ai informațiilor privind EER

144. Practicianul poate lua în considerare dacă persoana care întocmește raportul a obținut și a documentat înțelegerea naturii generale a deciziilor pe care utilizatorii vizați este probabil să le ia în baza informațiilor privind EER sau influențați de acestea.
145. Se face o distincție între utilizatorii vizați și părțile interesate. O parte interesată din entitate poate:
- Să aibă o relație și interacțiuni cu entitatea.
 - Să fie afectată în mod direct sau indirect de măsurile entității.

Pot exista circumstanțe în care părțile interesate și utilizatorii vizați nu sunt aceiași. Atunci când o parte interesată nu este un utilizator vizat, interesele sale ar putea fi luate în considerare de către alte părți care sunt utilizatori vizați. Nu trebuie să se presupună că, doar pentru că nu se preconizează ca o clasă de părți interesate care ar avea un interes legitim în raportul privind EER să utilizeze raportul, informațiile despre subiectele de raportare care ar îndeplini nevoile lor de informare nu ar fi relevante pentru celelalte clase de utilizatori vizați, atunci când categoriile de utilizatori vizați sunt diverse.

EXEMPLU

Probabil că o victimă a sclaviei infantile implicată în lanțul de aprovizionare cu produse al unei societăți (o parte interesată) nu ar fi în măsură să citească raportul societății, totuși interesele acesteia pot fi reprezentate de o organizație caritabilă, politicieni sau persoane care desfășoară activități de lobby (agenți) care desfășoară o campanie împotriva muncii infantile și se folosesc de poziția lor pentru a influența clienții companiei.

146. Utilizatorii informațiilor privind EER pot fi un singur grup sau pot cuprinde grupuri multiple de utilizatori vizați, cu nevoi de informare potențial diferite. Informațiile privind EER nu se pot concentra pe nevoile fiecărui utilizator vizat individual, totuși, o persoană care întocmește raportul poate fi nevoită să ia în considerare situațiile în care indivizii dintr-un grup de utilizatori vizați au nevoi de informare comune.
147. Punctul A16 din Standard conține unele îndrumări suplimentare, inclusiv că în unele circumstanțe în care există un număr mare de utilizatori potențiali poate fi necesară limitarea utilizatorilor vizați la „principalele părți interesate cu interese semnificative și comune”. Acest lucru poate fi util, făcând obiectul oricăror dispoziții specifice din cadrul general privind EER, atunci când sunt publicate informațiile privind EER, fără specificarea utilizatorilor vizați, în mod eficient în beneficiul societății în ansamblu.
148. Diferitele grupuri de utilizatori vizați pot avea nevoi de informare sau atitudini diferite; ceva care este relevant pentru un grup de utilizatori vizați poate să nu fie valabil pentru un altul.

EXEMPLU

Un raport privind EER întocmit de un spital de stat cu privire la performanța sa clinică ar putea avea ca utilizatori inclusiv:

- Guvernul, care trebuie să știe dacă cetățenilor li se asigură asistență medicală adecvată și dacă resursele sunt utilizate în mod eficient.
- Grupuri de pacienți (actuali sau potențiali), publicul larg și restul lumii, care doresc să știe dacă spitalul este disponibil să acorde asistență comunității, să își joace rolul în controlul bolilor și dacă este sigur din punct de vedere clinic.
- Un pacient cu cancer, care are un interes propriu în legătură cu măsura în care spitalul are competențe pentru a trata cu succes pacientul.

În acest exemplu, primele două grupuri de utilizatori ar putea fi utilizatorii vizați, dar s-ar putea ca pacientul individual în sine să nu fie, deși un astfel de pacient ar putea fi membru al grupului colectiv de pacienți.

149. Simpla citire a informațiilor privind EER reprezintă o utilizare valabilă a utilizatorilor vizați; rezultatul ar putea fi că aceștia decid să nu ia nicio măsură în baza informațiilor raportate. Ei ar putea avea în continuare o nevoie legitimă de informații care să îi ajute să ajungă la acea concluzie și astfel relevanța nu depinde de utilizatorii vizați care acționează în baza informațiilor raportate.

150. Tabelul de mai jos conține câteva exemple de posibile grupuri de utilizatori – aceasta nu are scopul de a fi o listă exhaustivă, dar ar putea fi considerată un punct de plecare pentru analizarea modului în care persoana care întocmește raportul a identificat utilizatorii vizați ai informațiilor sale privind EER luând în considerare grupurile din tabel și, de asemenea, luând în considerare grupurile de utilizatori specifici entității.

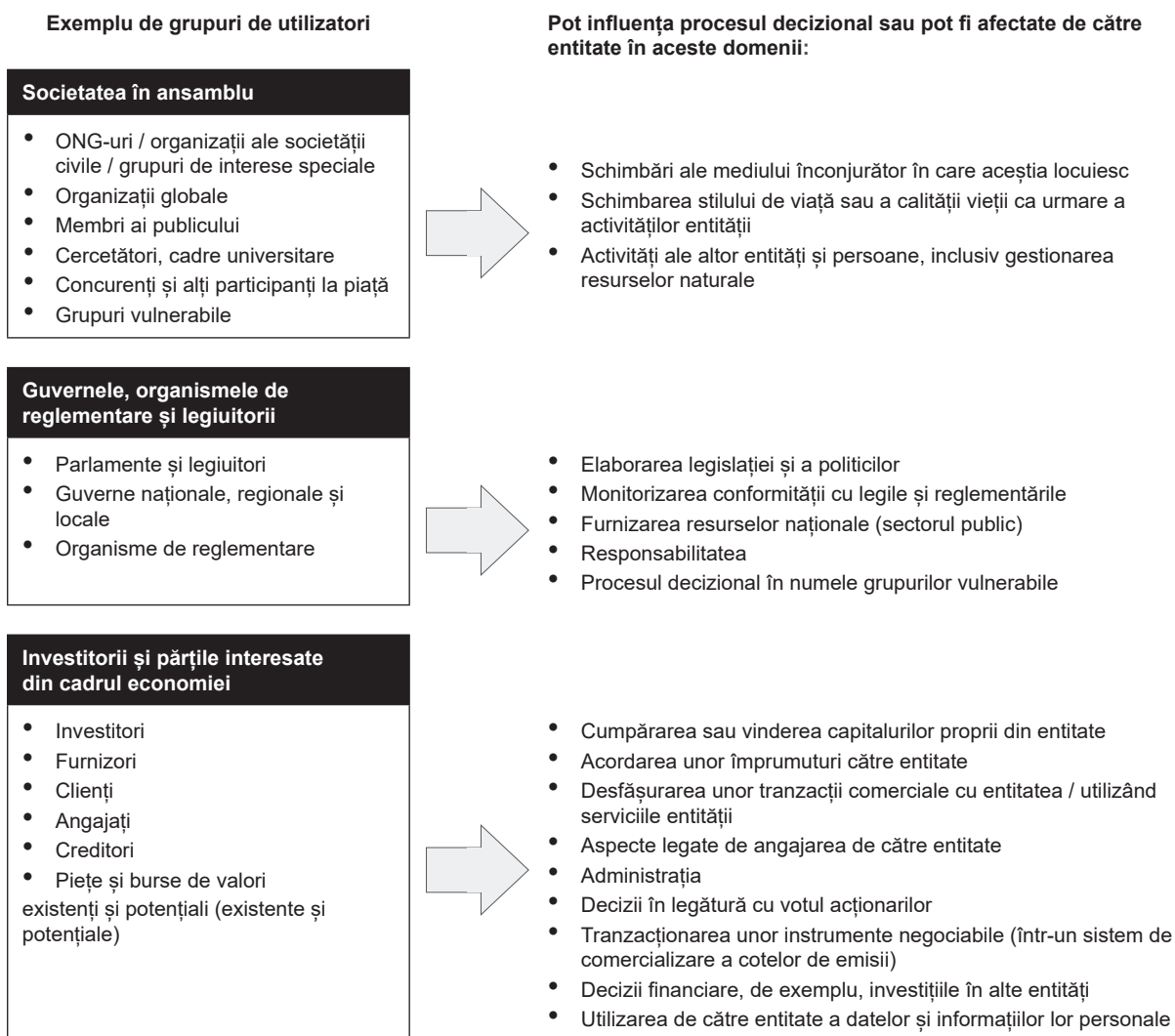


Diagrama 8 – Grupuri de utilizatori și necesitățile decizionale

Etapa 2: Analizați selectarea subiectelor de raportare care trebuie incluse în informațiile privind EER

151. Practicianul ar putea analiza cum a identificat persoana care întocmește raportul subiectele de raportare relevante. O persoană care întocmește raportul ar fi putut face acest lucru în mai multe etape, ținând cont de cadrul general privind EER utilizat (cadrele generale privind EER utilizate), scopul raportării privind EER și utilizatorii vizați și filtrând o listă inițial mai lungă de subiecte de raportare potențiale pentru a ajunge la cele care sunt relevante în circumstanțele misiunii.

Analizarea interesului pentru utilizatorii vizați

152. Pentru a analiza dacă ceva ar fi relevant, o abordare este aceea de a analiza în mod direct dacă este de interes pentru utilizatorii vizați.
153. Exemplele de circumstanțe care ar putea fi de interes pentru utilizatorii vizați includ aspecte care:
- Este probabil să îi determine pe investitori să cumpere sau să vândă capitaluri proprii în entitate.

- Este probabil să modifice prețul acțiunilor entității sau valoarea întreprinderii.
- Au făcut obiectul unei expuneri mediatice sau ar putea duce la un interes mediatic (local, național sau global) dacă au fost prezentate.
- Au fost asociate cu un număr mare de reclamații (de exemplu, de la clienți, furnizori sau alte părți interesate).
- Au fost menționate de către mai multe părți interesate fără să fie solicitate.
- Sunt supuse unui nivel ridicat de interes societal mai amplu sau unor niveluri ridicate de sensibilitate publică.

EXEMPLU

Unele exemple în anumite circumstanțe ar putea conține aspecte referitoare la drepturile omului, incidente raportate ale implicării entității în corupție, valorile impozitelor plătite în jurisdicțiile în care se desfășoară activitatea și remunerarea personalului din conducere.

- Se referă la aspecte care ar putea fi raportate la scară largă de colegi și concurenți în sectorul sau industria entității.
- Se referă la (ne)conformitatea cu legile, reglementările, acordurile internaționale sau acordurile voluntare cu semnificație strategică pentru organizație și părțile sale interesate.

Analizarea „impactului”

154. Când nu este posibil să se evalueze suficient ce poate fi relevant prin identificarea directă a ceea ce i-ar interesa pe utilizatorii vizați, o abordare alternativă sau suplimentară ar fi să se analizeze semnificația subiectelor de raportare potențiale. În funcție de scopul raportării informațiilor privind EER, semnificația subiectelor de raportare potențiale poate fi analizată în contextul performanței entității (de îndeplinire a obiectivelor sale strategice) sau al impactului său asupra altor entități. Uneori, această abordare este denumită analizarea „impactului”.
155. Impactul asupra altor entități ar putea include impactul asupra indivizilor, organizațiilor, societății în ansamblu sau mediului așa cum este adecvat în contextul scopului informațiilor privind EER. Impacturile ar putea apărea fie direct, ca urmare a acțiunilor și deciziilor conducerii entității raportoare, fie indirect, prin intermediul relațiilor entității raportoare, fie prin efectul direct sau indirect al forțelor externe față de entitatea raportoare. A se vedea de asemenea și Capitolul [9](#).

EXEMPLU

O companie poate fi responsabilă pentru deversarea în mod regulat a unui volum mare de poluanți într-un râu. Ar putea exista impacturi directe asupra mediului și probabil asupra comunităților locale care utilizează râul pentru pescuit sau ca sursă de apă. De asemenea, ar putea exista impacturi indirecte asupra companiei în sine, poate prin pierderea veniturilor de la clienții nemulțumiți de atitudinea acesteia față de deteriorarea mediului înconjurător, precum și impacturi directe precum costul curățării sau amenzi de la autorități.

156. Dacă se analizează impactul anticipat, printre exemplele de circumstanțe care i-ar putea crește relevanța se numără faptul că:
- Are riscuri sau oportunități majore pentru entitate (inclusiv reputaționale sau care afectează autorizația de funcționare a entității).
 - Are implicații financiare semnificative directe (așa cum se stabilește prin pragurile de semnificație ale situațiilor financiare).
 - Are, sau poate avea, un efect major asupra performanței operaționale a entității.
 - Are, sau poate avea, un efect major asupra altor operațiuni sau activități ale entității.

- A avut, sau poate avea, drept rezultat daune directe majore pentru resursele naturale sau mediu.
- Se referă la oportunități strategice pentru entitate de a-și consolida poziția competitivă.
- Se referă la valori organizaționale cheie, politici, strategii, sisteme de management operațional, obiective și ținte ale entității sau ale părților sale interesate.

Alte considerente

157. Unele persoane care întocmesc raportul prezintă într-o diagramă cu puncte rezultatele analizei lor privind subiectele de raportare care, în contextul scopului raportării privind EER, ar fi de „interes pentru utilizatorii vizați” și care ar putea avea un „impact”. O astfel de diagramă cu puncte poziționează subiectele de raportare referitoare la două axe, care reprezintă „interesul pentru utilizatorii vizați” și „impactul”, pentru fiecare subiect de raportare.
158. Raționamentele realizate în poziționarea unor astfel de subiecte de raportare referitoare la fiecare axă pot fi influențate analizând atât probabilitatea existenței sau apariției fiecărui subiect de raportare, cât și amploarea semnificației acestora în ceea ce privește „interesul lor pentru utilizatorii vizați” sau „impactul” lor dacă acestea ar exista sau ar apărea. Analizarea influenței combinate a probabilității și amplitudinii semnificației acestora asupra potențialului lor de a fi relevante poate fi ilustrată într-un grafic care marchează subiectele de raportare referitoare la axele separate pentru probabilitatea și amploarea semnificației acestora:
- Dacă ceva este aproape sigur sau factic, probabilitatea apariției sale este la nivelul maxim, iar amploarea semnificației sale este singura variabilă.
 - Evaluarea probabilității poate analiza dacă un aspect este sub controlul sau în afara controlului entității sau conducerii.
159. Intervalul de timp ales care este analizat în ceea ce privește impactul sau relevanța este, deseori, de asemenea, un considerent important.

EXEMPLU

Un exemplu care să ilustreze acest lucru ar putea fi o entitate care deține o fabrică pe un teren de coastă la altitudine joasă. Se preconizează că nivelurile crescute ale mării înseamnă că amplasamentul fabricii poate deveni inutilizabil în următorii cinci ani.

Deși este posibil să nu existe niciun impact fizic în următorii cinci ani, aceste informații pot fi relevante, indiferent dacă utilizatorii au un interes pe termen scurt în entitate (de exemplu, un investitor care preconizează să investească timp de trei ani) sau un interes pe termen mai lung (de exemplu, o bancă ce a emis un împrumut, garantat cu amplasamentul fabricii, cu scadența peste zece ani), având în vedere că este probabil ca aceste considerente să fie incluse în investiție. S-ar putea să fie necesar ca practicianul să analizeze dacă intervalul de timp ales de către persoana care întocmește raportul pentru includerea informațiilor este adecvat și dacă există o prezentare suficientă a acestuia în informațiile privind EER.



160. Activitățile de cooperare cu părțile interesate pot fi o parte importantă a identificării subiectelor de raportare de către persoana care întocmește raportul. Un dialog deschis cu părțile interesate poate da rezultate mai bune decât interacțiunea pasivă sau solicitarea ca acestea să comenteze cu privire la o listă existentă de subiecte de raportare, totuși ar putea fi necesar ca părțile interesate să fie informate în mod adecvat în legătură cu entitatea și activitățile sale pentru a le permite să fie implicate în mod eficient în proces.
161. De asemenea, un practician ar putea lua în considerare câteva dintre următoarele surse atunci când analizează procesul de identificare a subiectelor de raportare al entității și măsura în care criteriile de identificare a subiectelor de raportare sunt potrivite și au fost aplicate în mod corespunzător (adică au drept rezultat informații privind EER care sunt relevante, complete, fiabile, neutre și inteligibile).

Sursele interne pot include:

- Discuțiile cu conducerea și persoanele responsabile cu guvernarea.
- Raportarea anterioară de către entitate.
- Ordinea de zi și procesele-verbale ale reuniunilor și comitetelor consiliului sau conducerii superioare.
- Evaluările riscurilor.
- Documentele strategice întocmite de către entitate.
- Rapoartele celor care avertizează în legătură cu existența unor nereguli.
- Comunicările de la consilierul juridic intern (sau extern).

Sursele externe pot include (a se vedea și Capitolul 6 și Capitolul 8):

- Raportarea de către colegi și concurenți.
- Rezultatele sondajelor (ale entității, colegilor sau industriei).
- Reclamațiile furnizorilor/clientilor.
- Intervipurile cu părțile interesate, activitățile de informare, cooperarea cu părțile interesate.
- Căutările pe internet și în mediile sociale.
- Opiniile experților cu privire la megatendențele globale.
- Obiectivele de dezvoltare durabilă ale ONU.
- Dispozițiile de reglementare a raportării.

Analizarea în mod colectiv a subiectelor de raportare

162. Ar putea fi adecvat pentru persoana care întocmește raportul să fi analizat, ca parte a procesului de identificare a subiectelor de raportare, atât subiectele de raportare care sunt relevante în mod individual, cât și subiectele de raportare care sunt relevante atunci când sunt luate în considerare împreună cu alte subiecte de raportare, de exemplu, deoarece unul sau mai multe subiecte de raportare sunt legate între ele.

EXEMPLU

S-ar putea ca informațiile despre membrii personalului care pleacă să nu fie relevante în sine, nici informațiile despre câteva reclamații ale clienților sau încetarea a două contracte cu furnizorii. Totuși, dacă atunci când sunt combinate, se descoperă că informațiile despre aceste evenimente au legătură unele cu altele și indică probleme grave cu conducerea superioară a entității, informațiile despre astfel de evenimente pot fi relevante în contextul acelor probleme.



Prezentarea procesului de identificare a subiectelor de raportare al entității

163. Ar fi de ajutor pentru utilizatorii vizați să înțeleagă procesul prin care a trecut persoana care întocmește raportul pentru a identifica subiectele de raportare, chiar dacă prezentarea procesului nu este impusă de cadrul general privind EER. În consecință, un practician poate considera că este adecvat să încurajeze persoana care întocmește raportul să prezinte detaliile procesului său de identificare a subiectelor de raportare (fie în raportul acesteia, fie altundeva, precum pe website-ul său), oferind detalii în legătură cu ce a fost inclus în informațiile privind EER și ce a fost exclus.
164. Indiferent dacă procesul de identificare a subiectelor de raportare al entității este prezentat sau nu, criteriile de identificare a subiectelor de raportare trebuie puse la dispoziția utilizatorilor vizați, împreună cu alte criterii aplicabile (a se vedea și Capitolul 5 și punctul 221).

Capitolul 5: Evaluarea gradului de adecvare și a disponibilității criteriilor

Aspectele tratate de îndrumările din acest capitol

165. Acest capitol îi oferă practicianului îndrumări care sunt relevante în timpul etapei de planificare a unei misiuni de asigurare privind EER pentru evaluarea gradului de adecvare al criteriilor pentru circumstanțele misiunii (a se vedea punctele 41 și 24 litera (b) subpunctul ((ii) din Standard). De asemenea, îndrumările din acest capitol îl pot ajuta pe practician atunci când analizează gradul de adecvare și disponibilitatea criteriilor la stabilirea prezenței sau absenței condițiilor prealabile (a se vedea Capitolul 3). Aceste îndrumări sunt relevante îndeosebi atunci când:
- Criteriile disponibile ale cadrului general nu sunt criterii stabilite ori prevăzute de legi sau reglementări, deoarece nu se poate presupune că astfel de criterii sunt potrivite (a se vedea punctul A49 din Standard).
 - Cadrul general stabilește principii de nivel înalt, dar acele principii nu sunt exprimate la un nivel suficient de detaliere încât să cuprindă criteriile adecvate în sine.
166. De asemenea, este posibil ca practicianul să aibă nevoie să analizeze criteriile pe care le-a elaborat entitatea sau pe care le-a selectat din unul sau mai multe astfel de cadre generale disponibile. Atunci când entitatea își elaborează propriile criterii sau selectează din criteriile din astfel de cadre generale, hotărârea practicianului în privința caracterului lor adecvat poate fi mai aprofundată și poate fi nevoie să se ia în considerare subiectivismul sau oportunitatea pentru subiectivism a(l) conducerii implicat(ă) în raționamentele realizate de conducere.
167. La stabilirea celor menționate, practicianul se bazează pe analizarea gradului de adecvare al criteriilor în timpul acceptării sau continuării misiunii, atunci când stabilește dacă au fost prezente condițiile prealabile (a se vedea Capitolul 3).
168. De asemenea, acest capitol îi oferă îndrumări practicianului atunci când acesta analizează măsura în care criteriile vor fi puse la dispoziția utilizatorilor vizați ai informațiilor privind EER, atunci când criteriile conțin criterii elaborate de entitate sau criterii selectate din multiple cadre generale disponibile.

Circumstanțele în care îndrumările din acest capitol le pot fi utile practicienilor

169. Definierea criteriilor de la punctul 12 litera (c) din Standard se referă la acestea ca „etaloane”. Astfel, criteriile privind EER pot conține, de exemplu:
- Îndrumări cu privire la ceea ce trebuie raportat;
 - Definiții ale parametrilor sau ale altor aspecte care trebuie raportate;
 - Baze de măsurare sau evaluare care trebuie utilizate și alte politici de raportare, inclusiv cele pentru prezentare și descriere,
- care împreună constituie întreaga bază de întocmire a informațiilor privind EER.
170. Criteriile stabilite le includ pe cele emise de organisme de experți autorizate sau recunoscute, care respectă un proces echitabil transparent, dacă sunt relevante pentru nevoile de informare ale utilizatorilor vizați (a se vedea punctul A49 din Standard). Criteriile din cadrele generale de raportare financiară sunt de obicei criterii stabilite, iar bazele de recunoaștere, evaluare, prezentare și descriere pe care acestea le înglobează constituie baza politicilor contabile aplicate de către entitate. În comparație cu cadrele generale de raportare financiară, cadrele generale privind EER sunt deseori mai puțin prescriptive în legătură cu:
- Criteriile care trebuie utilizate pentru a identifica ce trebuie raportat.
 - Cum trebuie măsurat sau evaluat și prezentat ce trebuie raportat (adică privind modalitatea de aplicare a criteriilor la subiectul implicit).

171. Criteriile utilizate pentru o anumită misiune de asigurare privind EER, denumite „criterii aplicabile” la punctul 12 litera (c) din Standard, pot fi extrase dintr-un cadru general privind EER sau elaborate de entitatea însăși sau o combinație a ambelor. Este mai probabil ca criteriile stabilite (a se vedea punctul A49 din Standard) să fie adecvate atunci când în elaborarea lor este respectat un proces echitabil transparent și cuprinzător și în absența indiciilor contrare. Atunci când entitatea utilizează criterii stabilite, practicianul poate analiza dacă există indicii conform cărora criteriile nu sunt adecvate.
172. Atunci când aplică un cadru general privind EER care are prea puține din detaliile necesare sau nu este suficient de cuprinzător pentru a include criterii adecvate în sine, o entitate poate selecta și criterii din unul sau mai multe alte cadre generale privind EER disponibile sau poate utiliza propriile criterii elaborate de entitate.
173. Atunci când o entitate selectează criterii din multiple opțiuni de cadre generale disponibile, este posibil ca criteriile selectate să nu fie suficient de relevante dacă le lipsește comparabilitatea de la o perioadă la alta și între entități (deși, în unele cazuri, lipsa comparabilității pe termen scurt poate fi mai puțin importantă decât raportarea în mod transparent a entității referitor la informațiile privind EER atunci când utilizează informațiile privind EER pentru procesul decizional propriu). Mai mult decât atât, adoptarea parțială a unui cadru general sau elaborarea criteriilor de către entitate poate introduce subiectivismul sau influența persoanei care întocmește raportul. De asemenea, criteriile pot fi complexe, mai ales atunci când subiectul implicit este complex. O astfel de complexitate ar putea influența nevoia practicianului de competență în ceea ce privește subiectul specific sau de a utiliza activitatea unui expert (unor experți) al (ai) practicianului (a se vedea și Capitolul 1). De asemenea, un astfel de subiectivism sau o astfel de complexitate ar putea crește necesitatea ca practicianul să exercite raționamentul profesional și scepticismul profesional în stabilirea caracterului adecvat al unor astfel de criterii într-o misiune de asigurare privind EER (a se vedea Capitolul 2) și ar putea duce la o hotărâre mai extinsă sau mai dificilă a practicianului.

Evaluarea gradului de adecvare și a disponibilității criteriilor

Introducere

174. Sunt necesare criterii adecvate pentru o măsurare sau o evaluare consecventă rezonabilă a unui subiect implicit în contextul raționamentului profesional (a se vedea punctul A10 al Standardului). Caracterul adecvat este stabilit în contextul circumstanțelor misiunii. Fără criterii adecvate, concluziile despre informațiile specifice pot fi deschise unei interpretări individuale, crescând riscul ca informațiile specifice să nu fie utile pentru utilizatorii vizați sau să poată fi greșit înțelese de aceștia.
175. Explicațiile privind cele cinci caracteristici ale criteriilor adecvate (a se vedea punctul A45 din Standard) descriu atributele informațiilor specifice care rezultă din aplicarea criteriilor care au acele caracteristici (a se vedea și punctele 180-200). Deși fiecare caracteristică trebuie prezentată, importanța relativă a fiecăreia și gradul în care acestea sunt prezentate sub formă de criterii individuale pot varia în funcție de circumstanțele misiunii.
176. În plus față de prezentarea caracteristicilor criteriilor adecvate, un principiu general este că criteriile elaborate de către entitate nu sunt potrivite dacă ele au drept rezultat informații specifice care îi induc în eroare pe utilizatorii vizați (a se vedea punctul A50 din Standard).

EXEMPLU

Poate fi util să analizăm criteriile într-un context de zi cu zi, de exemplu, să ne gândim la criterii ca fiind similare regulilor unui joc. Pentru a fi utile jucătorilor vizați astfel încât aceștia să știe cum să joace jocul, regulile trebuie să fie relevante pentru joc (sunt relevante) și să nu conțină informații inutile ca, de pildă, cum să joace un joc diferit. Regulile permit repetabilitatea (sunt fiabile), astfel încât diverșii jucători să joace jocul în mod consecvent. Ele conțin toate regulile necesare (sunt complete), astfel încât jucătorii să nu se întrebe ce au de făcut. Nu sunt subiective sau schimbate în mod arbitrar (sunt neutre) și sunt clare și lipsite de ambiguități (sunt inteligibile), astfel încât să poată fi înțelese de către jucători și, dacă este cazul, de către arbitru. În plus, regulile trebuie puse la dispoziție astfel încât utilizatorii să le poată accesa pentru a înțelege cum trebuie jucat jocul.

Considerente pentru practician

177. Următoarea diagramă arată posibilele considerente pentru practician în evaluarea gradului de adecvare și a disponibilității criteriilor. Referințele din parantezele din diagramă sunt la punctele de îndrumări din acest capitol, dacă nu se indică altfel.

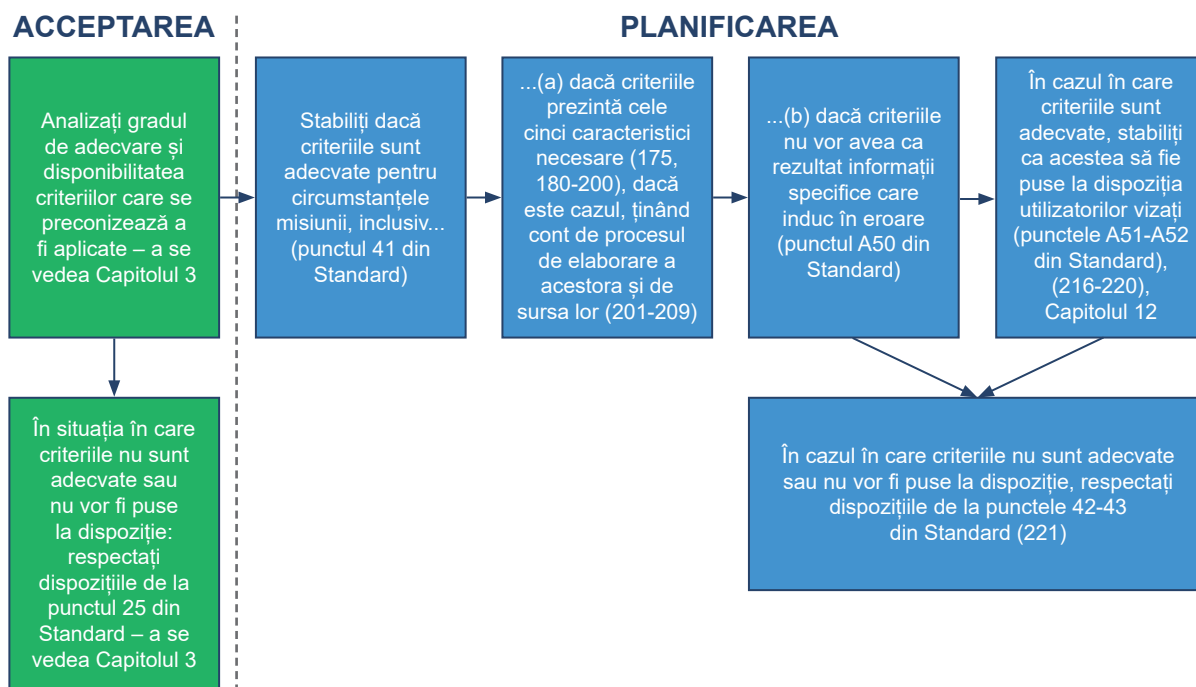


Diagrama 9 – Evaluarea gradului de adecvare și a disponibilității criteriilor

Caracteristicile calitative ale informațiilor privind EER solicitate de un cadru general privind EER (a se vedea și Capitolul 10)

178. Atunci când criteriile aplicabile nu sunt criterii stabilite sau prevăzute de legi sau reglementări sau cadrul general conține principii de nivel înalt, dar acele principii nu sunt exprimate la un nivel suficient de detaliat pentru a cuprinde criterii adecvate în sine, poate fi util pentru practician să analizeze măsura în care acele criterii cuprind caracteristicile calitative ale informațiilor privind EER necesare și, dacă da, cum se compară acestea cu caracteristicile criteriilor adecvate prezentate la punctul A45 din Standard.

179. Un cadru general privind EER poate impune, în mod implicit sau explicit, caracteristici diferite sau mai specifice ale criteriilor aplicabile decât caracteristicile criteriilor adecvate impuse de Standard. Atunci când un cadru general privind EER conține astfel de caracteristici suplimentare sau mai specifice ale criteriilor, este în continuare necesar pentru criteriile aplicabile să prezinte fiecare dintre cele cinci caracteristici necesare ale criteriilor adecvate. De exemplu, atunci când un cadru general privind EER impune caracteristici ale informațiilor privind EER precum comparabilitatea și concizia (a se vedea punctele [195](#) și [200](#)), criteriile pot fi văzute ca impunând caracteristici care sunt aspecte mai specifice ale relevanței și, respectiv, inteligibilității (adică acestea pot fi „inventariate” conform caracteristicilor criteriilor adecvate, așa cum sunt prezentate la punctul A45 din Standard), sau pot fi precizate drept caracteristici suplimentare ale celor cinci caracteristici prezentate în Standard. Practicianul nu poate substitui diversele caracteristici ale criteriilor adecvate cu cele impuse de Standard.

Caracteristicile criteriilor adecvate

Relevanța

180. Deoarece relevanța se referă la procesul decizional al utilizatorilor, practicianul ar putea dori să reflecteze asupra utilizatorilor vizați și a nevoilor lor de informare (a se vedea și Capitolul [3](#) și punctele [144-153](#)), de exemplu:
- (a) Analizând dacă, iar dacă este cazul, măsura în care, persoana care întocmește raportul:
 - (i) A analizat tipurile generale de decizii care se preconizează că vor fi luate de utilizatorii vizați în baza scopului informațiilor privind EER; și
 - (ii) A analizat măsura în care criteriile aplicabile pentru identificarea subiectelor implicate sau aspectelor subiectului (subiectelor) implicit(e) și pentru măsurarea sau evaluarea și furnizarea informațiilor despre acestea ar avea ca rezultat informații specifice care susțin procesul decizional al utilizatorilor vizați în contextul scopului informațiilor privind EER.
 - (b) Dacă persoana care întocmește raportul a analizat aspectele de la (a) de mai sus, evaluând concluziile persoanei care întocmește raportul cu privire la acele aspecte; sau
 - (c) Dacă persoana care întocmește raportul nu a analizat aspectele de la (a), solicitându-i persoanei care întocmește raportul să facă astfel și, dacă este necesar, analizând dacă practicianul preconizează în mod rezonabil că este capabil să trateze în mod direct aspectele de la (a).

EXEMPLU

În mod tradițional, este posibil ca o entitate care raportează acționarilor săi cu privire la aspecte legate de HR să fi fost limitată la raportarea cu privire la aspectele prevăzute de legi sau reglementări, precum raportarea diferenței de remunerare între femei și bărbați.

Atunci când printre utilizatorii vizați se numără sindicatele sau angajații entității, entitatea poate considera că este adecvat să utilizeze criterii care necesită raportarea referitoare la aspecte precum diversitatea de gen, instruirea și incidentele legate de sănătate și securitatea în muncă, și modalitatea de măsurare sau evaluare a acelor aspecte, care, în plus față de raportarea diferenței de remunerare între femei și bărbați, vor fi probabil de interes pentru sindicate și angajați.

Criteriile de raportare referitoare la aspectele HR dintr-un raport integrat pot necesita raportarea referitoare la aspecte precum strategia entității privind HR și modul în care aceasta se leagă de strategia sa globală de afaceri și contribuie la crearea valorii în cadrul organizației.

Măsura în care criteriile sunt relevante sau nu în circumstanțele specifice ale misiunii reprezintă o problemă de raționament.



181. Atunci când entitățile își elaborează propriile criterii, iar acele criterii elaborate de către entitate reprezintă rezultatul unui proces intern riguros, implicând contribuții directe atât de la utilizatorii vizați, cât și de la persoanele responsabile cu guvernanta, este mai probabil ca ele să fie relevante decât dacă entitatea le-a elaborat fără un astfel de proces sau o astfel de contribuție (a se vedea și Capitolul 4).
182. Relevanța criteriilor (și, prin urmare, măsura în care informațiile specifice rezultate sprijină procesul decizional al utilizatorilor vizați) poate fi afectată de nivelul inerent al incertitudinii măsurării sau evaluării în aplicarea criteriilor în circumstanțele misiunii. Atunci când informațiile specifice fac obiectul unei incertitudini inerente ridicate a măsurării sau evaluării, criteriile aferente pot fi relevante numai dacă impun informații justificative suplimentare despre natura și amploarea incertitudinii. În circumstanțele în care subiectul implicit face obiectul unei incertitudini ridicate a măsurării, criteriile pentru prezentare și descriere pot deveni relativ mai importante, astfel încât natura și amploarea incertitudinii să fie clară în ceea ce este prezentat. De asemenea, a se vedea și discuția despre „precizie” de la punctul 191 și analiza suplimentară a incertitudinii evaluării de la punctele 319-322 din Capitolul 9.

EXEMPLU

Informațiile despre reputația unui comerciant en détail în rândul bazei sale diverse de clienți pot sprijini procesul decizional al investitorilor în ceea ce privește gestionarea investițiilor acestora. Compania poate elabora criteriile de măsurare a percepției clienților cu privire la reputația sa, de exemplu, utilizând un sondaj privind satisfacția clienților. Este probabil ca rezultatul să reflecte un anumit grad de incertitudine inerentă, deoarece este măsurat doar un eșantion de clienți. Dacă nu sunt prezentate informații despre natura și nivelul incertitudinii evaluării, investitorii ar putea considera că rezultatele sondajului nu sunt suficient de utile pentru a-i ajuta în procesul decizional. Este posibil ca în astfel de circumstanțe criteriile să nu fie relevante. În situația în care criteriile au impus furnizarea pentru investitori a mai multor informații contextuale referitoare la procesul de efectuare a sondajului, de exemplu, mărimea eșantionului ca procent din totalul clienților, acest lucru poate ajuta la îmbunătățirea relevanței criteriilor.



183. De asemenea, practicianul poate avea în vedere solicitările criteriilor de dezagregare sau agregare a informațiilor, deoarece acestea pot afecta atât relevanța criteriilor, cât și contextul considerentelor legate de pragul de semnificație pentru denaturări. Cadrele generale privind EER nu specifică întotdeauna în detaliu nivelul necesar de agregare sau dezagregare. Totuși, acestea pot conține principii pentru stabilirea unui nivel corespunzător de agregare sau dezagregare în circumstanțe specifice.
184. Criteriile pot fi mai relevante dacă sunt consecvente cu cele care sunt în general recunoscute ca fiind corespunzătoare în contextul industriei sau sectorului entității. Totuși, pot exista motive bune pentru a nu utiliza astfel de criterii, de exemplu, atunci când entitatea poate elabora criterii mai relevante care sunt și fiabile și puse la dispoziția utilizatorilor prin includerea în raportul privind EER.
185. De asemenea, practicianul poate lua în considerare orice criterii care permit neprezentarea informațiilor despre informațiile specifice privind EER, pe motiv că sunt confidențiale sau ar putea afecta reputația entității. Este posibil ca astfel de criterii să nu fie suficient de relevante sau complete, deși acestea ar putea fi considerate suficient de relevante și complete în anumite circumstanțe. De exemplu, un criteriu al cadrului general stabilit poate permite neprezentarea informațiilor în circumstanțe extrem de rare atunci când se presupune, în mod rezonabil, că efectele negative ale prezentării informațiilor vor fi mai mari decât beneficiile interesului public ale unei astfel de comunicări. Un alt exemplu poate fi atunci când legile sau reglementările exclud prezentarea publică a informațiilor, precum a informațiilor care ar putea prejudicia o investigație în ce privește un act ilegal constatat sau suspectat. Se poate presupune că astfel de criterii sunt adecvate dacă nu există indicii contrare.

186. Dacă neprezentarea informațiilor confidențiale nu este permisă de criteriile aplicabile, o astfel de neprezentare ar fi tratată, de obicei, drept o denaturare, iar pragul de semnificație al unei astfel de denaturări ar fi luat în considerare (a se vedea Capitolul 9), împreună cu implicațiile pentru raportul referitor la asigurare.

Exhaustivitatea

187. Criteriile trebuie să fie complete, astfel încât utilizatorul vizat să poată lua decizii informate având acces la informațiile specifice care nu omit factori relevanți (inclusiv subiectele de raportare) care sunt semnificativi (a se vedea Capitolul 9 pentru considerente legate de pragul de semnificație) în contextul circumstanțelor entității și al scopului raportului privind EER.
188. Atunci când informațiile specifice reprezintă doar o parte a unui întreg raport privind EER, inclusiv atunci când aria de acoperire a misiunii de asigurare privind EER se extinde treptat de la o perioadă la alta sau, alternativ, face parte dintr-un program continuu de asigurare (a se vedea Capitolul 3), exhaustivitatea este analizată în legătură cu subiectul implicat (subiectele implicate) sau aspecte ale subiectului implicat (subiectelor implicate) din aria de acoperire a misiunii de asigurare specifice.

EXEMPLU

În anul 1, o entitate raportează și solicită asigurare cu privire la proporția de energie „verde” consumată pentru fabricarea propriilor sale produse. În anul 2, entitatea își extinde raportarea pentru a include proporția de energie verde utilizată de către furnizorii principali de materii prime achiziționate de către entitate și utilizate în fabricarea de către aceasta a produselor proprii. Ea solicită o asigurare cu privire la aria de acoperire extinsă.

În anul 1, criteriile pot fi complete dacă ele includ, printre altele, care dintre propriile instalații de producție și produse ale entității trebuie incluse în parametru, definiția „energiei verzi” și a „energiei totale”, cum trebuie măsurată energia verde consumată, cum trebuie măsurată energia totală consumată și în ce unitate de măsură trebuie exprimat parametrul, împreună cu criteriile de prezentare și descriere.

În anul 2, criteriile din anul 1 nu ar mai fi complete, deoarece nu ar trata aspecte precum definițiile „principalilor furnizori”, „materiilor prime achiziționate” și ce facilități trebuiau incluse de către acei furnizori. În anul 2, exhaustivitatea criteriilor ar fi stabilită în contextul ariei de acoperire mai ample a misiunii de asigurare înainte de acceptarea misiunii



189. Se preconizează că aplicarea completă a criteriilor va avea drept rezultat informații specifice care conțin toți factorii relevanți, inclusiv informații care reprezintă aspecte negative cu privire la ceea ce este raportat (a se vedea și „neutralitatea” de mai jos).

EXEMPLU

Un mare producător de tehnologii de telefonie mobilă raportează anual și solicită asigurare pentru întregul său raport privind sustenabilitatea. Raportul se adresează în primul rând acționarilor companiei, dar conține și anumite aspecte pentru informarea altor părți interesate. Acesta utilizează un cadru general recunoscut ca bază pentru raportarea sa, dar elaborează în continuare criteriile cadrului general astfel încât acestea să fie adecvate circumstanțelor sale specifice.

Compania a suferit recent un eșec major în privința noii sale generații de rețele de telefonie mobilă ca urmare a îngrijorărilor profunde în legătură cu impactul asupra sănătății umane. Ea a trebuit să suspende procesele ulterioare de fabricare și instalare și a pierdut o serie de contracte importante. În prezent, ea are stâlpi instalați în câteva zone – îndeosebi lângă orașe mari – cu densități mari ale populației. Stâlpii sunt funcționali, dar siguranța lor face obiectul unei anchete. Aceasta a prezentat în mod adecvat și a motivat implicațiile financiare ale acestor aspecte în situațiile sale financiare, dar nu există nicio mențiune cu privire la acest aspect în raportul său privind sustenabilitatea.

În aceste circumstanțe, criteriile (fie criteriile ale cadrului general, fie criteriile elaborate de către entitate) care nu solicită raportarea unor astfel de informații ce ar putea avea în mod clar un impact semnificativ asupra societății, furnizorilor, clienților și comunităților sale locale este puțin probabil să fie complete.



190. Ar putea fi necesară obținerea unui echilibru între caracterul prea cuprinzător al unui raport privind EER și faptul că acesta este suficient de concis pentru a rămâne inteligibil.

Fiabilitatea

191. Criteriile fiabile permit măsurarea sau evaluarea suficient de consecventă a subiectului implicit. Măsurarea sau evaluarea este suficient de consecventă atunci când poate fi efectuată cu gradul de precizie necesar pentru a fi relevantă în circumstanțele misiunii (adică permite un rezultat suficient de coerent atunci când este utilizată în circumstanțe similare de către practicieni diferiți).

EXEMPLU

O companie poate alege să-și raporteze cota de piață. Conducerea utilizează o metodologie pe care a elaborat-o pentru a calcula informațiile utilizând propriile sale date privind vânzările și date externe despre sectorul său industrial, inclusiv situațiile financiare ale principalilor săi concurenți. Calculul este puțin probabil să fie complet precis, deoarece implică estimarea și realizarea unor ipoteze. Totuși, dacă metodologia are drept rezultat informații care sunt suficient de precise pentru a fi relevante și, prin urmare, indică în mod corect cota de piață a companiei, practicianul ar putea să ajungă la concluzia că aceste criterii sunt fiabile. Deoarece metodologia ar face parte din criteriile, aceasta ar trebui prezentată ca parte a procesului de punere a criteriilor la dispoziția utilizatorilor vizați.



192. Este posibil să fie necesar ca criteriile fiabile să se bazeze pe definiții cu ambiguitate redusă sau inexistentă astfel încât să permită o măsurare sau o evaluare suficient de consecventă a subiectului implicit, ceea ce ar putea avea drept rezultat informații specifice suficient de consecvente.
193. De obicei, criteriile fiabile ar trebui să aibă drept rezultat informații specifice care pot face obiectul unei misiuni de asigurare, deoarece pot fi obținute suficiente probe adecvate pentru a susține conținutul acelor informații specifice.

Neutralitatea

194. În mod normal, criteriile neutre ar putea fi concepute pentru a acoperi atât aspectele favorabile, cât și aspectele nefavorabile ale subiectului implicit care sunt raportate, în mod imparțial. Criteriile nu ar fi neutre dacă l-ar putea induce în eroare pe utilizatorul vizat atunci când acesta interpretează informațiile specifice.

EXEMPLU

În ceea ce privește rezultatele unui sondaj în rândul angajaților, criteriile neutre ar putea solicita raportarea atât a rezultatelor întrebărilor cu răspunsuri favorabile, cât și a celor cu răspunsuri mai puțin favorabile, mai degrabă decât raportarea selectivă doar a „celor mai bune” rezultate. În plus, este posibil să fie necesar ca criteriile să specifice modul în care sunt încadrate întrebările din chestionar și ce întrebări sunt adresate, deoarece aceste aspecte ar putea avea impact și asupra prezentării într-un mod neutru a subiectului implicit în rezultatele sondajului.



195. Criteriile nu ar fi neutre dacă ele ar fi schimbate sau modificate în mod arbitrar de la o perioadă de raportare la următoarea pentru a elimina aspectele negative ale performanței. De asemenea, este posibil ca acest lucru să nu fie consecvent cu principiul comparabilității (un aspect al relevanței).
196. Atunci când criteriile nu se referă la prezentare și descriere, poate exista oportunitatea subiectivismului în modul în care astfel de informații sunt prezentate sau descrise.

EXEMPLU

Alegerea gradațiilor pe axele unui grafic poate „aplatiza” curba, creșterile sau diminuările apărând mai puțin evidente decât sunt în realitate.

Deși este posibil ca criteriile să nu specifice dacă trebuie utilizate grafice sau ce gradații trebuie utilizate, acestea ar putea necesita specificarea principiilor de prezentare suficient încât informațiile specifice rezultate să nu inducă în eroare.



197. Un practician ar putea avea nevoie să fie deosebit de atent pentru a stabili neutralitatea criteriilor elaborate de entitate și pentru a exercita scepticismul profesional ca urmare a riscului inerent de subiectivism al conducerii.

Inteligibilitatea

198. De obicei, criteriile inteligibile au ca rezultat informații specifice care le vor permite utilizatorilor vizați să identifice cu ușurință principalele puncte aduse în discuție și să deducă în mod adecvat dacă acestea sunt suficient de semnificative pentru a le afecta procesul decizional. Este posibil ca acest lucru să fie sprijinit de un plan clar și o prezentare a informațiilor specifice făcută într-un mod care rezumă eficient aceste puncte și atrage atenția asupra lor.
199. Criteriile inteligibile au ca rezultat, în mod ideal, un raport privind EER coerent, ușor de urmărit, clar și logic.
200. Este posibil să fie necesară obținerea unui echilibru între criteriile care sunt suficient de relevante și inteligibile. De exemplu, criteriile pot solicita ca informațiile specifice să fie la un nivel suficient de detaliat pentru a sprijini procesul decizional al utilizatorilor vizați (relevantă), fiind, de asemenea, suficient de concise pentru a fi înțelese de către aceștia (inteligibilitate).

Analizarea procesului de elaborare a criteriilor și a sursei acestora

Analizarea modului în care sunt elaborate criteriile

201. Modul în care sunt elaborate criteriile poate afecta activitățile pe care le desfășoară practicianul pentru a le evalua gradul de adecvare, fie că sunt criterii stabilite, fie că sunt elaborate de către entitate. Atunci când analizează natura și amploarea activității pe care practicianul intenționează să o desfășoare pentru a evalua gradul de adecvare al criteriilor, poate fi util pentru practician să ia în considerare procesul parcurs de creatorul cadrului general sau de entitate, de exemplu, în ce măsură procesul tratează aspecte precum scopul raportului privind EER, dacă procesul este transparent și dacă presupune cooperarea cu părțile interesate.

Criteriile stabilite

202. În cazul în care există indicii conform cărora criteriile stabilite s-ar putea să nu fie adecvate, practicianul nu poate presupune că acestea sunt adecvate și ar putea fi necesar să efectueze activități suplimentare pentru a analiza măsura în care criteriile sunt adecvate, ținând cont de implicațiile acelor indicii.

EXEMPLU

Un organism de reglementare în domeniul sănătății le impune tuturor spitalelor să-și raporteze performanța în fiecare an. Criteriile, elaborate de către organismul de reglementare ca urmare a unui proces echitabil transparent, au drept scop respectarea dispozițiilor reglementărilor privind asistența medicală în vigoare la momentul respectiv. Acestea conțin criterii pentru raportarea, de către fiecare spital, a unui număr de parametri, precum și a unei narațiuni calitative despre evenimentele „niciodată” și planurile de îmbunătățire ale spitalului. Totuși, definiția evenimentelor „niciodată” este ambiguă, iar criteriile pentru unul dintre parametri sunt: *Procentul pacienților din programul de îngrijire și monitorizare care au primit un pachet de îngrijire corespunzător în termen de 7 zile de la renunțarea la asistența medicală acordată pacienților internați.*

Chiar dacă organismul de reglementare a urmat un proces echitabil transparent, criteriile nu sunt potrivite așa cum sunt în vigoare. De exemplu, definiția evenimentelor „niciodată” trebuie clarificată, iar criteriile pentru parametru nu specifică ce înseamnă „corespunzător”, ceea ce constituie un „pachet de îngrijire”, dacă cele 7 zile sunt măsurate în zile sau în perioade de 24 de ore, care este factorul declanșator pentru „renunțarea la asistența medicală” sau ce constituie „asistența medicală acordată pacienților internați”. De asemenea, nu este specificat ca delimitarea parametrului să fie inclusă în, sau exclusă din, raportarea anului curent (adică dacă data renunțării la asistența medicală sau datele monitorizate stabilește (stabilesc) dacă informațiile sunt incluse în perioada de raportare).



203. Criteriile conținute în câteva cadre generale privind EER utilizate de obicei sunt emise de organizații globale care sunt organisme de experți recunoscute, ca urmare a unui proces echitabil transparent, iar criteriile specificate de aceste cadre generale privind EER sunt deseori relevante pentru nevoile de informare ale utilizatorilor vizați.

204. Totuși, în unele cazuri, un astfel de proces de elaborare a criteriilor al unei organizații este posibil să nu fie complet dezvoltat sau ar putea avea drept rezultat un cadru general privind EER, care poate fi prevăzut de legi sau reglementări, ce include principii de nivel înalt care nu sunt exprimate la un nivel suficient de detaliat pentru a cuprinde criteriile adecvate în sine. În funcție de amploarea lipsei de specificitate, persoana care întocmește raportul poate alege să comunice aspecte ale criteriilor (de exemplu, ce indice energetic a fost selectat din opțiunile din cadrul general) prin prezentarea în informațiile privind EER. Cu toate acestea, în cazul în care cadrul general este lipsit de specificitatea adecvată, aceasta poate indica faptul că este posibil ca criteriile din cadrul general respectiv în sine să nu fie potrivite. Prin urmare, s-ar putea să fie necesar și ca entitatea să aibă criterii suplimentare elaborate de către entitate (sau criterii suplimentare selectate dintr-un alt cadru general), chiar dacă este posibil ca criteriile stabilite să fi fost emise în urma unui proces echitabil transparent.

Criterii elaborate de către entitate și criterii selectate din mai multe cadre generale

Analizarea procesului de elaborare sau selectare a criteriilor al entității

205. Atunci când o entitate își elaborează propriile criterii sau selectează criterii din mai multe cadre generale disponibile, persoana care întocmește raportul aplică un proces pentru a face raționamente despre criteriile pe care le va utiliza. Un astfel de proces de elaborare sau selectare a criteriilor face parte din sistemul informațional al entității (a se vedea și Capitolul 6, punctul 237).
206. Atunci când o entitate a selectat criterii dintr-un cadru general, sau și-a elaborat propriile criterii, pentru a suplimenta criteriile dintr-un (alt) cadru general, poate fi util pentru practician să ia în considerare modul în care orice principii de nivel înalt ale cadrului general (cadrelor generale) au fost aplicate în procesul entității.
207. Atunci când o entitate își declară conformitatea cu mai mult de un cadru general, dar există inconsecvențe sau contradicții între dispozițiile acelor cadre generale, dispozițiile diferitelor cadre generale nu vor putea fi aplicate în mod adecvat. Dacă inconsecvențele au ca rezultat aplicarea greșită a unui cadru general sau a altuia, acel lucru va avea drept consecință o denaturare. Într-un astfel de caz, practicianul trebuie să ia în considerare pragul de semnificație al unei astfel de denaturări și implicațiile concluziei sale privind asigurarea (a se vedea Capitolul 9).

Considerente atunci când informațiile specifice din aria de acoperire a misiunii de asigurare privind EER nu reprezintă întregul raport privind EER

208. Atunci când analizează criteriile elaborate de către entitate, practicianul poate fi nevoit să înțeleagă nu numai criteriile elaborate de către entitate pentru informațiile specifice din aria de acoperire propusă a misiunii de asigurare, ci și criteriile pentru întocmirea oricărei alte părți (oricărora altor părți) a (ale) informațiilor incluse în raportul privind EER, dar care nu intră sub incidența ariei de acoperire a misiunii (a se vedea punctul 278). Într-o misiune de asigurare privind EER cu arie de acoperire mai restrânsă, considerentul practicianului ar fi în mod normal să identifice aspectele care nu au fost incluse, dar ar fi trebuit incluse în aria de acoperire mai restrânsă, mai degrabă decât să se concentreze pe existența sau lipsa unor criterii adecvate pentru toate informațiile incluse în raportul privind EER.
209. Acest lucru s-ar putea să îi permită practicianului să analizeze aspecte precum:
- (a) Dacă pot exista omisiuni ale părților relevante ale informațiilor privind EER din informațiile specifice din aria de acoperire a misiunii de asigurare privind EER și dacă astfel de omisiuni pun sub semnul întrebării scopul rațional al misiunii; și
 - (b) Dacă și cum sunt utilizate informațiile specifice în procesele decizionale ale persoanei care întocmește raportul:
 - (i) Dacă informațiile referitoare la deciziile unei entități sunt importante pentru părțile sale interesate, atunci se poate preconiza în mod rezonabil că entitatea va utiliza acele informații în procesul decizional propriu.
 - (ii) Dacă entitatea utilizează informațiile în procesul său decizional, atunci se poate preconiza în mod rezonabil că un utilizator ar putea fi interesat de acele informații.
 - (iii) Dacă informațiile nu sunt utilizate în procesul decizional al entității, acest lucru poate pune la îndoială motivul pentru care informațiile sunt raportate și poate ridica întrebarea dacă poate exista subiectivism în selectarea ca informații specifice numai a acelor părți ale raportului privind EER care fac ușor obiectul unei misiuni de asigurare privind EER sau care prezintă entitatea în mod pozitiv.

Indicii conform cărora condițiile prelabile nu sunt prezente

210. Analizarea procesului entității de elaborare a propriilor sale criterii, după acceptare sau continuare, poate identifica aspecte care indică faptul că persoana care întocmește raportul nu are o bază rezonabilă pentru informațiile specifice, de exemplu, atunci când criteriile sunt încă în proces de elaborare pentru acea misiune specifică. În acele circumstanțe este posibilă aplicarea dispozițiilor de la punctele 42-43 din Standard (a se vedea și Capitolul 3).

Analizarea modificărilor criteriilor în timp

211. Gradul de adecvare al criteriilor nu este în mod necesar legat de maturitatea acestora sau de experiența entității în aplicarea lor. În primii câțiva ani de întocmire a rapoartelor privind EER, o entitate își poate elabora și îmbunătăți procesul de întocmire a informațiilor privind EER astfel încât criteriile elaborate de către entitate (posibil concepute să suplimenteze un cadru general privind EER) se pot schimba și pot evolua între perioadele de raportare. Indiferent de acest lucru, practicianul își exercită raționamentul profesional pentru a stabili măsura în care criteriile sunt adecvate de fiecare dată când informațiile privind EER fac obiectul unei misiuni de asigurare privind EER.

212. Modificările criteriilor și ale metodelor de evaluare de la an la an pot fi destul de frecvente pentru EER atunci când procesul entității de întocmire a informațiilor privind EER este în curs de dezvoltare, iar conducerea inovează pentru a-și îmbunătăți raportarea. Astfel de criterii pot fi încă inteligibile și fiabile dacă există o bază rezonabilă pentru schimbare și sunt suficient de bine prezentate și explicate în raportul privind EER. Atunci când raportarea unei entități este mai bine stabilită, ar putea fi necesar ca justificarea modificării criteriilor să fie mai puternică, iar explicația, mai detaliată.

EXEMPLU

O entitate raportează referitor la numărul de persoane informate în legătură cu programele sale comunitare de instruire cu privire la igienă. În primul an al raportării, entitatea a estimat numărul persoanelor care au fost informate în baza criteriilor: (i) numărul de participanți care se înscriu în programele sale de instruire (înregistrat în formularele de înscriere) înmulțit cu (ii) familia de mărime medie conform datelor ultimului recensământ. Aceasta și-a prezentat baza de întocmire și incertitudinile implicate în estimări.

Pe măsură ce a continuat să-și dezvolte procesele de înregistrare a informațiilor, aceasta a adăugat în formularele sale de înscriere întrebări pentru a le solicita participanților să indice (i) dacă ei sau un membru al familiei care locuiește cu ei au participat anterior la programul de instruire sau la unul similar și (ii) câte persoane locuiesc cu ei și cu câte dintre acestea au discutat în mod activ despre ce au învățat în programul de instruire. De asemenea, entitatea a implementat un sistem de înregistrare pentru a înregistra participarea la program și finalizarea acestuia.

În timp ce criteriile utilizate pentru raportarea inițială au fost considerate ca fiind adecvate la momentul respectiv, iar celelalte condiții prelabile pentru misiune au fost considerate ca fiind prezente, informațiile suplimentare i-au permis entității să-și actualizeze criteriile pentru: (i) a evita înregistrarea de două ori a participanților care au participat anterior, (ii) a-i număra doar pe cei care au participat la programul complet, mai degrabă decât pe cei care se înscriu, dar nu finalizează programul și (iii) a obține o estimare mai actualizată și mai puțin incertă a numărului de persoane care au fost informate.

Informațiile suplimentare aplicate au îmbunătățit metoda de evaluare utilizată de entitate. Într-un astfel de caz, ar putea fi de așteptat ca modificarea bazei de evaluare să fie, de asemenea, prezentată astfel încât utilizatorii să fie capabili să înțeleagă că evaluarea îmbunătățită poate contabiliza unele diferențe în ceea ce privește informațiile raportate.



213. Atunci când o persoană care întocmește raportul utilizează un cadru general privind EER care conține criterii stabilite și alege să modifice sau să ajusteze acele criterii, având ca rezultat că acestea sunt diferite față de cele utilizate de obicei în sectorul entității, acest lucru poate fi un indicator al potențialului subiectivism al conducerii și al unui risc că informațiile specifice rezultate i-ar putea induce în eroare pe utilizatorii vizați. În astfel de circumstanțe, practicianul își exercită scepticismul profesional și raționamentul profesional în stabilirea gradului de adecvare al criteriilor și atunci când analizează dacă există o bază rezonabilă pentru schimbare și dacă schimbarea este suficient de bine prezentată și explicată în raportul privind EER.
214. Cu cât procesul de întocmire a informațiilor privind EER sau a cadrului general privind EER al entității este mai dezvoltat, cu atât este mai puțin probabil ca modificările făcute de către o entitate la metodele de evaluare și prezentările aferente din practica general acceptată adoptată de alte entități similare să fie adecvate, cu excepția cazului în care s-a produs o modificare a circumstanțelor entității sau există caracteristici unice ale activității entității care necesită o abatere de la practica general acceptată. Ar putea fi de dorit ca persoana care întocmește raportul să obțină de la utilizatorii vizați o confirmare a faptului că criteriile elaborate de entitate sunt adecvate pentru scopurile lor.
215. Criteriile pot fi relevante dacă sunt consecvente de la o perioadă de raportare la următoarea pentru a susține comparabilitatea. Atunci când criteriile se schimbă, se poate preconiza prezentarea modificării cu o explicație a motivelor pentru modificare în anul în care aceasta a avut loc. Informațiile despre impactul schimbării, de exemplu, reformularea informațiilor comparative (atunci când este posibil), pot fi, de asemenea, preconizate în anul schimbării. Totuși, în alte circumstanțe, o reducere temporară a comparabilității poate fi adecvată pentru a îmbunătăți relevanța pe termen lung. A se vedea și exemplul de la punctul [212](#).

Analizarea măsurii în care criteriile vor fi puse la dispoziție

216. Criteriile trebuie să fie puse la dispoziția utilizatorilor vizați pentru a le permite acestora să înțeleagă cum au fost măsurate sau evaluate informațiile specifice. În cazul unui cadru general privind EER care are doar principii de nivel înalt, deoarece există numeroase moduri în care pot fi respectate principiile de nivel înalt, este puțin probabil ca utilizatorul vizat să poată analiza dacă nevoile sale au fost îndeplinite sau să își bazeze deciziile pe informațiile raportate fără acces atât la criteriile cadrului general, cât și la orice criterii elaborate de către entitate.
217. Punctele A51-A52 din Standard descriu modalitățile în care criteriile pot fi puse la dispoziție. Un practician poate analiza dacă criteriile vor fi puse la dispoziție în mod public sau în mod clar, inclusiv, de exemplu, dacă criteriile vor fi prezentate suficient de detaliat și de clar pentru utilizatorii vizați.
218. Criteriile elaborate de către entitate trebuie să fie disponibile pentru utilizatorii vizați în același mod în care trebuie să fie orice alte criterii. Deși nu există nicio dispoziție generală de a prezenta procesul de elaborare a unor astfel de criterii, unele cadre generale pot impune o astfel de prezentare, cel puțin pentru anumite părți ale procesului, de exemplu, cadrul general al Inițiativei Globale de Raportare (GRI) impune prezentarea informațiilor referitoare la procesul de implicare a părților interesate. Chiar atunci când cadrele generale nu prevăd acest lucru, practicienii pot considera că este adecvat să încurajeze persoanele care întocmesc raportul să prezinte detalii ale procesului de elaborare a criteriilor de către entitate, inclusiv procesul lor de identificare a subiectelor de raportare (Capitolul [4](#)).
219. Criteriile pot fi puse la dispoziție în afara raportului privind EER, de exemplu, dacă a fost utilizat un cadru general privind EER stabilit și pus la dispoziția publicului. În cazul criteriilor elaborate de entitate, aceasta poate alege să publice criteriile și politicile de raportare în raportul privind EER sau să le pună la dispoziția publicului pe website-ul său, menționat (cu o anumită dată) în raportul privind EER.
220. Cu cât utilizatorii vizați sunt mai familiarizați cu măsurile comune, cu atât este mai puțin necesar să se pună la dispoziție explicații detaliate cu privire la aceste măsuri, deoarece acestea pot fi puse la dispoziția utilizatorilor vizați prin „înțelegerea generală”.

EXEMPLU

O persoană care întocmește raportul ar putea presupune că utilizatorii vizați vor înțelege emisiile de gaze cu efect de seră măsurate în conformitate cu Protocolul referitor la gazele cu efect de seră fără prezentarea metodelor de evaluare din raportul privind EER, deoarece criteriile prezentate în Protocolul referitor la gazele cu efect de seră conțin acele informații în mod corespunzător, iar Protocolul referitor la gazele cu efect de seră este disponibil publicului.

În cazul în care o persoană care întocmește raportul face o astfel de presupunere, se poate preconiza că persoana care întocmește raportul a aplicat toate criteriile, relevante pentru circumstanțele sale, prezentate în Protocolul referitor la gazele cu efect de seră.

Consecințe atunci când criteriile nu sunt adecvate sau disponibile

221. Dacă se descoperă după acceptarea misiunii că unele dintre criteriile aplicabile sau niciunul dintre acestea nu sunt adecvate sau disponibile, practicianul trebuie să respecte dispozițiile de la punctul 42 din Standard, care se aplică tuturor condițiilor prealabile pentru acceptare. Dacă, în astfel de circumstanțe, practicianului nu i se permite să se retragă din misiune conform legilor sau reglementărilor, dar criteriile nu sunt adecvate sau disponibile, practicianul va trebui, conform punctului 43 din Standard:

- Să exprime o concluzie cu rezerve sau contrară ori imposibilitatea exprimării unei concluzii, după cum este potrivit în circumstanțele respective (în situația în care criteriile nu sunt adecvate); sau
- Să includă criteriile în raportul referitor la asigurare (în situația în care criteriile sunt adecvate, dar persoana care întocmește raportul nu dorește să pună la dispoziție criteriile) – a se vedea, de asemenea, punctul [412](#) din Capitolul [12](#).

Capitolul 6: Analizarea procesului utilizat pentru a întocmi informațiile specifice sau controlul intern asupra întocmirii acestora

Aspectele tratate de îndrumările din acest capitol

222. Acest capitol îi oferă practicianului îndrumări pentru analizarea procesului utilizat la întocmirea informațiilor specifice sau la înțelegerea controlului intern asupra întocmirii informațiilor specifice relevante pentru misiune. Aceste îndrumări sunt deosebit de relevante atunci când procesul entității utilizat pentru întocmirea informațiilor specifice și controalele aferente este încă în curs de dezvoltare sau când acel proces implică obținerea unor date sau informații din surse externe.
223. Standardul îi impune practicianului:
- Într-o misiune de asigurare limitată, să analizeze procesul de întocmire a informațiilor privind EER al entității (a se vedea punctul 47L din Standard); sau
 - Într-o misiune de asigurare rezonabilă, să înțeleagă controlul intern asupra procesului de întocmire a informațiilor specifice relevante pentru misiune, inclusiv evaluarea proiectării controalelor relevante pentru misiune și stabilirea măsurii în care acestea au fost implementate (a se vedea punctul 47R din Standard).
224. Așa cum s-a discutat în Capitolul 3, natura procesului de întocmire a informațiilor privind EER al entității poate, în unele cazuri, să fie un considerent important atunci când se stabilește dacă persoana care întocmește raportul are o bază rezonabilă pentru acele informații. De asemenea, în planificarea și efectuarea misiunii, punctul 42 din Standard îi solicită practicianului să răspundă dacă se descoperă după acceptarea misiunii că lipsește una sau mai multe condiții prealabile pentru o misiune de asigurare. Practicianul poate afla informații suplimentare, atunci când îndeplinește dispozițiile de la punctul 47L sau de la punctul 47R din Standard, care indică faptul că este posibil ca persoana care întocmește raportul să nu aibă o bază rezonabilă pentru informațiile specifice.
225. În timp ce îndrumările din acest capitol tratează aplicarea dispozițiilor de la punctul 47L sau punctul 47R și punctele 42-43 din Standard, acestea îl pot ajuta pe practician atunci când stabilește dacă sunt prezente condițiile prealabile (Capitolul 3).

Circumstanțele în care îndrumările din acest capitol le pot fi utile practicienilor

226. În general, entitățile care raportează informații privind EER implementează treptat schimbări ale sistemului de control intern pentru a susține o astfel de raportare pe măsură ce aceasta devine mai fundamentată și mai formală. Procesul de întocmire a informațiilor sale privind EER al unei entități face parte din sistemul informațional și componenta de comunicare a sistemului de control intern al entității.
227. Pe măsură ce raportarea privind EER devine mai fundamentată pentru entitate, pot fi introduse schimbări pentru a face procesul legat de întocmirea informațiilor privind EER al entității obiectul unor activități de control specifice și al unei guvernări și supravegheri mai mari sau pentru a o aduce mai formal în cadrul procesului de evaluare a riscurilor și al procesului de monitorizare a sistemului de control intern ale entității. Deseori, aceste evoluții apar în paralel.
228. O entitate poate utiliza informațiile obținute de la o persoană sau o organizație din exterior (o „sursă de informații externe”) la întocmirea informațiilor sale privind EER. Este posibil ca entitatea să fie sau nu capabilă să implementeze și să exploateze propriile procese și controale asupra înregistrării, centralizării și raportării unor astfel de informații.
229. De asemenea, entitățile pot utiliza tehnologii noi sau aflate în dezvoltare pentru a-și înregistra, prelucra și raporta informațiile privind EER. De exemplu, o entitate poate utiliza tehnologia dronelor pentru a înregistra informații în locații îndepărtate sau extinse ori poate utiliza procesarea automată a tranzacțiilor sau evenimentelor de rutină. De asemenea, entitatea își poate raporta informațiile privind EER sub diferite forme care pot fi accesibile utilizatorilor la cerere, prin diverse canale de comunicare.

230. Toți factorii discutați la punctele [226-229](#) pot avea implicații atât pentru acceptarea misiunii de asigurare, cât și, dacă misiunea este acceptată, pentru proiectarea și efectuarea procedurilor de asigurare ale practicianului.

Înțelegerea procesului entității utilizat pentru a întocmi informațiile specifice sau controlul intern asupra întocmirii acestora

231. De obicei, un sistem de control intern al unei entități are cinci componente interdependente⁴. În îndrumările care urmează după diagrama de mai jos, mediul de control, procesul de evaluare a riscurilor și procesul de monitorizare a sistemului de control intern sunt analizate împreună sub titlul „Gubernanța și supravegherea procesului de întocmire a informațiilor privind EER”. Referințele la puncte din Diagrama 10 sunt la punctele din acest capitol.

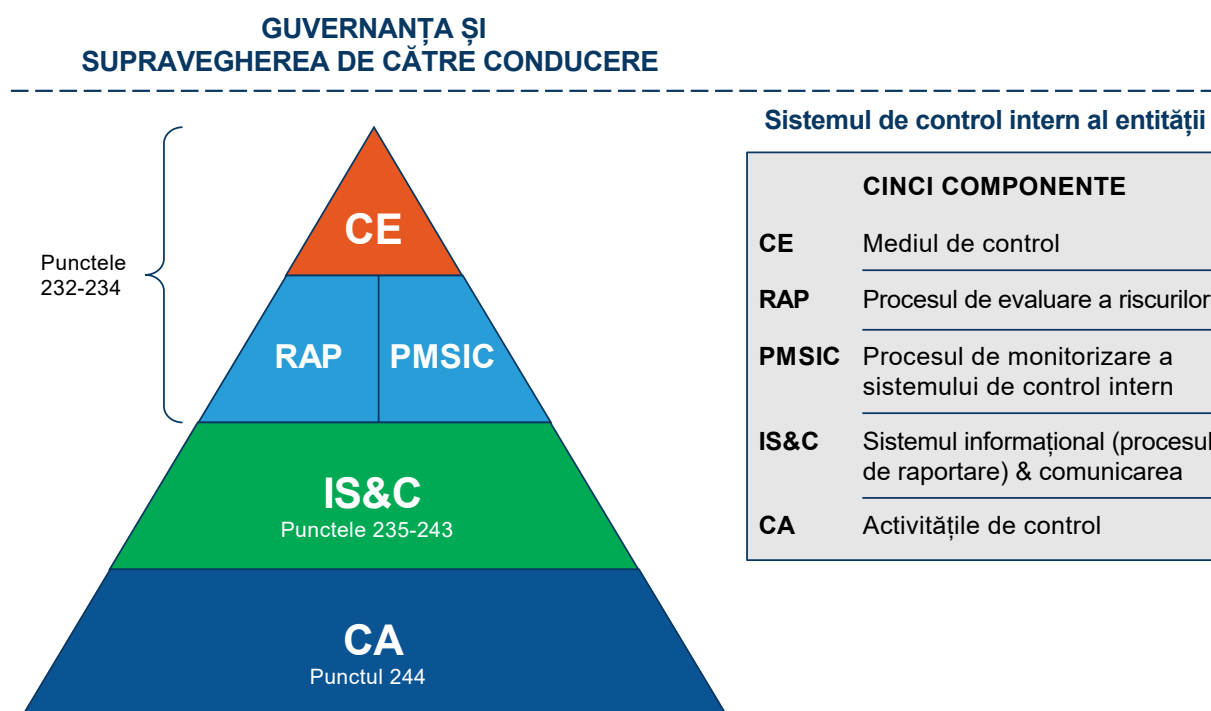


Diagrama 10 – Componentele sistemului de control intern

Gubernanța și supravegherea procesului de întocmire a informațiilor privind EER

232. Standardul nu tratează în mod special gubernanța și supravegherea procesului de întocmire a informațiilor specifice, dar poate fi util pentru practician să analizeze acordurile privind gubernanța și supravegherea de care dispune entitatea în legătură cu întocmirea informațiilor sale privind EER. Structurile de gubernanță ale unei entități asupra conducerii și raportării informațiilor sale privind EER pot fi mai puțin dezvoltate sau mai puțin bine „integrate” în operațiunile sale decât cele existente pentru gestionarea și raportarea performanței sale financiare, ceea ce poate afecta măsura în care persoana care întocmește raportul deține o bază rezonabilă pentru informațiile privind EER, precum și capacitatea practicianului de a obține probele necesare pentru a-și susține concluziile.

⁴ În baza ISA 315 (revizuit în 2019), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*, punctul 12 litera (m).

233. Nivelul de formalitate al structurilor de guvernare și supraveghere existente, inclusiv procesul de evaluare a riscurilor și procesul de monitorizare a sistemului de control intern ale entității, poate varia în funcție de mărimea și complexitatea entității și natura și complexitatea subiectului implicat și ale criteriilor privind EER.
234. Dacă se iau în considerare guvernarea și supravegherea entității, considerentele practicianului pot include următoarele:

CONSIDERENTE PENTRU PRACTICIAN

- (a) Persoanele responsabile cu guvernarea sau conducerea superioară, după caz, dând un „ton la vârf” adecvat pentru a încuraja practicile etice și de înaltă calitate în gestionarea și raportarea aspectelor privind EER utilizate în procesul decizional al activității entității;
- (b) Implicarea persoanelor responsabile cu guvernarea sau a conducerii superioare în etapele adecvate de-a lungul procesului pentru a întocmi informațiile privind EER, inclusiv aprobarea informațiilor privind EER de către acestea, după caz;
- (c) Crearea unui subgrup al persoanelor responsabile cu guvernarea, precum un comitet de audit, având responsabilități de supraveghere pentru întocmirea informațiilor privind EER (pentru entitățile mai mari);
- (d) Deciziile importante luate de persoanele responsabile cu guvernarea sau conducerea superioară, după caz, care sunt înregistrate în documentația scrisă, de exemplu, în procesele-verbale ale ședințelor consiliului;
- (e) Atribuirea autorității și responsabilității pentru procesul de întocmire a informațiilor privind EER și aplicarea răspunderii pentru îndeplinirea unei astfel de responsabilități;
- (f) Procesul întreprins pentru identificarea, evaluarea și tratarea riscurilor aferente procesului urmat pentru întocmirea informațiilor privind EER; și
- (g) Procesul în vigoare de monitorizare a întocmirii informațiilor privind EER sau a sistemului de control intern, inclusiv monitorizarea eficacității activităților de control și a procesului de identificare și remediere a deficiențelor.

Sistemul informațional și comunicarea

235. De asemenea, nivelul de sofisticare a sistemului informațional și a componentei de comunicare (discutat sub acest titlu) și componenta activităților de control (a se vedea punctul [244](#)) din sistemul de control intern pot varia în funcție de mărimea și complexitatea entității, precum și de natura și complexitatea subiectului implicat și ale criteriilor.
236. La punctul A39 din Standard se precizează că „este posibil ca în anumite cazuri să fie necesar un proces formal cu controale interne ample pentru a-i furniza [persoanei care întocmește raportul] o bază rezonabilă astfel încât informațiile specifice să nu conțină denaturări semnificative”. De asemenea, în alte circumstanțe, este posibil să nu fie necesare controale interne extinse.
237. Așa cum se precizează la punctul [226](#), procesul privind EER de întocmire a informațiilor specifice al entității face parte din sistemul informațional al entității. Mai jos sunt incluse exemple de politici, procese și resurse ale sistemului informațional și componentei de comunicare pe care practicianul le poate lua în considerare în contextul unei misiuni de asigurare privind EER. Așa cum s-a discutat la punctele [235-236](#), este posibil ca pentru anumite entități să fie necesar un proces formal cu controale interne ample pentru ca persoana care întocmește raportul să aibă

o bază rezonabilă pentru informațiile specifice. S-ar putea să fie necesar ca practicianul să ia în considerare circumstanțele misiunii, inclusiv mărimea și complexitatea entității, atunci când concluzionează dacă nivelul de dezvoltare a sistemului de control intern este adecvat sau nu circumstanțelor misiunii. Îndrumări suplimentare sunt date în Capitolul 3, în contextul stabilirii prezenței sau absenței condițiilor prealabile. Considerentele nu sunt menite să reprezinte o listă exhaustivă de aspecte care pot fi adecvate în circumstanțele misiunii:

CONSIDERENTE PENTRU PRACTICIAN

- (a) Procesele de selectare sau elaborare a criteriilor, inclusiv procesul de identificare a subiectelor de raportare al entității, dacă este cazul (a se vedea Capitolul 4), care trebuie tratate în informațiile privind EER;
- (b) Procesele de selectare sau elaborare a criteriilor pentru măsurarea sau evaluarea subiectelor de raportare, inclusiv prezentarea și descrierea acestora, și pentru revizuirea prezentărilor făcute și a măsurii în care acestea sunt corespunzătoare și complete și, după caz, conțin prezentarea modificărilor criteriilor față de perioada de raportare anterioară;
- (c) Procesele de stocare, înregistrare, prelucrare, corectare și includere în informațiile privind EER, datele și informațiile, inclusiv informațiile calitative, despre subiectele de raportare; astfel de procese pot conține procese interne de verificare prin care datele și informațiile sunt verificate de către o persoană care face revizuirea pentru acuratețea și exhaustivitatea informațiilor și a semnat pentru a dovedi că revizuirea a avut loc;
- (d) Procesele de selectare, obținere, revizuire și monitorizare a datelor și informațiilor obținute dintr-o sursă (din surse) de informații externe;
- (e) Evidențele și documentația-sursă pentru a susține întocmirea informațiilor specifice referitoare la subiectele de raportare; în mod ideal, acestea sunt stocate și accesibile astfel încât să poată fi utilizate de către practician drept probe;
- (f) Modalitatea în care entitatea utilizează IT pentru a sprijini cele de mai sus.

238. Este probabil ca sistemul informațional și de comunicare al entității să implice utilizarea IT pentru colectarea sau prelucrarea datelor și informațiilor. Entitățile pot utiliza aplicații IT complexe, foi de calcul simple sau evidențe pe suport de hârtie ori o combinație a acestora. Identificarea instrumentelor care sunt utilizate de către persoana care întocmește raportul pentru a întocmi informațiile privind EER poate fi o parte importantă a analizei de către practician a procesului utilizat pentru întocmirea informațiilor privind EER prevăzute la punctul 47L din Standard sau pentru obținerea înțelegerii prevăzute la punctul 47R din Standard. Atunci când entitatea utilizează sisteme IT complexe, s-ar putea să fie necesar ca practicianul să analizeze dacă să utilizeze sau nu activitatea unui expert IT (expertul practicianului). Pentru îndrumări suplimentare cu privire la utilizarea experților practicianului, a se vedea Capitolul 1.

Considerente atunci când procesul de întocmire a informațiilor privind EER al entității este în curs de dezvoltare

239. Deși deținerea unui proces foarte sofisticat sau a unui sistem de control intern bine dezvoltat nu este o condiție prealabilă pentru o misiune de asigurare, procesul de întocmire a informațiilor privind EER al entității trebuie să fie adecvat pentru a-i furniza persoanei care întocmește raportul o bază rezonabilă pentru informațiile specifice. Controalele asupra acestui proces pot fi informale sau relativ simple atunci când circumstanțele misiunii sunt simple. Cu cât complexitatea subiectului implicit este mai mare, cu atât mai complexe ar putea fi necesar să fie procesul de întocmire a

informațiilor specifice și controalele aferente. Există o diferență între controalele simple și controalele neadecvate. Controalele simple pot fi adecvate atunci când entitatea și subiectul implicat și măsurarea sau evaluarea acestora nu sunt complexe.

240. Pe măsură ce experiența unei entități cu raportarea privind EER se dezvoltă, sistemul de control intern al entității poate deveni mai sofisticat și pot fi utilizate noi tehnologii de înregistrare, prelucrare și raportare a informațiilor sale privind EER. Așa cum se discută mai jos în Capitolul 8, deși modul în care sunt înregistrate și raportate informațiile se poate schimba, obiectivele procesului de întocmire a informațiilor privind EER al entității și ale controalelor conexe care sunt necesare pentru a furniza o bază rezonabilă pentru informațiile specifice, în circumstanțele specifice ale unei misiuni, rămân aceleași.

Considerente atunci când un proces de raportare privind EER obține date sau informații dintr-o sursă externă

241. Considerentele specifice ale practicianului pot fi adecvate atunci când entitatea utilizează informații obținute dintr-o sursă de informații externă pentru a-și întocmi informațiile privind EER. Exemplele de informații dintr-o sursă de informații externă ar putea include rezultatele unui studiu independent privind satisfacția clienților, ale instrumentelor de analiză a scenariilor climatice elaborate de surse externe și utilizate de către entitate pentru a-și evalua riscurile legate de climă sau utilizarea factorilor de conversie disponibili publicului, a indicilor și a informațiilor privind criteriile de referință.
242. Considerentele-cheie pentru practician pot include sursa informațiilor externe și, în funcție de nivelul de asigurare, procesele sau controalele asupra informațiilor obținute din acea sursă externă. Atunci când o sursă de informații externă obține informații în numele entității, entitatea poate, de exemplu, să aibă drepturi contractuale de acces la acea sursă de informații și la modul în care sunt colectate și prelucrate informațiile. De asemenea, entitatea își poate implementa propriile procese și controale pentru a monitoriza informațiile oferite și returnate din sursa de informații externă.
243. Atunci când o entitate utilizează informații dintr-un alt tip de sursă externă, de exemplu, date furnizate de industrie utilizate în scopuri de referință ori indici sau factori utilizați la calcularea sau evaluarea informațiilor specifice, entitatea poate avea implementate propriile sale procese și controale pentru a analiza reputația acelei surse, fiabilitatea informațiilor de la acea sursă, dacă există alte surse de informații similare și dacă informațiile din astfel de surse diferite disponibile sunt armonizate. O atenție suplimentară se acordă surselor de informații externe în Capitolul 8.

Activități de control

244. Tipurile de controale din componenta activităților de control pe care practicianul le poate analiza într-o misiune de asigurare rezonabilă includ, de exemplu:

CONSIDERENTE PENTRU PRACTICIAN

- (a) Controale care necesită separarea sarcinilor între persoanele implicate în procesul de întocmire a informațiilor privind EER, în măsura în care este necesar pentru dimensiunea entității, de exemplu, separarea între cei care întocmesc informațiile și cei care le revizuiesc;
- (b) Controale pentru a împiedica persoana care întocmește raportul să modifice în mod inadecvat sursele implicite ale datelor, informațiilor sau documentației pe care practicianul le-ar folosi drept probe;
- (c) Controale pentru identificarea tranzacțiilor, fenomenelor și evenimentelor și pentru înregistrarea lor în mod complet, exact, în timp util și pentru clasificarea lor în mod corespunzător (a se vedea și Capitolul 7 pentru îndrumări cu privire la utilizarea aserțiunilor);
- (d) Controale asupra întreținerii dispozitivelor de măsurare – de exemplu, pentru a se asigura că acestea sunt calibrate și nu pot fi modificate;
- (e) Controale IT pentru a sprijini sistemele IT relevante în a fi sigure, puternice, fiabile și întreținute în mod corespunzător, de exemplu, prin acces fizic și logic restricționat; și controale ale copiilor datelor și recuperării în caz de dezastru;
- (f) Controale pentru a trata susceptibilitatea în ceea ce privește subiectivismul conducerii care poate apărea în procesul de evaluare sau aplicare a bazelor de măsurare sau evaluare sau a altor politici de raportare.

Pentru alte exemple de considerente legate de activitățile de control, a se vedea Anexa 3, *Asigurare limitată și rezonabilă – Tabel ilustrativ privind EER*.

Analiza dimensiunii, complexității și naturii entității

245. Nivelul de formalitate necesar în legătură cu sistemul de control intern al entității poate depinde în mare parte de dimensiunea și complexitatea entității. Este posibil ca o entitate mică și incomplexă să nu necesite politici sau proceduri formale documentate pentru ca persoana care întocmește raportul să își îndeplinească responsabilitatea de a stabili o bază rezonabilă pentru informațiile specifice. Totuși, o entitate mai mare sau mai complexă, precum o companie multinațională, poate necesita procese de raportare privind EER mai detaliate și mai formalizate și controale conexe pentru a îndeplini această responsabilitate.
246. Natura proceselor, controalelor și evidențelor entității din sistemul de control intern al entității poate varia în funcție de dimensiunea și complexitatea entității.

EXEMPLU

Pentru raportarea referitoare la diversitatea angajaților poate fi adecvat pentru o entitate mică având 25 de angajați să înregistreze și să stocheze aceste date pe o foaie de calcul simplă gestionată de un membru al personalului. Totuși, în cazul unei entități mari cu 20.000 de angajați în întreaga lume poate fi necesar un proces mult mai sofisticat gestionat de către echipele de HR, cel mai probabil sprijinite de un sistem IT corespunzător, cu scopul de a colecta, a colaționa și a stoca date care sunt exacte și complete și pentru ca persoana care întocmește raportul să aibă o bază rezonabilă pentru informațiile despre diversitatea angajaților.



Asigurare limitată și asigurare rezonabilă

247. Într-o misiune de asigurare limitată, practicianul trebuie să analizeze procesul utilizat pentru a întocmi informațiile specifice. Natura și amploarea aprecierii practicianului pot varia în funcție de complexitatea misiunii de asigurare privind EER și de natura și complexitatea subiectului implicit. Pentru o misiune mică, relativ mai puțin complexă, pot fi suficiente întrebări pentru identificarea cazurilor în care este probabil să apară o denaturare semnificativă. Pe măsură ce entitatea și subiectul implicit (subiectele implicite) devin mai complexe, pot fi necesare proceduri mai extinse pentru a înțelege procesul de întocmire a informațiilor specifice, de exemplu, prin realizarea unei evaluări pentru a confirma înțelegerea practicianului cu personalul implicat în procesul de întocmire a informațiilor specifice al entității.
248. Într-o misiune de asigurare rezonabilă, practicianul trebuie să evalueze proiectarea controalelor relevante și măsura în care acestea au fost implementate, adică practicianul va trebui să identifice ce este relevant și să proiecteze și să efectueze proceduri pentru a obține probe cu scopul de a evalua dacă proiectarea este adecvată și măsura în care controalele sunt implementate așa cum au fost concepute.
249. Pentru exemple de considerente referitoare la procesul de întocmire a informațiilor specifice al unei entități și controlul intern asupra acelei întocmiri, a se vedea Anexa [3](#), *Asigurare limitată și rezonabilă – Tabel ilustrativ privind EER*.

Capitolul 7: Utilizarea aserțiunilor

Aspectele tratate de îndrumările din acest capitol

250. Acest capitol oferă îndrumări cu privire la ceea ce sunt aserțiunile și cum pot fi ele utilizate de către un practician drept instrument:
- Pentru a analiza diferitele tipuri de potențiale denaturări care pot apărea în informațiile specifice; și
 - Pentru a-l ajuta să obțină probe despre întocmirea informațiilor specifice în conformitate cu criteriile sau despre măsura în care acestea sunt denaturate.
251. Deși utilizarea aserțiunilor nu este impusă de Standard, aserțiunile sunt o modalitate prin care practicianul poate analiza potențialele tipuri de denaturări care pot apărea. Pentru exemple de proceduri, a se vedea Anexa 3, *Asigurare limitată și rezonabilă – Tabel ilustrativ privind EER*.

Circumstanțele în care îndrumările din acest capitol le pot fi utile practicienilor

252. Într-o misiune de asigurare privind EER, criteriile utilizate pentru a măsura sau a evalua subiectul implicit (subiectele implicite) pot necesita caracteristici diferite ale informațiilor specifice decât cele solicitate fie de:
- Cadrelor generale de raportare financiară care sunt aplicate pentru a întocmi situațiile financiare; fie de
 - Criteriile utilizate pentru măsurarea emisiilor de gaze cu efect de seră.

În consecință, se pune întrebarea dacă aserțiunile, așa cum sunt descrise în Standardele Internaționale de Audit (ISA) ale IAASB și ISAE 3410, *Misiuni de asigurare privind declarațiile referitoare la gazele cu efect de seră*, se aplică informațiilor specifice privind EER sau dacă aserțiunile care pot fi utilizate de către un practician într-o misiune de asigurare privind EER pot fi diferite.

Utilizarea aserțiunilor

Înțelesul aserțiunilor

253. Termenul „aserțiuni” este utilizat în aceste îndrumări consecvent cu definițiile aserțiunilor din anumite standarde ale IAASB. Acestea diferă din punct de vedere conceptual de „declarațiile scrise” care pot fi obținute de la persoana care întocmește raportul în conformitate cu punctele 56-60 din Standard.

Aserțiunile sunt reprezentări ale entității, explicite sau de altă natură, care sunt încorporate în informațiile specifice, așa cum sunt utilizate de către practician pentru a analiza diferitele tipuri de potențiale denaturări care pot apărea.⁵

254. Dacă sunt utilizate aserțiuni, acestea pot fi utilizate în contextul:
- Planificării și efectuării misiunii, inclusiv, pentru o misiune de asigurare limitată, identificării zonelor în care este posibil să apară denaturarea semnificativă în conformitate cu punctul 46L din Standard și, pentru o misiune de asigurare rezonabilă, identificării și evaluării riscurilor de denaturare semnificativă în conformitate cu punctul 46R din Standard;
 - Proiectării și efectuării procedurilor pentru tratarea domeniilor de risc identificate (pentru o misiune de asigurare limitată) sau pentru a răspunde riscurilor evaluate (pentru o misiune de asigurare rezonabilă); și
 - Analizării măsurii în care denaturările sunt semnificative.

⁵ Această definiție este adaptată după definiția din ISAE 3410, punctul 14 litera (b).

255. Deși practicianul nu are obligația să utilizeze aserțiuni conform Standardului, ar putea fi considerat de ajutor pentru un practician să utilizeze aserțiuni pentru a analiza diferitele tipuri de potențiale denaturări care pot apărea (a se vedea punctul [258](#)) atât în misiunile de asigurare rezonabilă, cât și în cele de asigurare limitată. Dacă acesta este cazul, practicianul poate începe prin analizarea aserțiunilor utilizate în alte standarde ale IAASB.
256. Tabelul de mai jos prezintă categoriile de aserțiuni care sunt incluse în ISA 315 (revizuit în 2019) și în ISAE 3410. Cele din ISA 315 (revizuit în 2019) referitoare la clasele de tranzacții, alte evenimente și condiții sunt prezentate ca „perioadă”, iar cele referitoare la soldurile conturilor sunt prezentate ca „un anumit moment”. Toate aserțiunile din ISAE 3410 se referă la emisii care apar pe o „perioadă”.
257. Ar putea fi util pentru practician să analizeze aserțiunile la nivelul de detaliere la care aspectele subiectului implicat trebuie să fie măsurate sau evaluate în conformitate cu criteriile.

Tabelul 1 – Aserțiuni din standardele IAASB

ISA 315 (Perioadă)	ISAE 3410	ISA 315 (Un anumit moment)
Apariție	Apariție	Existență
	Responsabilitate	Drepturi și obligații
Delimitarea exercițiilor financiare	Delimitarea exercițiilor financiare	
Exhaustivitate	Exhaustivitate	Exhaustivitate
Acuratețe	Acuratețe	Acuratețe, evaluare și alocare
Clasificare	Clasificare	Clasificare
Prezentare și descriere	Prezentare și descriere (inclusiv consecvența)	Prezentare și descriere

Entitatea A a inclus următoarea declarație în informațiile sale specifice:

Creșterea emisiilor de gaze cu efect de seră de tipurile 1 și 2 este cauzată de achiziția unei noi uzine în Europa în timpul primului trimestru al anului. La toate operațiunile noastre, emisiile de GES per unitate de producție au scăzut în mod semnificativ în comparație cu anul precedent datorită îmbunătățirii supravegherii de către conducere.

Entitatea susține în mod explicit că a existat o creștere a emisiilor de GES, că a dobândit o nouă uzină în cursul anului și că achiziția noii unități este motivul emisiilor crescute. De asemenea, entitatea susține în mod explicit că emisiile de GES per unitate de producție au scăzut la toate locațiile sale datorită măsurilor conducerii.

Entitatea susține în mod implicit, printre altele, că:

- Au apărut emisiile de GES raportate.
- GES raportate sunt cele emise de unitățile din cadrul limitei definite la nivel organizațional a entității (adică entitatea este responsabilă pentru GES emise).
- Emisiile de GES sunt raportate corect, inclusiv că au fost convertite în echivalenți ai CO₂ utilizându-se factori de conversie corespunzători.
- Emisiile de GES sunt raportate în perioada în care au fost emise (delimitare).
- Toate GES din cadrul limitei la nivel organizațional au fost măsurate și raportate (adică sunt complete).
- GES au fost clasificate în mod corespunzător drept emisii de tipul 1 sau 2, în funcție de sursa acestora (clasificare).
- Emisiile de GES au fost prezentate și descrise în mod corespunzător și au fost întocmite pe o bază consecventă cu anul anterior.

Analizarea tipurilor de potențiale denaturări în proiectarea procedurilor

Tipurile și cauzele denaturării potențiale

258. Aserțiunile îi permit practicianului să analizeze diferitele tipuri de potențiale denaturări care pot apărea. Denaturările potențiale rezultă ca urmare a utilizării abuzive a criteriilor într-un fel sau altul, de exemplu, ca urmare a unei erori umane, a deficiențelor procesului, a subiectivismului conducerii sau a fraudei. Câteva exemple de diferite tipuri de posibile denaturări includ:

- (a) Afirmările false în informații (asertiunea cu privire la „existență”, „aparitie” sau „responsabilitate” – de exemplu, investiția în comunitate sau curățarea mediului raportată de o entitate nu a apărut efectiv sau a fost făcută de o altă parte, „responsabilitatea” fiind pretins în mod fals ca aparținând entității).
- (b) Înregistrarea informațiilor în perioada incorectă (asertiunea „delimitării exercițiilor financiare” – de exemplu, înregistrarea apei utilizate de o entitate în perioada precedentă sau în cea următoare perioadei în care apa a fost utilizată efectiv).
- (c) Inexactitățile în informații (asertiunea cu privire la „acuratețe” – de exemplu, care rezultă din dispozitive de măsurare calibrate în mod incorect, din transpunere sau din alte erori în înregistrarea măsurărilor ori utilizarea unor factori de conversie necorespunzători, precum utilizarea unui factor de conversie a CO₂ pentru energia nucleară atunci când entitatea are unități alimentate cu cărbune și petrol).

- (d) Omisiunea de informații (aserțiunea cu privire la „exhaustivitate” – de exemplu, o societate oferă mai multe detalii privind programul său de reabilitare a terenului pentru trei dintre exploatarea sale miniere, dar trece sub tăcere două locații în care a apărut o degradare semnificativă și unde nu există planuri de reabilitare a terenului).
 - (e) Informațiile clasificate incorect (aserțiunea cu privire la „clasificare” – de exemplu, entitatea clasează contractanții sezonieri (mai ales de sex feminin) drept angajați permanenți cu normă întreagă, ceea ce duce la o raportare eronată cu privire la reprezentarea de gen în cadrul forței sale de muncă permanente).
 - (f) O reprezentare a informațiilor care induce în eroare sau neclară (aserțiunea cu privire la „prezentare și descriere” – de exemplu, persoana care întocmește raportul evidențiază în mod exagerat informațiile „favorabile” utilizând text și imagini mari, îngroșate sau viu colorate ori alte modalități de a evidenția prezentarea, dar prezintă informațiile „nefavorabile” într-un mod mai puțin evident, de exemplu, utilizând un font mic sau de culoare deschisă și text mai concis).
 - (g) Lipsa de obiectivitate a informațiilor astfel încât să se pună accentul pe aspectele pozitive ale performanței, iar aspectele negative să fie omise (aserțiunea cu privire la „prezentare și descriere”).
259. Dacă un practician identifică o denaturare atunci când efectuează procedurile planificate cu privire la informațiile specifice, practicianul trebuie să analizeze dacă denaturarea este semnificativă, lucru care va determina apoi acțiunea corespunzătoare. A se consulta Capitolul 9 pentru mai multe îndrumări.
260. Pot exista alte modalități în care practicianul clasifică aserțiunile relevante, iar pentru practician aceasta este o chestiune la latitudinea sa atâta timp cât tipurile de denaturări care pot apărea sunt analizate. De exemplu, criteriile pot include un principiu necesar de „conectivitate”, astfel încât criteriile să prevadă prezentarea informațiilor specifice și descrierea în acestea într-o manieră care demonstrează conectivitatea între aspectele subiectului implicit. Practicianul poate trata aserțiunile despre prezentare și descriere care rezultă din aplicarea criteriilor care îndeplinesc principiul conectivității drept aserțiuni despre „conectivitate” sau le poate trata ca fiind subsumate în categoria aserțiunilor referitoare la prezentare și descriere.
261. Dacă practicianul nu utilizează aserțiuni, o alternativă pe care practicianul ar putea să o utilizeze este să analizeze tipurile potențiale de denaturări care pot apărea prin:
- (a) Analizarea naturii unei denaturări a informațiilor specifice care ar putea rezulta din aplicarea necorespunzătoare a fiecărui criteriu relevant la fiecare aspect al subiectului implicit (adică analizând ce ar putea să nu funcționeze corect în întocmirea și prezentarea informațiilor specifice); și
 - (b) Analizarea asemănărilor și diferențelor dintre astfel de potențiale denaturări.
- Această abordare ar putea să îi permită practicianului să identifice și să clasifice în tipuri toate denaturările potențiale astfel încât să poată fi evaluat atât efectul lor individual, cât și cel agregat.

Capitolul 8: Obținerea probelor

Aspectele tratate de îndrumările din acest capitol

262. Acest capitol oferă îndrumări cu privire la dispozițiile de la punctele 48-49L/R din Standard privind obținerea probelor. De asemenea, acesta stabilește pentru practicieni considerente cu privire la ce probe pot fi necesare și disponibile și considerente pentru atunci când proiectează și efectuează procedurile și pentru atunci când evaluează suficiența și gradul de adecvare ale probelor.

Circumstanțele în care îndrumările din acest capitol le pot fi utile practicienilor

263. Așa cum s-a discutat în Introducere, subiectul implicit (subiectele implicite) a (ale) raportării privind EER și modul în care acesta este măsurat sau evaluat și prezentat (acestea sunt măsurate sau evaluate și prezentate) pot fi diferite. Informațiile specifice privind EER pot conține atât informații financiare, cât și nefinanciare și informații prezentate în termeni calitativi sau cantitativi. Informațiile specifice pot fi prezentate în formate diferite, de exemplu, text, tabele, grafice, diagrame, imagini sau videoclipuri încorporate.

264. Raportarea privind EER poate conține și informații obținute din surse externe entității, de exemplu, de la alte entități din cadrul lanțului de aprovizionare al entității, de la agenții precum registre de compensare a emisiilor de carbon, organizații care oferă informații precum factorii de conversie ai CO₂ utilizați în calcularea sau evaluarea subiectului implicit sau organizații care furnizează date de referință din domeniu. De asemenea, entitatea poate externaliza câteva dintre activitățile sale unor entități terțe părți, de exemplu, pentru a realiza studii în numele său sau pentru a analiza calitatea efluentului din operațiunile sale.

265. Așa cum s-a discutat în Capitolul 6, procesul de întocmire a informațiilor privind EER al entității și a altor componente ale controlului intern al entității privind întocmirea informațiilor specifice relevante pentru misiune poate fi deseori mai puțin decât dezvoltat pe deplin, în special atunci când o entitate își întocmește pentru prima dată informațiile privind EER. În plus, este posibil să nu existe aceeași rigoare a controlului asupra informațiilor calitative ca asupra informațiilor cantitative.

266. Deși nu sunt unice pentru raportarea privind EER, pot exista de asemenea circumstanțe în care utilizarea tehnologiilor inovative, de exemplu, utilizarea dronelor sau a imaginilor din satelit pentru a colecta și a înregistra informații relevante pentru raportarea privind EER a entității, poate prevala datorită naturii și locației subiectului implicit (subiectelor implicite).

267. Toți acești factori pot crea pentru practicieni provocări în ce privește proiectarea și efectuarea procedurilor de strângere a probelor și adoptarea unei decizii cu privire la cât de multe probe sunt suficiente pentru a susține concluzia privind asigurarea.

Obținerea de suficiente probe adecvate

268. Punctele 48-49L/R stabilesc dispoziții referitoare la considerentele legate de risc și răspunsurile la riscuri, făcând diferență între asigurarea limitată și cea rezonabilă în anumite privințe. Atunci când Standardul nu diferențiază, dispozițiile sunt aceleași atât pentru asigurarea limitată, cât și pentru cea rezonabilă. A se vedea și Anexa 3, *Asigurare limitată și rezonabilă – Tabel ilustrativ privind EER*.

269. Mai degrabă decât asigurarea limitată și cea rezonabilă să fie considerate drept două tipuri de asigurare distincte, ar putea fi util să fie considerate ca fiind poziționate diferit pe o scară care reflectă nivelul de asigurare care urmează să fie obținut de către practician, în circumstanțele specifice ale misiunii. Atât în misiunile de asigurare limitată, cât și în cele de asigurare rezonabilă:

- (a) Puterea de convingere colectivă a probelor obținute stabilește nivelul real al asigurării obținute; și
- (b) Este posibil ca gradul de încredere ridicat al utilizatorilor vizați în legătură cu informațiile specifice să varieze odată cu nivelul de asigurare obținut și transmis în raportul referitor la asigurare.

270. Atât în misiunile de asigurare limitată, cât și în cele de asigurare rezonabilă, practicianul își propune să obțină probe cu suficientă putere de convingere colectivă pentru a răspunde considerentelor legate de riscuri. Pentru asigurarea limitată, procedurile realizate sunt limitate în comparație cu cele necesare într-o misiune de asigurare rezonabilă, dar sunt, totuși, planificate pentru a obține un nivel de asigurare care este semnificativ. În anumite cazuri, natura procedurilor poate fi similară pentru asigurarea limitată și cea rezonabilă, dar amploarea poate fi diferită între asigurarea limitată și cea rezonabilă, precum și în cadrul intervalului de misiuni de asigurare limitată. Ceea ce reprezintă o asigurare pertinentă (în contextul unei misiuni de asigurare limitată) poate varia de la:
- Puțin peste asigurarea care este probabil să crească încrederea utilizatorilor vizați în legătură cu informațiile specifice într-o măsură care este în mod clar relevantă (limita inferioară a intervalului asigurării limitate); la
 - Imediat sub asigurarea rezonabilă (limita superioară a intervalului asigurării limitate).
271. Deciziile referitoare la procedurile care trebuie efectuate și plasarea în timp și amploarea lor depind de puterea de convingere a probelor obținute în reducerea riscului misiunii la un nivel care este acceptabil (pentru o misiune de asigurare limitată) sau acceptabil de scăzut (într-o misiune de asigurare rezonabilă) în circumstanțele specifice ale misiunii. Punctele A108-A112 din Standard conțin îndrumări cu privire la natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor. Astfel de decizii necesită exercitarea scepticismului profesional și a raționamentului profesional (a se vedea Capitolul [2](#)).
272. Natura, tipurile și sursele probelor disponibile pot fi diferite într-o misiune de asigurare privind EER față de cele disponibile într-un audit al situațiilor financiare. Totuși, considerentele practicianului în proiectarea și efectuarea procedurilor de strângere a probelor este posibil să fie comune oricărui tip de informații specifice, inclusiv informațiile privind EER. Considerentele precizate mai jos îi pot ajuta pe practicieni în proiectarea și efectuarea de proceduri pentru a obține probe legate de orice informații specifice și în evaluarea probelor obținute, inclusiv pentru informațiile calitative și prospective, care sunt analizate ulterior în Capitolul [10](#) și, respectiv, [11](#).
273. În practică, procesul de strângere a probelor este iterativ, iar considerentele de mai jos pot fi revizuite pe măsură ce apar noi informații în timpul misiunii.

- A. *Considerentele legate de riscuri și analizarea probelor care sunt necesare pentru a răspunde pot include următoarele:*
- (a) În ce fel (feluri) s-ar putea ca subiectul implicat să nu fie măsurat sau evaluat, prezentat sau descris în mod adecvat în informațiile privind EER („tipul denaturării” sau „lucruri care pot să nu funcționeze corect”)? A se vedea și Capitolul 7 referitor la utilizarea aserțiunilor.
 - (b) Ce ar putea cauza apariția unui tip de denaturare potențială – adică ce ar putea cauza un risc de denaturare semnificativă și de ce tip?
 - (c) Cum gestionează și atenuază entitatea un risc de denaturare semnificativă în informațiile sale privind EER, ținând cont de cauza potențială (cauzele potențiale) a (ale) aceluia tip de denaturare? De exemplu, ce structuri, sisteme, procese și controale privind guvernanta și supravegherea sunt implementate pentru a preveni sau detecta și corecta denaturările, ținând cont de cauzele lor potențiale. Capitolul 6 oferă îndrumări cu privire la analizarea procesului utilizat pentru a întocmi informațiile specifice sau controlul intern asupra întocmirii acestora.
 - (d) Entitatea are o funcție de audit intern și, dacă da, ce activitate a efectuat aceasta în legătură cu informațiile specifice și care sunt constatările sale? Cum afectează acest lucru evaluarea riscului (a se vedea punctul 45 litera (b) din Standard)?
 - (e) Este conducerea conștientă de orice denaturare sau neconformitate cu legile sau reglementările intenționată reală, suspectată sau presupusă cu care poate afecta identificarea posibilelor zone de denaturare sau evaluarea riscului?
 - (f) În contextul misiunii specifice și al deciziei specifice care trebuie luată, cât de precise, detaliate și extensive trebuie să fie probele? De exemplu, dacă informațiile privind EER sunt capabile de o măsurare sau o evaluare precisă, probabil că probele trebuie să fie mai precise decât dacă informațiile privind EER fac obiectul estimării și al incertitudinii.
 - (g) Probele necesare se referă la informațiile specifice despre o entitate cu o singură locație sau o organizație cu mai multe locații ori un lanț de aprovizionare (în amonte, în aval sau ambele)?

274. Odată ce practicianul a stabilit de ce probe ar putea avea nevoie, acesta ar putea analiza sursele disponibile ale probelor și cum afectează caracteristicile sursei caracterul convingător al probelor și natura procedurilor de asigurare care pot fi efectuate.

CONSIDERENTE PENTRU PRACTICIAN

- B. Considerentele la stabilirea probelor care sunt disponibile pot include următoarele:*
- (a) Probele sunt în format digital, scris sau oral, legate de un moment specific sau pentru o perioadă, obținute dintr-o sursă de informații externă (a se vedea și punctele [277](#)) sau generate intern, înregistrate sistematic în registrele și evidențele contabile ale entității, se referă la funcționarea controalelor sau sunt de natură materială și cât sunt de fiabile?
 - (b) Dacă probele necesare se referă la informațiile specifice cu privire la un lanț de aprovizionare (în amonte, în aval sau ambele), cum afectează acest lucru capacitatea de a obține suficiente probe adecvate?
 - (c) Cât de relevante și de fiabile trebuie să fie probele și vor asigura probele din surse disponibile acel grad de relevanță și fiabilitate? Dacă nu, există surse alternative ale probelor sau proceduri suplimentare care pot fi efectuate?

275. Scopul procedurii specifice poate afecta, de asemenea, natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor efectuate de practician.

CONSIDERENTE PENTRU PRACTICIAN

- C. Considerentele la proiectarea și efectuarea procedurilor pentru a obține suficiente probe adecvate pot include următoarele:*
- (a) Ce va realiza procedura? De exemplu, va furniza probe despre apariția unui eveniment care afectează informațiile specifice sau despre măsura în care informațiile specifice sunt complete? Scopul procedurii poate afecta „direcția” procedurii, de exemplu, dacă este efectuată de la informațiile privind EER raportate la o altă sursă (apărută) sau de la cealaltă sursă la informațiile privind EER raportate (este completă).
 - (b) Reprezintă riscul de agregare și pragul de semnificație funcțional considerente relevante în proiectarea sau efectuarea procedurii (a se vedea punctele [279-287](#))?
 - (c) Cât de multe probe ar trebui obținute și din care dintre sursele disponibile? De exemplu, atunci când riscul de denaturare semnificativă evaluat este mare sau dacă fiecare sursă disponibilă asigură doar unele probe, dar nu suficiente, în sine, practicianul trebuie să încerce să obțină mai multe probe decât atunci când riscul de denaturare semnificativă evaluat este mic sau poate încerca să obțină probe de la mai mult de o sursă disponibilă.
 - (d) Care este natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor și cum poate acest lucru să afecteze resursele necesare pentru echipa misiunii, inclusiv orice experți ai practicianului (a se vedea și Capitolul [1](#))?

276. După efectuarea procedurilor de strângere a probelor, practicianul utilizează raționamentul profesional și exercită scepticismul profesional în evaluarea cantității și calității dovezilor și, astfel, a suficienței și gradului lor de adecvare, pentru a susține concluzia de asigurare.⁶ Punctele A146-A157 ale Standardului oferă îndrumări suplimentare.

⁶ Cadrul general internațional pentru misiunile de asigurare, punctul 66

- D. *Considerentele la evaluarea suficienței și gradului de adecvare ale probelor obținute pot include următoarele:*
- (a) S-au putut obține probele planificate?
 - (b) Au atras atenția orice informații noi care diferă de cele preconizate sau care contrazic sau sunt incompatibile cu alte probe obținute? Dacă da, gradul de adecvare al procedurilor planificate a fost reevaluat în contextul noilor informații?
 - (c) Au fost analizate în mod imparțial probele obținute din diferite surse?
 - (d) Sunt necesare mai multe probe și cum vor fi acestea obținute?
 - (e) Au fost revizuite în mod adecvat orice raționamente profesionale dificile și a avut loc o consultare adecvată cu privire la aspectele dificile sau controversate, după caz?
 - (f) A fost analizat efectul denaturărilor necorectate asupra informațiilor specifice atât individual, cât și agregat și atât din punct de vedere cantitativ, cât și calitativ? Pentru îndrumări cu privire la pragul de semnificație al denaturărilor, a se vedea Capitolul [9](#) și, în contextul informațiilor calitative și prospective, și Capitolul [10](#) și, respectiv, Capitolul [11](#).
 - (g) Atunci când probele reprezintă informații care nu au fost verificabile la un nivel ridicat de precizie, este adecvată gama din care au fost selectate informațiile raportate?
 - (h) Au fost analizate evenimentele ulterioare perioadei de raportare, precum și implicațiile acestora, dacă există, pentru misiunea de asigurare?

Surse de informații externe

277. Așa cum se precizează la punctul [264](#), raportarea privind EER poate include informații obținute din surse externe entităților. Acesta este un factor care afectează exercitarea scepticismului profesional și a raționamentului profesional (a se vedea Capitolul [2](#)). Factorii care pot fi importanți la analiza relevanței și fiabilității informațiilor obținute dintr-o sursă de informații externă includ, printre alte aspecte:

- (a) Capacitatea entității raportoare de a influența informațiile privind EER obținute prin relațiile dintre entitate și sursa de informații externă; de exemplu, o entitate ar putea să influențeze, prin angajamente contractuale, ce informații trebuie raportate de-a lungul lanțului său de aprovizionare;
- (b) Dacă entitatea a implementat sau nu controale pentru a trata relevanța și fiabilitatea informațiilor obținute și utilizate în raportarea sa privind EER;
- (c) Competența și reputația sursei de informații externe în ceea ce privește informațiile privind EER, inclusiv dacă informațiile sunt furnizate sau nu în mod curent de către o sursă cu experiență în furnizarea unor informații fiabile;
- (d) Dacă există sau nu o prezentare a informațiilor utilizate de către sursa de informații externă drept bază și metodele folosite la întocmirea informațiilor; de exemplu, o agenție de stabilire a prețurilor poate compila datele de stabilire a prețurilor și raporta un preț al pieței externe, dar nu poate controla modul în care informațiile sunt întocmite la sursa lor originală;

- (e) Dacă informațiile sunt sau nu adecvate pentru utilizare în modul în care sunt utilizate, au fost elaborate ținându-se cont de cadrele generale sau criteriile aplicabile ori folosesc informații care au fost întocmite în mod consecvent de către entitățile implicite; de exemplu, agențiile de cotare pot publica ratingurile ESG ale societăților, dar pot utiliza informații care nu au fost întocmite în mod consecvent între acele companii sau ar putea utiliza modele în absența informațiilor propriu-zise ale companiei;
- (f) Natura și autoritatea sursei de informații externe; probabil că o bancă centrală sau un birou guvernamental cu un mandat legislativ pentru furnizarea de informații publicului este o autoritate pentru anumite tipuri de informații, de exemplu, Grupul interguvernamental privind schimbările climatice este considerat, în general, ca fiind o sursă autorizată în privința scenariilor legate de climă;
- (g) Probele privind acceptarea generală pe piață de către utilizatori a relevanței și fiabilității informațiilor dintr-o sursă de informații externă într-un scop similar celui pentru care informațiile au fost utilizate de către conducere sau practician;
- (h) Informațiile alternative care ar putea contrazice informațiile utilizate, de exemplu, ar putea exista alte surse similare ale informațiilor externe disponibile; atunci când surse similare raportează game foarte diferite de informații, acest lucru poate ridica întrebări pentru practician.

Alte informații

278. Conform punctului 62 din Standard, practicianul trebuie să citească în totalitate „alte informații” din raportul privind EER pentru a identifica inconsecvențele semnificative dintre informațiile specifice și celelalte informații. Dacă este identificată o inconsecvență semnificativă sau o denaturare semnificativă de fapt în „alte informații”, practicianul trebuie să discute acest lucru cu persoana care întocmește raportul și să ia măsuri suplimentare, după caz. „Alte informații” includ orice informații dintr-un raport privind EER, altele decât informațiile specifice care se încadrează în domeniul de aplicare al misiunii de asigurare privind EER. Pentru îndrumări suplimentare cu privire la „alte informații” în contextul unui întreg raport privind EER, care include atât informații calitative, cât și cantitative, a se consulta Capitolul [10](#).

Tratarea riscului de agregare într-o misiune de asigurare privind EER

Natura riscului de agregare și cum apare acesta în proiectarea și efectuarea procedurilor

- 279. În proiectarea și efectuarea procedurilor într-o misiune de asigurare privind EER, există riscul de agregare, care reprezintă probabilitatea ca totalitatea denaturărilor necorectate și nedetectate să depășească pragul de semnificație.
- 280. Riscul de agregare apare deoarece informațiile specifice pot fi împărțite în fragmente separate (dezagregate) de către persoana care întocmește raportul, în scopul aplicării criteriilor, sau de către practician, în scopul proiectării și efectuării procedurilor de asigurare.

EXEMPLU

O entitate raportează informații privind EER pentru cele patru locații de producție ale sale. Gestionarea subiectului implicit privind EER și a procesului de raportare a informațiilor privind EER este delegată directorilor de producție ai locației, care raportează utilizând drept criteriu manualul de raportare privind EER al grupului. Pragul de semnificație general pentru informațiile privind EER ale entității a fost stabilit la 5.000 de unități, iar la nivel de locație, după cum urmează: Locația A – 2.000 unități; Locația B – 400 unități; Locația C – 850 unități; Locația D – 1.750 unități.

Denaturările informațiilor privind EER sunt identificate la fiecare dintre locații după cum urmează: Locația A – 930 unități; Locația B – 385 unități; Locația C – 740 unități; Locația D – 2.960 unități. Fiecare dintre aceste denaturări este, individual, mult sub cele 5.000 de unități. Pentru locațiile A, B și C, denaturările sunt, de asemenea, sub pragul de semnificație al locației. Totuși, atunci când sunt agregate, denaturările din cele patru locații depășesc pragul de semnificație general de 5.000 de unități pentru entitate, ceea ce ar avea ca rezultat denaturarea semnificativă a informațiilor privind EER per ansamblu.



281. Când sunt aplicabili factori cantitativi, planificarea misiunii numai pentru a detecta în mod individual denaturările semnificative trece cu vederea faptul că denaturările nesemnificative luate individual necorectate și nedetectate agregate pot cauza denaturarea informațiilor specifice (a se vedea punctul A98 din Standard).
282. În scopul evaluării dacă denaturările sunt semnificative atunci când sunt analizate în combinație, este necesar să fie analizată semnificația totală a denaturărilor detectate. În unele circumstanțe, practicianul poate considera riscul de agregare ca fiind scăzut. De exemplu, dacă o entitate raportează și solicită asigurare cu privire la unități de măsură distincte care nu au nicio legătură între ele, poate exista un risc redus sau niciun risc de agregare între diferiții parametri.

Atenuarea riscului de agregare în proiectarea și efectuarea procedurilor de asigurare

283. Conform punctului 51 din Standard, practicianul trebuie să cumuleze denaturările necorectate identificate care nu sunt în mod clar neînsemnate. Conform punctului 65 din Standard, practicianul trebuie să evalueze dacă acestea sunt semnificative în mod individual sau împreună.
284. Pragul de semnificație funcțional este o abordare care poate fi utilizată de către practicieni pentru a reduce „riscul de agregare” în proiectarea și efectuarea procedurilor de asigurare, atunci când informațiile specifice sunt dezagregate.
285. Pragul de semnificație funcțional este tratat la punctul A98 din Standard, chiar dacă nu este utilizat termenul „prag de semnificație funcțional”. Acesta implică proiectarea și efectuarea procedurilor de identificare a denaturărilor a căror importanță se ridică la un prag cantitativ care este mai mic decât pragul de semnificație cantitativ pentru informațiile specifice per ansamblu. El este stabilit pentru a reduce riscul de agregare la un nivel suficient de scăzut.
286. Utilizarea pragului de semnificație funcțional pentru a efectua proceduri crește probabilitatea ca procedurile să ducă la identificarea unor denaturări care nu sunt semnificative în mod individual în termeni cantitativi.
287. Pragul de semnificație funcțional nu tratează denaturările care ar fi semnificative numai sau mai ales din cauza factorilor calitativi care le afectează importanța. ISA 320⁷ precizează că nu este

⁷ ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*, punctul 6

posibilă proiectarea unor proceduri de audit pentru a detecta toate denaturările care ar putea fi semnificative numai din cauza naturii lor. Totuși, proiectarea de proceduri pentru creșterea probabilității detectării denaturărilor care sunt semnificative numai sau mai ales din cauza factorilor calitativi, în măsura în care acest lucru este posibil, îl poate ajuta, de asemenea, pe practician să reducă riscul de agregare. Capitolul [9](#) oferă îndrumări cu privire la analiza pragului de semnificație al denaturărilor.

Capitolul 9: Analizarea pragului de semnificație al denaturărilor

Aspectele tratate de îndrumările din acest capitol

288. Acest capitol oferă îndrumări cu privire la tratarea dispozițiilor de la punctele 44 și 51 din Standard și, în special, cu privire la:
- (a) Considerentele calitative și cantitative în identificarea denaturărilor;
 - (b) Responsabilitățile practicianului atunci când sunt identificate denaturări în timpul efectuării misiunii de asigurare privind EER;
 - (c) Modalitatea de cumulare a denaturărilor; și
 - (d) Considerentele potențiale pentru practician atunci când acesta evaluează pragul de semnificație al denaturărilor, inclusiv cele care apar în informațiile specifice care fac obiectul unei variabilități sau incertitudini inerente.
289. Acest capitol nu tratează considerentele referitoare la planificarea misiunii de asigurare privind EER sau conceptul pragului de semnificație funcțional; acesta din urmă este tratat la punctele [279-287](#) din Capitolul [8](#). Capitolul [10](#) oferă îndrumări suplimentare cu privire la analiza denaturărilor calitative, iar Capitolul [11](#) oferă îndrumări cu privire la analiza denaturărilor în informațiile prospective.

Circumstanțele în care îndrumările din acest capitol le pot fi utile practicienilor

290. Utilizatorii vizați ai raportului privind EER pot fi diverși, cu nevoi de informare diferite și considerente diferite care le-ar putea afecta procesul decizional.
291. Informațiile specifice pentru o misiune de asigurare privind EER pot face în întregime sau doar parțial parte dintr-un raport privind EER, precum indicatorii specifici.
292. Natura subiectului implicit (subiectelor implicite) a (ale) unui raport privind EER poate fi diversă, informațiile specifice pot fi măsurate și prezentate în termeni cantitativi sau evaluate și prezentate în termeni calitativi (narativi sau descriptivi) sau sub alte forme, precum tabele, grafice, diagrame, imagini sau forme similare (a se vedea [Introducerea](#) la aceste îndrumări) și pot fi măsurate cu precizie sau pot face obiectul unor niveluri diferite de incertitudine a măsurării sau evaluării.
293. Acești factori pot prezenta pentru practician provocări la stabilirea a ceea ce poate fi semnificativ în circumstanțele misiunii și la evaluarea efectului denaturărilor identificate în legătură cu acele părți ale raportului privind EER care se încadrează în aria de acoperire a misiunii de asigurare privind EER atunci când aceasta este luată per ansamblu.

Identificarea denaturărilor

294. Dacă în timpul misiunii de asigurare privind EER practicianul identifică o denaturare în cadrul informațiilor privind EER, practicianul trebuie să facă un raționament referitor la măsura în care denaturarea este semnificativă.

Pragul de semnificație este analizat din perspectiva utilizatorului

295. Concluzia practicianului privind asigurarea este specificată în termeni referitori la măsura în care informațiile specifice au fost întocmite „din toate punctele de vedere semnificative” în conformitate cu criteriile aplicabile. Cu excepția situației în care cadrul general privind EER (criteriile aplicabile) definește sau descrie pragul de semnificație, Standardul asigură un cadru de referință conform căruia denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate ca fiind semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea, în mod individual sau împreună, pot influența deciziile relevante ale utilizatorilor vizați luate pe baza informațiilor specifice. Denaturările pot fi intenționate sau neintenționate, calitative sau cantitative.

296. Punctele A92-A100 din Standard oferă îndrumări privind considerentele referitoare la pragul de semnificație, inclusiv că, pentru aceiași utilizatori vizați și același scop, pragul de semnificație pentru o misiune de asigurare rezonabilă este același ca pentru o misiune de asigurare limitată, deoarece pragul de semnificație se bazează pe nevoile de informare ale utilizatorilor vizați.
297. În misiunile de asigurare privind EER, utilizatorii vizați și tipurile de decizii pe care aceștia le iau, pe baza informațiilor specifice, pot varia substanțial. De asemenea, pot exista și alții care vor citi raportul de asigurare, dar pe care practicianul s-ar putea să nu fie capabil să îi identifice, în special atunci când un număr mare de persoane au acces la el (a se vedea și Capitolul 3). Punctul A16 din Standard oferă îndrumări conform cărora, într-un astfel de caz, utilizatorii vizați pot fi limitați la principalele părți interesate cu interese semnificative și comune.
298. Totuși, în situația în care, conform criteriilor aplicabile, persoana care întocmește raportul trebuie să analizeze nevoi de informare diferite printre „subgrupurile” de utilizatori, acele subgrupuri sunt utilizatori vizați. În termeni practici, acest lucru înseamnă că, dacă un subgrup are o toleranță mai mare pentru denaturare decât alte subgrupuri, dar toate subgrupurile sunt interesate de aceleași informații specifice, pragul de semnificație trebuie analizat la pragul subgrupului cu cea mai mică toleranță pentru denaturare.

Considerente referitoare la pragul de semnificație cantitativ

299. Pentru părțile informațiilor specifice care sunt cantitative (de exemplu, un KPI exprimat în termeni numerici), punctul de plecare pentru deciziile legate de pragul de semnificație poate fi stabilirea unor praguri de semnificație în etapa de planificare a misiunii. Acest lucru poate fi deseori făcut prin aplicarea unui procent⁸ la parametrul raportat sau la un etalon ales legat de informațiile specifice. În cazul în care cadrul general privind EER specifică un prag procentual pentru pragul de semnificație, acest lucru asigură un cadru de referință pentru practician la stabilirea pragului de semnificație pentru misiune.
300. Dacă informațiile specifice reprezintă un indicator distinct, fără aspecte referitoare la componentă, practicianul poate aplica un procent direct indicatorului raportat per ansamblu, de exemplu, un procent al consumului de apă măsurat raportat, atunci când indicatorul este raportat drept „consumul de apă măsurat”. Atunci când informațiile specifice cuprind o serie de indicatori diferiți, care au puține în comun încât să furnizeze o bază pentru analizarea lor împreună, pragul de semnificație poate fi analizat separat în legătură cu fiecare indicator, de exemplu, x% din investițiile în proiecte comunitare (în ore sau \$), y% din energia consumată (în kWh) sau z% din terenul reabilitat (în hectare).

Considerente referitoare la pragul de semnificație calitativ

301. Pragul de semnificație implică atât considerente calitative, cât și cantitative. Un prag de semnificație cantitativ este util pentru luarea unei decizii preliminare despre probabilitatea ca un element să fie semnificativ. Denaturările unor sume mai mici decât pragul cantitativ pot avea un efect semnificativ asupra informațiilor specifice raportate. De exemplu, dacă o eroare ar împiedica o entitate să respecte dispozițiile de reglementare, acest lucru poate fi considerat semnificativ, chiar dacă eroarea cantitativă este mai mică decât pragul cantitativ.
302. Nu toate aspectele informațiilor specifice implică aceleași considerente legate de pragul de semnificație. Pentru diferite aspecte ale informațiilor specifice, aceiași utilizatori vizați pot avea nevoi de informații diferite și o toleranță diferită pentru denaturare. Analizarea factorilor calitativi îl poate ajuta pe practician să identifice aspecte ale informațiilor specifice care pot fi mai semnificative pentru utilizatorii vizați.

⁸ Există cazuri în care acest lucru nu ar fi adecvat, poate când numărul este deseori foarte mic (de exemplu, numărul calamităților).

303. Analiza pragului de semnificație făcută de practician a este o chestiune ce ține de raționamentul profesional și este afectată de percepția practicianului cu privire la nevoile informaționale comune ale utilizatorilor vizați ca grup (a se vedea punctul A94 din Standard). De exemplu, utilizatorii vizați pot acorda mai multă importanță informațiilor referitoare la siguranța produselor alimentare sau a medicamentelor decât acordă informațiilor referitoare la reciclarea deșeurilor nepericuloase, deoarece există probabilitatea ca urmările standardelor de siguranță deficitare în ce privește producerea alimentelor sau a medicamentelor să fie mai grave pentru sănătatea umană decât cele ale nereciclării deșeurilor nepericuloase. Prin urmare, aceștia pot avea o toleranță mai mică pentru denaturarea informațiilor referitoare la siguranța produselor alimentare sau a medicamentelor decât pentru cea referitoare la reciclarea deșeurilor nepericuloase.
304. De asemenea, analizarea factorilor calitativi poate fi importantă și pentru modul în care sunt prezentate informațiile specifice. De exemplu, atunci când persoana care întocmește raportul prezintă informațiile specifice sub forma unor grafice, diagrame sau imagini, raționamentele cu privire la pragul de semnificație pot include considerente precum măsura în care utilizarea diferitelor scale pentru axele x și y ale unui grafic ar putea duce la informații denaturate semnificativ sau care induc în eroare. Capitolul [10](#) conține îndrumări suplimentare cu privire la considerentele referitoare la pragul de semnificație calitativ. A se vedea și punctul [258](#) literele (e) și (f) din Capitolul [7](#).
305. Dacă persoana care întocmește raportul nu corectează câteva dintre sau toate denaturările identificate, practicianul ar putea fi nevoit să analizeze dacă denaturările cumulate sunt semnificative, în mod individual sau în combinație cu altele, și ar putea ține cont de considerentele de mai jos. Practicianul ar putea înțelege motivele pentru care persoana care întocmește raportul nu face corecțiile și poate fi nevoit să analizeze cu atenție motivele pentru care persoana care întocmește raportul nu dorește să opereze corecțiile și dacă acestea sunt justificabile în circumstanțele misiunii. Diagrama fluxului de sub „Responsabilitățile practicianului” de mai jos ilustrează considerentele și responsabilitățile practicianului. Referințele dintre paranteze din diagrama fluxului sunt la punctele din acest capitol, dacă nu se indică altfel.

Responsabilitățile practicianului

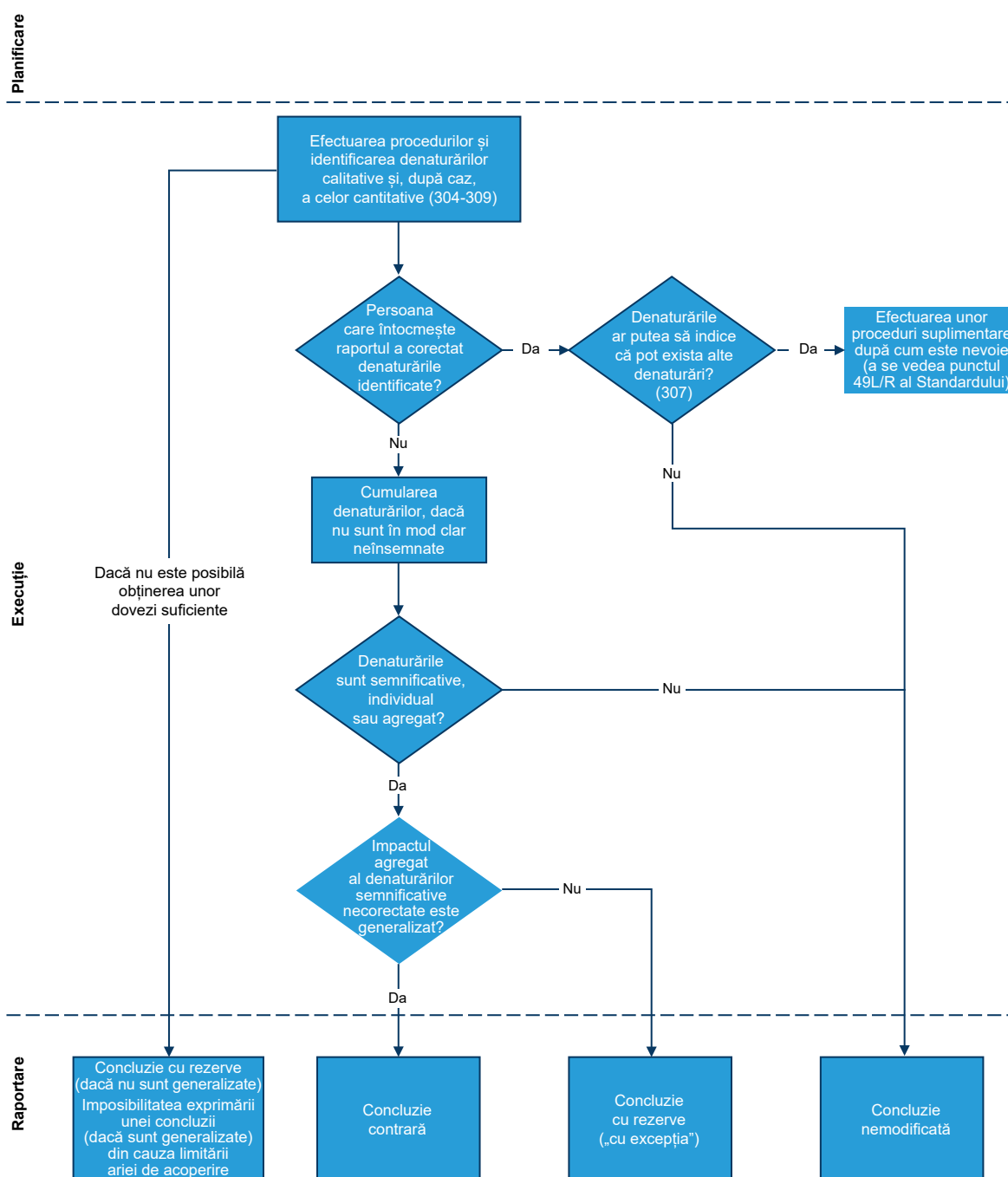


Diagrama 11 – Responsabilitățile practicianului în legătură cu denaturările identificate

306. Evaluând în mod individual denaturările identificate, conform punctului 51 din Standard, practicianul trebuie să cumuleze denaturările necorectate, altele decât cele care sunt în mod clar neînsemnate (a se vedea exemplul de mai jos) (a se vedea și punctele [307-310](#)). De asemenea, practicianul poate analiza dacă natura și cauza (cauzele) denaturărilor identificate indică faptul că pot exista alte denaturări în alte părți ale informațiilor privind EER (a se vedea și punctele [311-314](#)).

EXEMPLU

O denaturare atât de mică încât, chiar dacă ar apărea în toate evaluările, nu ar afecta „rotunjirea” informațiilor specifice cantitative, ar putea fi considerată „în mod clar neînsemnată” în anumite circumstanțe, de exemplu, dacă nu ar schimba raportarea a 100 de unități în 101 unități sau a 3,15 unități în 3,16 unități.

Pe de altă parte, un număr mare de denaturări mici, toate afectând aceeași zonă, indiferent dacă sunt din punct de vedere cantitativ „în mod clar neînsemnate”, poate indica puncte slabe în controalele interne sau că un instrument de evaluare ar putea avea nevoie de recalibrare, adică ar putea fi avute în vedere considerente calitative atunci când se analizează dacă denaturările sunt în mod clar neînsemnate. Atunci când există orice incertitudine privind caracterul în mod clar neînsemnat al unuia sau mai multor elemente, se consideră că denaturarea nu este în mod clar neînsemnată.



Cumularea denaturărilor

307. Practicianul trebuie să cumuleze denaturările necorectate astfel încât acele denaturări să poată fi analizate în combinație cu alte denaturări necorectate.
308. Atunci când domeniul de aplicare al misiunii de asigurare privind EER cuprinde o serie de indicatori sau KPI, fiecare referitor la un subiect implicit diferit, practicianul poate evalua pragul de semnificație al denaturărilor separat pentru fiecare indicator diferit (aspect al informațiilor specifice), deoarece (i) utilizatorii vizați ar putea avea toleranțe diferite pentru denaturarea din fiecare indicator diferit și (ii) s-ar putea să nu existe o bază comună pentru agregarea denaturărilor (a se vedea și punctele [299-300](#)).

EXEMPLU

Raportul privind sustenabilitatea al unei entități cuprinde informații specifice referitoare la emisiile de gaze cu efect de seră, consumul de apă, deșeurile periculoase și nepericuloase, accidentele de muncă și bolile profesionale și investiția în comunitate. Probabil că fiecare dintre aceste subiecte implicite va influența deciziile utilizatorului în diferite feluri și la praguri diferite. Probabil că toleranța utilizatorului pentru denaturare va fi mai mare în cazul deșeurilor nepericuloase, degradabile, decât ar fi pentru deșeurile radioactive sau alte deșeuri periculoase, astfel încât este posibil să nu existe o bază rezonabilă pentru agregarea denaturărilor privind deșeurile periculoase și a denaturărilor privind deșeurile nepericuloase.



309. De asemenea, practicianul poate analiza dacă raportul privind EER în întregime poate fi denaturat, chiar dacă este posibil ca, luat individual, fiecare element constitutiv al raportului privind EER să nu fie denaturat în mod semnificativ. De exemplu, acest lucru poate apărea atunci când mesajul general induce în eroare sau este subiectiv ori când informațiile specifice sunt prezentate cu prioritate mai mare sau mai mică decât este justificat.
310. Conform punctului 65 din Standard, practicianul trebuie să formuleze o concluzie despre prezența sau absența denaturărilor semnificative în informațiile specifice, inclusiv dacă denaturările necorectate sunt semnificative, în mod individual sau împreună. Acolo unde informațiile specifice sunt denaturate semnificativ, practicianul respectă dispozițiile de la punctele 74-77 din Standard.

Analizarea implicațiilor denaturărilor identificate

Implicațiile denaturărilor cauzate de fraudă

311. Atunci când raportarea informațiilor privind EER nu a fost elaborată de către o entitate la același nivel ca pentru alte domenii ale raportării, mai dezvoltate, precum raportarea financiară, controalele

pot fi relativ mai puțin dezvoltate, guvernanta poate fi mai limitată, iar criteriile disponibile pot fi mai puțin cuprinzătoare. Astfel de factori pot crește riscul de fraudă, în special atunci când există presiuni pentru conformarea cu obiectivele făcute publice.

312. Denaturările cauzate de fraudă din rapoartele privind EER se pot referi la aspecte precum:
- (a) Denaturarea informațiilor privind EER pentru a evita penalitățile sau amenziile, obiectivele interne sau externe potențial agresive sau prea optimiste, un produs inexact sau care induce în eroare în mod intenționat sau declarațiile publice ori revendicările întreprinderilor.
 - (b) Raportarea intenționată a informațiilor privind EER referitoare la stimulentele pentru performanță sau la cele privind remunerarea în mod subiectiv pentru a influența rezultatul recompensării performanței sau al remunerării.
313. Practicianul poate:
- Să analizeze măsura în care riscul de denaturare semnificativă cauzată de fraudă este relevant pentru misiune (a se vedea punctul A86 din Standard);
 - Să fie atent, pe întreaga durată a misiunii, inclusiv atunci când analizează denaturările cumulate, la posibilitatea apariției unor denaturări cauzate de fraudă; și
 - Să răspundă în mod corespunzător dacă există indicatori conform cărora pot exista denaturări semnificative ale informațiilor specifice cauzate de fraudă.

Implicațiile înțelegerii de către practician a sistemului de control intern al entității

314. Pentru misiunile de asigurare rezonabilă, practicianul ar putea dori, de asemenea, să analizeze dacă denaturările cumulate ar putea fi legate de deficiențe ale controalelor. Mai precis, practicianul poate analiza dacă natura sau amploarea denaturărilor cumulate îl determină să își modifice înțelegerea sistemului de control intern al entității relevant pentru întocmirea informațiilor specifice (a se vedea punctul 47R din Standard). A se vedea și Anexa 3, *Asigurare limitată și rezonabilă – Tabel ilustrativ privind EER*.

Alte considerente referitoare la pragul de semnificație

315. Punctele [316-318](#) de mai jos menționează considerentele practicianului care pot fi adecvate atunci când acesta analizează pragul de semnificație. Ele oferă exemple de aspecte care ar putea ajuta un practician să analizeze dacă o denaturare este semnificativă. Practicianul ține cont de măsura în care se poate preconiza în mod rezonabil că utilizatorii vizați ar putea lua o decizie diferită dacă informațiile specifice nu ar fi denaturate. Considerentele de mai jos nu sunt exhaustive; în cele din urmă, va fi necesar raționamentul profesional pentru a concluziona în baza circumstanțelor specifice.
316. Pragul de semnificație este analizat în contextul factorilor calitativi și, după caz, al factorilor cantitativi. Factorii calitativi care pot indica faptul că este mai probabil ca o denaturare să fie semnificativă includ:

Subiectul implicit

- (a) Informațiile specifice denaturate se referă la un aspect al subiectului implicit care a fost stabilit ca fiind semnificativ.

Factorii externi

- (b) Informațiile denaturate se referă la neconformitatea cu o lege sau o reglementare, în special atunci când consecința neconformității este gravă.

EXEMPLU

Este mai probabil ca un exemplu de neconformitate cu o reglementare importantă care a atras o amendă mare să fie semnificativ pentru anumiți utilizatori decât unul în care nu a existat nicio penalizare importantă.

Este posibil ca alți utilizatori, de exemplu, comunitățile locale afectate de încălcarea de către o entitate a reglementărilor privind mediul legate de eliminarea deșeurilor periculoase, să nu fie atât de preocupați de cuantumul sancțiunii, ci de măsura în care încălcarea reglementărilor le-a pus în pericol sănătatea și bunăstarea.



- (c) Informațiile denaturate se referă la un subiect implicit care are implicații pentru un număr mare de părți interesate ale entității. Totuși, pot exista situații când subiectul implicit are implicații doar pentru un număr mic de părți interesate, dar poate avea, totuși, implicații semnificative.

EXEMPLU

O comunitate mică afectată de contaminarea radioactivă a sursei sale de apă de către un efluent provenit din operațiunile unei entități poate intenta un proces colectiv care ar putea avea un impact semnificativ asupra entității și a celorlalte părți interesate ale sale.

Natura informațiilor specifice

- (d) Este un indicator-cheie de performanță cunoscut pentru utilizarea sa de către utilizatorii vizați care este denaturat, care poate este utilizat de obicei pentru compararea entității cu cele similare ei.
- (e) Reprezintă informații care raportează performanța în legătură cu un obiectiv sau un prag de semnificație, unde amplitudinea erorii este comparabilă cu diferența dintre rezultatul real și obiectiv.

EXEMPLU

Unul dintre obiectivele de performanță care determină prima directorului executiv este atingerea unui scor al satisfacției clienților de 75% sau mai mare. Scorul atins raportat a fost de 77%, totuși, s-a constatat că acesta a fost supraevaluat cu 3 puncte procentuale, ceea ce înseamnă că de fapt obiectivul nu a fost atins. Este probabil ca în aceste circumstanțe denaturarea să fie semnificativă.

Dacă, totuși, obiectivul ar fi de 90%, denaturarea ar putea fi considerată ne semnificativă, deoarece obiectivul nu a fost raportat ca fiind atins chiar dacă scorul era incorect.



- (f) Informațiile denaturate raportează o schimbare semnificativă într-o funcție raportată anterior sau o tendință care s-a inversat.

Prezentare

- (g) Este o denaturare de prezentare care a apărut din informații specifice ce induc în eroare, iar exprimarea care a fost folosită este lipsită de claritate astfel încât ar putea fi interpretată în moduri foarte diferite. În consecință, utilizatorii vizați ar putea lua decizii diferite în funcție de interpretarea lor.

Comportamentul persoanei care întocmește raportul

- (h) Denaturarea a apărut ca urmare a unui act intenționat de inducere în eroare al persoanei care întocmește raportul.

- (i) Persoana care întocmește raportul ezită să corecteze denaturarea din alte motive decât acela că o consideră ne semnificativă.
 - (j) Persoana care întocmește raportul poate susține că o denaturare este ne semnificativă, iar practicianul nu este de acord.
317. Multe dintre considerentele menționate ca exemple la punctul [316](#) se pot aplica atât informațiilor cantitative, cât și informațiilor calitative. Pentru informațiile care sunt cantitative, factorii pot fi utilizați în analiza pragurilor de semnificație, ceea ce influențează nivelul pragului de semnificație funcțional, inclusiv nivelul denaturării care poate fi tolerat în efectuarea procedurilor utilizând eșantionarea unei populații (a se vedea Capitolul [8](#) pentru îndrumări referitoare la pragul de semnificație funcțional). Pentru informațiile calitative, factorii îl ajută în mod similar pe un practician să decidă dacă o denaturare este semnificativă pe baza nivelului de sensibilitate al procesului decizional al utilizatorilor vizați față de o astfel de denaturare.
318. Cunoașterea contextului înainte de a face raționamente cu privire la pragul de semnificație poate fi importantă. De exemplu, înțelegerea obiectivului sau a scopului prezentării informațiilor și modul în care criteriile urmăreau să fie făcută evaluarea subiectului implicit. Apoi, practicianul poate analiza dacă (i) prezentarea informațiilor este consecventă cu obiectivul și (ii) este clară și inteligibilă.

Incertitudinea măsurării sau evaluării

319. Atunci când incertitudinea măsurării sau evaluării înseamnă că există o variabilitate inerentă a informațiilor specifice, acest lucru nu afectează considerentele referitoare la pragul de semnificație. De asemenea, o incertitudine mai mare a măsurării sau evaluării nu conduce neapărat la un risc crescut de denaturare.
320. Informațiile specifice cu variabilitate inerentă pot fi suficient de exacte dacă sunt atât de precise cum impun criteriile și sunt prezentate și informațiile prevăzute de criterii despre incertitudinea inerentă. Prezentările de informații justificative pot oferi un context important necesar pentru a-i ajuta pe utilizatorii vizați să înțeleagă incertitudinea. Fără acesta, criteriile s-ar putea să nu fie adecvate, iar elementul subiectului implicit este posibil să nu fie reprezentat în mod corespunzător. Mai jos este menționat un exemplu de incertitudine inerentă a evaluării.

EXEMPLU

O entitate raportează că a emis echivalentul a X tone de CO₂ și că a compensat acele emisii printr-o schemă de tranzacționare a carbonului care separă CO₂ echivalent și îi asigură entității un certificat unic tranzacționabil. Inerente în emisiile raportate sunt incertitudinea evaluării de ±5% și, în CO₂ echivalent separat, o incertitudine a evaluării de ±12%.

Deși incertitudinea evaluării este diferită pentru cele două aspecte ale informațiilor specifice, situația entității poate fi, totuși, suficient de precisă pentru a răspunde nevoilor utilizatorilor vizați, cu condiția ca incertitudinile asociate să fie prezentate în mod corespunzător.



321. Similar, poate exista o incertitudine inerentă a evaluării în întocmirea și raportarea informațiilor specifice.

EXEMPLU

O entitate declară că ia în serios sănătatea și siguranța angajaților săi. Aceasta monitorizează și raportează, printre altele, bolile profesionale ale angajaților rezultate în urma expunerii la gazele nocive din locațiile sale. Pot exista numeroase incertitudini inerente în evaluarea subiectului implicit. De exemplu:

- Condițiile de sănătate implicite existente sau caracteristicile stilului de viață ale angajaților îi pot face mai vulnerabili în fața bolilor rezultate în urma expunerii, dar măsura în care se întâmplă acest lucru poate fi incertă sau necunoscută.
- Concentrațiile gazelor nocive măsurate la locațiile de monitorizare pot fi considerate ca fiind echivalente cu expunerea.
- Relația poate fi considerată ca fiind liniară, dar pot exista praguri de concentrație sub care există un impact neglijabil.

Fără prezentarea unor astfel de incertitudini ale evaluării, utilizatorii vizați ai informațiilor pot trage concluzii necorespunzătoare.



322. Atunci când incertitudinea nu este inerentă (adică atunci când rezultă din lipsa cunoștințelor sau din lipsa aplicării adecvate a criteriilor) ea poate genera denaturări, probabil pentru că persoana care întocmește raportul nu a utilizat informațiile disponibile pentru a măsura sau a evalua subiectul implicit atât de exact cât este nevoie pentru a fi relevant.

EXEMPLU

Criteriile pot specifica faptul că distanțele reale parcurse de personalul companiei în interes profesional, împreună cu tipul avionului (comercial sau privat) sunt destinate utilizării în calcularea emisiilor de GES de tipul 3 ale entității.

Totuși, în loc să utilizeze distanțele reale parcurse, societatea estimează acest lucru prin clasificarea zborurilor ca fiind fie de lungă durată, fie de scurtă durată (fie cu un avion comercial, fie cu unul privat) și prin aplicarea a diferite distanțe medii la numărul de zboruri din fiecare categorie. Incertitudinea nu este inerentă. Aceasta rezultă mai degrabă din utilizarea unei estimări pentru aplicarea criteriului. În măsura în care metoda estimării nu aplică în mod corespunzător criteriul, acest lucru ar putea



Capitolul 10: Tratarea informațiilor privind EER calitative

Aspectele tratate de îndrumările din acest capitol

323. Acest capitol oferă îndrumări referitoare la natura informațiilor privind EER calitative și la considerentele specifice în contextul informațiilor privind EER calitative:
- (a) La stabilirea gradului de adecvare al criteriilor;
 - (b) La obținerea probelor;
 - (c) La evaluarea denaturărilor;
 - (d) Când sunt prezentate împreună cu alte informații; și
 - (e) Când sunt comunicate în raportul de asigurare.
324. În timp ce informațiile prospective sunt analizate separat în Capitolul [11](#), informațiile calitative și cele prospective nu se exclud reciproc. De exemplu, informațiile calitative pot fi prospective sau bazate pe experiențele anterioare, iar informațiile prospective pot fi exprimate fie în termeni calitativi, fie cantitativi. Practicianul ar putea considera util să analizeze îndrumările din acest capitol împreună cu îndrumările din Capitolul [11](#).

Circumstanțele în care îndrumările din acest capitol le pot fi utile practicienilor

325. Acest capitol îi poate fi de ajutor practicianului atunci când asigură informațiile privind EER calitative. În timp ce cadrele generale și criteriile privind EER pot conține instrucțiuni referitoare la modul de evaluare a informațiilor privind EER cantitative, este posibil ca acestea să nu conțină același nivel de instrucțiuni referitoare la modul în care trebuie evaluate informațiile calitative. Prin urmare, astfel de informații calitative pot fi mai susceptibile de a reflecta mai bine și de a fi mai variabile în ceea ce privește punctele de vedere ale celor care le raportează decât în cazul informațiilor privind EER cantitative.
326. De asemenea, pot apărea o serie de provocări în contextul obținerii probelor pentru informațiile specifice calitative, deoarece poate fi dificil pentru procesul de întocmire a informațiilor privind EER al entității să strângă date și informații despre informațiile specifice.
327. Deși procesul de întocmire a informațiilor specifice și, după caz, controalele asociate pot fi suficiente pentru a-i asigura persoanei care întocmește raportul o bază rezonabilă pentru informațiile specifice, este posibil să nu fie suficiente pentru a-i asigura practicianului probele necesare pentru a susține concluzia acestuia. Acest lucru poate avea implicații pentru procedurile planificate ale practicianului, abilitatea acestora de a obține probele necesare despre informațiile specifice calitative și pentru concluzia sa privind asigurarea.
328. De asemenea, modul în care sunt prezentate uneori informațiile calitative poate genera provocări în delimitarea informațiilor specifice care se află în aria de acoperire a misiunii de asigurare privind EER din „alte informații”.

Natura informațiilor privind EER calitative

329. Informațiile privind EER calitative reprezintă informații specifice exprimate în termeni calitativi mai degrabă decât în termeni cantitativi (numere). Astfel de informații nenumerice pot fi, de exemplu, informații narative, descrieri, clasificări sau evaluări. Informațiile specifice pentru anumite aspecte ale subiectului implicit pot fi exprimate în primul rând în termeni calitativi, mai degrabă decât în termeni cantitativi. Chiar atunci când un aspect al subiectului implicit este exprimat în primul rând în termeni cantitativi, alte părți ale informațiilor specifice referitoare la acel aspect (precum prezentările aferente) pot fi exprimate în termeni calitativi. De exemplu, structura de guvernare, modelul de afaceri, țințele sau obiectivele strategice ale unei entități pot fi descrise în termeni calitativi, deși pot exista și unele prezentări de informații cantitative.

330. Informațiile calitative sunt deseori exprimate în special utilizându-se cuvinte scrise, deși acestea pot fi prezentate într-un raport privind EER sub alte forme, precum un videoclip încorporat sau înregistrări sonore. Totuși, cuvintele nu sunt întotdeauna nonnumerice, deoarece numerele pot fi exprimate și în cuvinte. Ceea ce face ca informațiile să fie calitative mai degrabă decât cantitative este natura lor nenumerică. Indiferent dacă acele informații sunt cantitative sau calitative, persoana care întocmește raportul trebuie să aibă o bază rezonabilă pentru informațiile incluse în informațiile privind EER care fac obiectul misiunii de asigurare privind EER. Aplicarea unor criterii care sunt relevante, complete, fiabile, neutre și inteligibile trebuie să ducă la informații calitative care reflectă caracteristicile criteriilor adecvate.
331. Totuși, informațiile privind EER pot conține informații care sunt:
- Factuale (observabile în mod direct sau care pot face altfel obiectul unor proceduri de strângere a probelor); sau
 - Subiective în mod inerent (nu sunt observabile în mod direct și sunt variabile în funcție de punctele de vedere ale celor care le raportează).

Primele pot să rezulte sau nu din aplicarea unor criterii adecvate; cele din urmă nu rezultă.

EXEMPLU

Exemple de informații specifice calitative factuale:

- „Un comitet de audit format din directori neexecutivi a fost înființat în anul”.
- „Am cumpărat o fabrică în Canada”.

Exemple de informații privind EER subiective:

- „Producem mâncare sănătoasă pentru copii”.
- „Impactul nostru asupra mediului este minim”.
- „Am implementat cu succes munca flexibilă în întreaga organizație”.

Aceste exemple specifice de informații subiective sunt vagi și nu pot fi motivate, deoarece afirmațiile subliniate pot fi interpretate în moduri diferite de către persoane diferite. Prin urmare, este puțin probabil ca acei descriptori în sine să fie considerați ca rezultând din criterii adecvate, iar acele afirmații nu ar constitui informații specifice. Ar fi necesară elaborarea ulterioară a criteriilor de către persoana care întocmește raportul astfel încât criteriile să fie adecvate și să ducă la măsurarea sau evaluarea coerentă în mod rezonabil a subiectului implicat, având drept rezultat informații specifice consecvente în mod rezonabil.

Pentru primul exemplu de informații privind EER subiective de mai sus, „mâncarea sănătoasă pentru copii” ar putea, de exemplu, să fie definită în scopul raportării drept „mâncare ce conține sub x g de sare și sub x g de zahăr per porția de 100 g”. Astfel, dacă acele criterii au fost puse la dispoziție, „mâncarea sănătoasă pentru copii” ar putea fi potrivită pentru misiune. Totuși, ar putea fi necesară o prezentare dacă entitatea ar produce mâncare nesănătoasă pentru copii într-o altă gamă de produse (exhaustivitatea informațiilor sau echilibrul). De asemenea, practicianul ar putea analiza dacă definiția cuvântului „sănătos” a entității ar putea induce în eroare, de exemplu, dacă definiția este incompatibilă cu normele acceptate la nivel internațional.



Considerente specifice pentru stabilirea gradului de adecvare al criteriilor pentru informațiile calitative

332. Informațiile specifice exprimate în cuvinte pot rezulta din criterii care reprezintă diferite aspecte ale subiectului implicit în comparație cu informațiile specifice numerice, totuși dispozițiile pentru ca criteriile să fie adecvate rămân aceleași.
333. Criteriile fiabile pentru informațiile calitative trebuie să fie bine definite și, prin urmare, în mod rezonabil lipsite de ambiguități astfel încât să permită măsurarea sau evaluarea consecventă în mod rezonabil a subiectului implicit.

EXEMPLU

În aplicarea criteriilor care impun ca o entitate să raporteze aspectele strategiei sale care o va ajuta să își atingă principalele obiective, o entitate poate raporta că un astfel de aspect reprezintă politica sa de a prioritiza furnizarea de servicii la standarde ridicate clienților săi. Criteriile care stau la baza acestor informații par să fie definite insuficient, deoarece informațiile sunt ambigue (prin urmare, este posibil ca criteriile să nu fie fiabile, deoarece este posibil ca informațiile rezultate să nu provină dintr-o evaluare consecventă în mod rezonabil a subiectului implicit). Este neclară măsura în care criteriile prevăd ca entitatea doar să prezinte că a implementat o astfel de politică (fie în scris în mod oficial, fie nu) sau că modul în care se comportă aceasta respectă acea politică ori că politica este eficientă în a o ajuta să își atingă obiectivele.



334. Este important pentru informațiile calitative ca criteriile să aibă drept rezultat informații specifice care sunt inteligibile (inclusiv faptul că sunt lipsite de ambiguitate în ceea ce privește înțelesul lor intenționat) și neutre, deoarece cuvintele și imaginile pot fi ambigue în mod inerent în înțelesul lor sau pot fi prezentate în afara contextului. Cel mai important, așa cum s-a prezentat la punctul A50 din Standard, criteriile nu trebuie să aibă drept rezultat informații specifice care îi induc în eroare pe utilizatorii vizați.
335. Atunci când criteriile nu sunt adecvate, iar informațiile privind EER rezultate sunt subiective și, prin urmare, nu pot fi asigurate, conform punctului 25 din Standard, practicianul trebuie să discute acest lucru cu persoana care întocmește raportul astfel încât aceasta să aibă oportunitatea de a aduce modificări criteriilor. Așa cum s-a discutat înainte în Capitolul 3 și Capitolul 5, în cazul în care criteriile nu sunt adecvate (adică nu prezintă cele cinci caracteristici ale criteriilor adecvate impuse de Standard) condițiile prealabile nu vor fi fost îndeplinite, iar misiunea nu poate fi acceptată drept o misiune de asigurare. A se vedea, de asemenea, punctele [336-337](#).
336. Dacă persoana care întocmește raportul nu este dispusă să modifice informațiile calitative care nu rezultă din aplicarea criteriilor adecvate (adică nu sunt informații specifice), practicianul îi poate solicita persoanei care întocmește raportul să elimine astfel de informații din raportul privind EER, iar în caz contrar să le identifice în mod clar drept „alte informații” care nu fac obiectul asigurării sau să elaboreze în continuare criterii referitoare la subiectul implicit pentru a avea drept rezultat informații specifice care pot fi asigurate. Dacă persoana care întocmește raportul nu este dispusă:
- (a) Să elimine astfel de informații,
 - (b) Să le delimiteze clar drept „alte informații” sau
 - (c) Să elaboreze criterii adecvate,

practicianul poate fi nevoit să analizeze cu atenție ce înseamnă acest lucru pentru concluzia de asigurare. Dispozițiile de la punctul 62 din Standard se aplică „altor informații”. Acolo unde persoana care întocmește raportul identifică astfel de informații drept „alte informații”, practicianul încă îl citește pentru asigurarea consecvenței, iar celelalte informații nu trebuie să inducă în eroare, nici să ascundă inteligibilitatea informațiilor specifice reale.

EXEMPLU

Criteriile prevăd ca o entitate să raporteze principalele sale realizări din anul respectiv. O declarație simplă precum „Am câștigat premiul pentru Cea mai bună companie a anului” este posibil să nu conțină nicio greșală din punct de vedere tehnic, dar ar putea, totuși, să inducă în eroare dacă:

- Premiul se referă la operațiunile companiei doar dintr-o jurisdicție mică, și nu la întreaga companie.
- Premiul nu a fost acordat de către un organism recunoscut și respectat, independent de companie.
- Premiul nu a fost rezultatul unei competiții corecte, de exemplu, dacă nu toate companiile au fost eligibile.

În astfel de circumstanțe, practicianul poate fi nevoit să analizeze măsura în care criteriile definesc suficient de detaliat conceptul de „realizare principală”, de exemplu, tratând aspecte precum domeniul de aplicare al operațiunilor companiei vizat de premiu, poziția organismului de atribuire sau criteriile de eligibilitate pentru premiu, pentru a fi inteligibile și măsura în care criteriile trebuie să prevadă prezentarea de informații cu privire la astfel de aspecte pentru ca informațiile specifice rezultate să nu inducă în eroare și, prin urmare, criteriile să fie adecvate.



Considerente specifice pentru obținerea probelor despre informațiile calitative

337. Pot apărea o serie de provocări în contextul obținerii probelor pentru informațiile specifice calitative, inclusiv:

- (a) Eficacitatea sau lipsa eficacității procesului privind EER de întocmire a informațiilor privind EER al unei entități (a se vedea Capitolul 6). Este posibil ca numai testarea de fond să nu fie suficientă pentru a obține probe despre informațiile calitative, deoarece este posibil să nu furnizeze dovezi cu privire la apariția, exhaustivitatea sau neutralitatea informațiilor specifice. Prin urmare, practicianul poate analiza dacă poate obține probe prin efectuarea unor teste ale controalelor, deși deseori acest lucru nu se întâmplă într-o misiune de asigurare limitată. La acceptarea unei misiuni, practicianul stabilește că persoana care întocmește raportul are o bază rezonabilă pentru informațiile specifice. Prin urmare, procesul de raportare privind EER al persoanei care întocmește raportul și controalele aferente îi pot oferi practicianului o așteptare rezonabilă că poate să obțină probele necesare pentru a susține concluzia sa. Dacă circumstanțele misiunii nu sunt complexe, pot exista controale relativ informale sau simple; cu cât complexitatea este mai mare, cu atât mai complexe pot fi procesul de raportare privind EER și controalele aferente.

EXEMPLU

Recepția departamentului de urgențe al unui spital poate introduce detaliile pacientului direct într-un sistem computerizat, împreună cu ora sosirii pacientului la urgențe. Ora la care pacientul este văzut pentru prima dată de către un medic specialist este, de asemenea, introdusă direct în sistem de către medicul specialist, împreună cu gravitatea stării pacientului, clasificată de la „minoră” la „care îi pune în pericol viața”. Printre alte aspecte semnalate în raportul privind EER al spitalului se numără procentul pacienților de la departamentul de urgențe văzuți de un medic specialist într-un interval de trei ore de la sosirea la urgențe (cantitativ), clasificat conform gravității stării acestora (calitativ).

Într-un astfel de caz, practicianul poate lua în considerare controalele de testare, precum controalele privind accesul fizic și logic la sistemul computerizat, deoarece este posibil ca doar interviuarea sau testarea de fond să nu fie suficientă dacă se bazează pe un raport care este extras din același sistem. Erorile rezultate din introducerea datelor sau erorile de clasificare ar putea trece nedetectate sau poate exista posibilitatea ca personalul să facă modificări neautorizate ale evidențelor computerizate într-o etapă ulterioară.

Pot fi aplicate considerente similare atunci când pacienții își pot introduce părerea direct într-un terminal de calculator atunci când părăsesc departamentul unui spital. Într-un astfel de caz, este posibil să nu existe capacitatea de a testa controalele sau de a obține dovezi substanțiale pentru informațiile privind EER referitor la „satisfacția pacientului” raportată, deoarece este posibil ca accesul fizic și logic la un terminal de calculator să nu fie bine controlat. Într-un astfel de caz, este posibil să existe o limitare a ariei de acoperire.



- (b) Utilizarea surselor interne ca bază pentru raportarea informațiilor, de exemplu, informațiile pot fi introduse direct în sistemul entității în timp real fără nicio documentație justificativă pe suport de hârtie sau pot fi obținute prin comunicare informală prin intermediul apelurilor telefonice, al e-mailului sau al altor comunicări interne. Practicianul poate fi nevoit să analizeze ce probe pot fi obținute pentru a susține informațiile care sunt înregistrate sau colectate în acest mod, deoarece este posibil ca doar aceste surse să nu fie suficiente. De exemplu, atunci când informațiile sunt colectate de către entitate direct într-un sistem computerizat, poate fi nevoie ca practicianul să înțeleagă și să confirme controalele privind securitatea și accesul fizice și logice care sunt implementate pentru înregistrarea informațiilor, și baza înregistrărilor făcute, într-o misiune de asigurare rezonabilă. Atunci când informațiile sunt colectate prin comunicări informale, este posibil să fie necesar ca registrele și evidențele implicite ale persoanei care întocmește raportul să conțină suficiente probe pentru a confirma acele comunicări.

EXEMPLU

O persoană care întocmește raportul la o societate-mamă poate primi un e-mail de la filiala sa străină prin care societății-mamă i se dau informații despre o scurgere accidentală de nămol periculos în sursele de apă în timpul procesului de producție la operațiunile sale locale. E-mailul poate să menționeze faptul că scurgerea nu a fost semnificativă, că a avut loc o curățare imediată pentru a o aduce sub control și că nu au fost necesare măsuri suplimentare.

Persoana care întocmește raportul își poate baza formularea din raportul privind EER pe formularea din e-mail atunci când întocmește informațiile specifice. Este posibil ca un astfel de e-mail să nu furnizeze suficiente probe pentru a susține informațiile specifice din raportul privind EER. Practicianul poate fi nevoit să analizeze ce probe suplimentare ar putea fi disponibile, de exemplu, ar putea exista documentație de la agenția locală de mediu care oferă probe referitoare la o inspecție și o curățare și confirmă faptul că nivelurile substanțelor chimice periculoase după curățare erau în limite sigure.



- (c) Promptitudinea cu care sunt întocmite informațiile calitative. Persoanele care întocmesc raportul ar putea să își îndrepte atenția asupra furnizării unor informații cantitative practicianului, dar poate fi important pentru practician să obțină proiectul de raport privind EER al entității într-o etapă timpurie a misiunii. Obținerea raportului într-o etapă timpurie îi acordă practicianului timp suficient pentru a evalua gradul de adecvare al criteriilor și a planifica și efectua proceduri pentru a obține dovezi în legătură atât cu informațiile specifice cantitative, cât și cu cele necantitative (calitative), iar persoanei care întocmește raportul, să ia în considerare realizarea unor modificări ale informațiilor specifice, dacă este cazul. Indiferent dacă aria de acoperire a misiunii de asigurare privind EER este un întreg raport privind EER sau o parte a unui raport privind EER care conține atât reprezentări calitative, cât și cantitative și prezentările aferente, informațiile specifice calitative fac parte din informațiile specifice în aceeași măsură ca informațiile specifice cantitative.
338. Aserțiunile (afirmațiile) încorporate în informațiile calitative pot fi explicite sau implicite. Pot fi utilizate diferite categorii de aserțiuni pentru informațiile calitative din cele utilizate pentru informațiile specifice numerice, dar acest lucru va depinde de criteriile care sunt utilizate. Chiar în situațiile în care sunt aplicabile aceleași aserțiuni (a se vedea Capitolul 7), se poate pune mai mult accentul pe aserțiuni precum inteligibilitatea și comparabilitatea pentru informațiile calitative, precum și pe consecvența cu alte informații prezentate de către entitate în același document.
339. Atunci când testează și documentează activitatea practicianului în legătură cu informațiile calitative, poate fi util pentru practician să împartă fragmentele lungi de text și să analizeze separat secțiunile, paragrafele sau propozițiile atunci când acestea tratează lucruri diferite. Probabil că vor fi aplicabile aserțiuni diferite pentru fiecare. Informațiile calitative trebuie să se supună aceleiași rigori ca informațiile numerice la obținerea probelor. Câteva dintre probe pot fi disponibile din proceduri efectuate în ce privește informațiile cantitative aferente, dar probabil va fi necesară o activitate suplimentară.
340. Afirmațiile individuale sau indicatorii individuali din informațiile specifice pot fi semnificative (semnificativi) în mod individual și pot fi testate (testați) separat, în special atunci când acestea (aceștia) fac parte din secțiuni mai ample ale informațiilor specifice calitative (probabil că nu toate ar fi la fel de semnificative). În alte circumstanțe, este posibil să fie necesar ca paragrafele de text care cuprind informațiile specifice calitative și cantitative aferente să fie analizate împreună.
341. Metodele practice pentru a face acest lucru pot include evidențierea textului în diferite culori sau desenarea unor căsuțe în jurul propozițiilor sau secțiunilor unor informații calitative semnificative din documentația practicianului cu privire la activitatea realizată și probele obținute. Practicianul poate efectua proceduri la fiecare și, în cele din urmă, documentele de lucru ale misiunii pot face trimitere la părțile conexe ale textului din informațiile specifice.

Considerente specifice pentru evaluarea denaturărilor din informațiile calitative

342. Punctul A96 din Standard stabilește diverși factori calitativi care pot fi analizați la evaluarea pragului de semnificație al denaturărilor. La evaluarea unei denaturări a informațiilor specifice calitative pot fi utile considerente similare celor discutate la punctele [295-298](#) ale Capitolului 9 atunci când se analizează dacă denaturarea este semnificativă, punându-se accentul pe măsura în care poate fi așteptat în mod rezonabil ca denaturarea să influențeze procesul decizional al utilizatorilor vizați. Denaturările din informațiile specifice calitative pot apărea prin:
- (a) Includerea unor informații necorespunzătoare, de exemplu, a unor informații care nu îndeplinesc criteriile sau care ascund sau denaturează informațiile prevăzute de criterii;
 - (b) Includerea unor informații care nu sunt susținute de probele disponibile sau omiterea unor informații pentru care există probe ce sugerează că ar fi trebuit incluse;

- (c) Omiterea informațiilor prevăzute de criterii, de exemplu, a informațiilor referitoare la un eveniment ulterior semnificativ care este probabil să schimbe deciziile utilizatorilor, dar nu a fost prezentat în mod corespunzător;
 - (d) Declarații ambigue sau declarații al căror înțeles este neclar;
 - (e) Prezentarea în termeni vagi a unor informații care pot fi stabilite cu exactitate;
 - (f) Modificări față de perioada de raportare anterioară ale unor prezentări sau prezentarea fără o justificare rezonabilă pentru a face acest lucru sau fără prezentarea motivelor pentru a face acest lucru;
 - (g) Modul în care sunt prezentate informațiile. De exemplu, acestea pot fi prezentate:
 - În afara contextului, prin utilizarea unui ton distorsionat sau acordându-le mai multă sau mai puțină importanță decât este justificat în baza probelor disponibile.
 - Utilizând superlative și adjective care ar putea descrie o imagine mai favorabilă decât raportarea factuală.
 - (h) Formularea în mod necorespunzător a unor concluzii exhaustive în baza unor informații selective, de exemplu, prin declarații precum următoarele:
 - „Un număr mare de companii din întreaga lume”, în baza informațiilor pentru numai o sută de companii; deși o sută poate fi „mare”, aceasta nu este mare în comparație cu numărul companiilor din lume.
 - „Cifrele s-au dublat de anul trecut” poate fi factual, dar este posibil să nu fie prezentată o bază mică ce duce la această dublare.
343. Atunci când sunt identificate denaturări în informațiile calitative (adică necuantificabile) și acestea nu sunt corectate de către persoana care întocmește raportul, practicianul le poate cumula enumerându-le, însemnându-le sau evidențiindu-le într-un exemplar al informațiilor specifice. Indiferent de modul în care sunt cumulate denaturările în timpul misiunii, atunci când evaluează probele obținute și formulează concluzia privind asigurarea, practicianul trebuie să analizeze nu numai denaturările semnificative în mod individual necorectate, ci și denaturările nesemnificative în mod individual care, atunci când sunt luate în considerare în mod colectiv, ar putea avea un impact semnificativ asupra informațiilor specifice. Totuși, atunci când informațiile specifice nu sunt măsurabile în mod cuantificabil, nu este posibilă simpla centralizare a denaturărilor pentru a le stabili efectul cumulat.
344. Atunci când informațiile specifice calitative se referă la un subiect implicit, poate fi relativ simplu să se evalueze efectul combinat al denaturărilor nesemnificative în mod individual cu privire la informațiile specifice, deoarece denaturările sunt analizate doar în contextul acelor informații specifice.
345. Atunci când informațiile specifice reprezintă un întreg raport privind EER acoperind o gamă largă de aspecte ale subiectului implicit, poate fi mai dificilă găsirea unei modalități de evaluare a efectului combinat al denaturărilor calitative necorectate asupra raportului privind EER atunci când criteriile analizează pragul de semnificație pentru întregul raport. Este posibil să nu existe un factor comun care să lege diversele părți ale informațiilor specifice, să fi fost acordată o importanță diferită diverselor aspecte ale informațiilor incluse în raportul privind EER sau pentru utilizatorii vizați unele aspecte diferite pot fi mai semnificative decât altele.
346. Faptul că practicianul înțelege cine sunt utilizatorii vizați și ce aspecte ale informațiilor specifice este posibil să fie importante poate fi relevant pentru capacitatea practicianului de a exercita raționamentul profesional referitor la care dintre denaturări sunt semnificative (a se vedea și Capitolul 3 și Capitolul 9).

347. S-ar putea să fie posibil ca, odată ce toate denaturările necuantificabile au fost enumerate, acestea să fie grupate împreună, de exemplu, dacă se referă, în comun, la anumite aspecte ale subiectului implicit sau la anumite criterii. De exemplu, în raportul privind ESG al unei entități pot exista una sau mai multe denaturări nesemnificative individual în declarațiile calitative pe care conducerea le-a făcut în legătură cu sănătatea și siguranța forței sale de muncă și o altă denaturare nesemnificativă referitoare la diversitatea angajaților. Deoarece atât sănătatea și siguranța, cât și diversitatea se referă la aspectul social al unui raport privind ESG, practicianul poate să grupeze aceste denaturări împreună și să analizeze efectul lor combinat asupra dimensiunii sociale a raportului privind ESG al entității. În mod similar, o serie de denaturări nesemnificative din informațiile privind consumul de apă raportate și o altă denaturare nesemnificativă referitoare la deșeurile generate pot fi analizate împreună deoarece amândouă se referă la aspectul privind mediul al raportului privind ESG.
348. Totuși, capacitatea practicianului de a face acest lucru poate depinde de nivelul de agregare sau dezagregare impus de criterii. În cazul în care criteriile impun ca raportarea privind ESG să fie la „nivelul” dimensiunii sociale, analizarea efectului combinat al denaturărilor care rezultă din aspectele dimensiunii sociale poate fi adecvată; în cazul în care criteriile prevăd raportarea informațiilor specifice pe o bază mai dezagregată, denaturările care rezultă în legătură cu fiecare aspect dezagregat trebuie analizate în legătură cu fiecare aspect individual.
349. O analiză suplimentară pentru practician este dacă denaturările care sunt nesemnificative în contextul fiecărui aspect individual al informațiilor specifice pot, împreună, să ducă la o denaturare semnificativă a informațiilor specifice în ansamblu.
350. Chiar dacă există denaturări care nu pot fi grupate împreună în funcție de subiectul implicit sau de alt factor comun, acestea pot prezenta o „direcție”, un ton sau o tendință comun(ă). De exemplu, dacă efectul denaturărilor este să facă informațiile specifice, luate per ansamblu, să arate mai bine decât în realitate sau toate denaturările exagerează eforturile și impacturile pozitive ale măsurilor companiei și minimalizează importanța aspectelor negative, acest lucru s-ar putea adăuga pentru a oferi unui utilizator al informațiilor specifice luate per ansamblu o imagine subiectivă și care induce în eroare.
351. De asemenea, înțelegerea cauzei implicite a denaturărilor identificate îl poate ajuta pe practician să-și evalueze pragul de semnificație în funcție de informațiile specifice. De exemplu, denaturările calitative pot fi cauzate de neînțelegerea, omisiunea sau eroarea unui angajat care întocmește informațiile specifice sau pot exista deoarece conducerea a luat în mod intenționat decizia de a denatura faptele. Primele nu pot fi considerate semnificative, în timp ce cele din urmă pot.
352. Ca în cazul oricăror alte denaturări, practicianul îi poate solicita persoanei care întocmește raportul să le corecteze. În cazul informațiilor specifice exprimate în formă narativă, acest lucru poate implica în mod frecvent fie reformularea, fie eliminarea textului denaturat. Dacă persoana care întocmește raportul refuză să le corecteze, practicianul trebuie să analizeze dacă este adecvată o concluzie nemodificată privind asigurarea.

Considerente specifice atunci când informațiile calitative sunt prezentate împreună cu alte informații

353. Atunci când informațiile specifice reprezintă o parte din, dar nu toate informațiile, dintr-un raport privind EER (de exemplu, numai o parte a raportului privind EER al persoanei care îl întocmește face obiectul asigurării), dar acea parte cuprinde atât informații calitative, cât și cantitative, atunci partea care face obiectul asigurării (atât aspectele calitative, cât și cele cantitative ale acesteia) constituie informațiile specifice, iar orice informații din afara acelor informații specifice reprezintă „alte informații”. Este important ca informațiile care fac obiectul asigurării să fie clar delimitate de „alte informații” astfel încât să fie clar pentru utilizatorii vizați ce a fost și ce nu a fost asigurat.
354. „Alte informații” dintr-un raport privind EER pot conține și imagini sau alte îmbunătățiri vizuale ale raportului.

„Colaborăm cu un terț pentru a efectua studii trimestriale în rândul rezidenților comunității locale cu scopul de a obține o reacție în legătură cu serviciile noastre și personalul nostru. În ultimele x studii, serviciile noastre și personalul nostru din prima linie au fost clasificate mereu drept „excelente” de către x% dintre respondenți.

Urmăriți-l pe președintele și directorul nostru executiv vorbind despre angajamentul nostru pentru bune practici în recrutarea, dezvoltarea și instruirea oamenilor noștri, astfel încât să aducem comunității noastre excelența în servicii.”



În acest exemplu, videoclipul poate conține un comentariu subiectiv care nici nu rezultă din aplicarea criteriilor, nici nu poate face obiectul unor proceduri de strângere a probelor. Acesta poate fi considerat ca fiind „alte informații”. Totuși, practicianul trebuie (i) să clarifice în raportul său de asigurare că astfel de videoclipuri nu au făcut obiectul unor proceduri de asigurare (a se vedea raportul ilustrativ din Capitolul 12 în privința modului în care poate fi făcut acest lucru) și (ii) să urmărească videoclipul pentru a identifica inconsecvențele semnificative, dacă există, cu informațiile specifice sau raportul de asigurare așa cum este prevăzut la punctul 62 din Standard.



355. Practicianul trebuie să analizeze dacă aceste „alte informații” sunt consecvente cu mesajele din informațiile calitative și cu tonul acestor informații prezentate în formă narativă în raportul privind EER sau dacă acestea creează o impresie contradictorie. De exemplu, poate fi inconsecvent pentru persoana care întocmește raportul să prezinte imagini ale unor comunități fericite în care compania raportează că a relocat o comunitate pentru a face loc unor noi instalații de producție.
356. Atunci când raportarea privind EER a unei entități este integrată în raportarea sa financiară, responsabilitatea practicianului de a citi „alte informații” așa cum impune Standardul se va extinde la informațiile conținute în același document (aceleași documente) ca raportul privind EER – adică la situațiile financiare și descrierea narativă referitoare la acele situații financiare. Practicianul trebuie să analizeze consecvența acelor alte informații cu informațiile specifice. Pot exista diferențe legitime între informațiile specifice incluse într-un raport privind EER și „alte informații” referitoare la același subiect implicit, în funcție de criteriile utilizate, dar diferențele trebuie explicate sau reconciliate de către persoana care întocmește raportul și prezentate astfel încât un utilizator al raportului privind EER să poată înțelege motivele diferențelor.

Considerente specifice pentru comunicarea în raportul de asigurare privind informațiile calitative

357. Așa cum se discută mai jos în Capitolul 12, obiectivul practicianului este să obțină suficiente probe adecvate pentru a putea exprima o concluzie menită să crească gradul de încredere al utilizatorilor vizați în legătură cu rezultatul măsurării sau evaluării informației (informațiilor) specifice în raport cu criteriile.
358. Atunci când subiectul implicit nu poate fi cuantificat, modul în care este evaluat poate face obiectul unei variabilități mai mari sau poate fi deschis la mai multe interpretări decât dacă ar putea fi cuantificat, ceea ce ar putea duce la informații specifice care ar putea fi înțelese sau interpretate greșit de către utilizatorii vizați. În consecință, poate fi deosebit de important ca utilizatorii vizați să înțeleagă criteriile utilizate la evaluarea informațiilor specifice și ca atenția lor să se îndrepte către acest lucru în raportul de asigurare, împreună cu care dintre informații au făcut obiectul procedurilor de asigurare și care nu. Pentru îndrumări suplimentare, a se vedea Capitolul 12.

Capitolul 11: Tratarea informațiilor privind EER prospective

Aspectele tratate de îndrumările din acest capitol

359. Acest capitol oferă îndrumări pentru practician referitor la considerentele specifice în contextul informațiilor privind EER prospective:
- (a) La stabilirea gradului de adecvare al criteriilor;
 - (b) La obținerea probelor;
 - (c) La evaluarea denaturărilor; și
 - (d) La comunicarea în raportul de asigurare.
360. Accentul îndrumărilor din acest capitol se pune pe informațiile specifice prospective care fac obiectul incertitudinii estimării sau apariției.
361. În timp ce informațiile calitative sunt analizate separat în Capitolul [10](#), informațiile calitative și cele prospective nu se exclud reciproc. De exemplu, informațiile calitative pot fi prospective sau bazate pe experiențele anterioare, iar informațiile prospective pot fi exprimate fie în termeni calitativi, fie cantitativi. Practicianul ar putea considera util să analizeze îndrumările din acest capitol împreună cu îndrumările din Capitolul [10](#).

Circumstanțele în care îndrumările din acest capitol le pot fi utile practicienilor

362. Rapoartele privind EER pot conține diverse forme ale unor informații specifice prospective, precum:
- (a) Informații despre condițiile sau rezultatele viitoare. Acestea pot conține prognoze, proiecții și informații despre riscurile și oportunitățile viitoare, de exemplu, cele asociate tranziției la o economie cu emisii scăzute de dioxid de carbon.
 - (b) Informații referitoare la intențiile sau strategia entității.
363. În timp ce informațiile prospective rezultă din aplicarea criteriilor la subiectul implicit, la fel ca pentru orice altă informație specifică, subiectul implicit (un eveniment viitor, o apariție sau o măsură viitoare) poate face obiectul unei incertitudini mai mari și, în general, poate fi evaluat cu mai puțină precizie decât subiectul implicit istoric (subiectele implicite istorice). Prin urmare, poate fi dificil de stabilit dacă criteriile pentru evaluarea sa sunt potrivite, deoarece poate exista o gamă largă de presupuneri și rezultate posibile. Este dificil de știut care trebuie să fie informațiile specifice sau care ar putea fi consecințele pentru procesul decizional al unui utilizator atunci când poate fi posibilă o gamă de rezultate diferite, dar posibil acceptabile.
364. Pot fi disponibile probe pentru a sprijini ipotezele pe care se bazează informațiile specifice prospective, dar astfel de probe sunt în sine, în general, prospective și, prin urmare, de natură speculativă, diferite de probele disponibile de obicei în legătură cu evenimentele și condițiile istorice.
365. Ca urmare a incertitudinilor inerente referitoare la subiectul implicit (subiectele implicite), a criteriilor și ipotezelor utilizate pentru a le evalua și a naturii speculative a probelor disponibile, care generează o gamă largă de rezultate posibile, poate fi de asemenea dificil de identificat dacă există o denaturare semnificativă a informațiilor specifice.
366. Unele informații prospective sunt factuale și, prin urmare, nu conțin un grad semnificativ de incertitudine, de exemplu, profilul scadenței datoriei unei entități, care este stabilit prin condițiile contractuale. Deoarece efectuarea unei misiuni de asigurare asupra acestui tip de informații nu este considerată ca fiind o provocare deosebită pentru practician, restul acestui capitol al documentului analizează doar informațiile prospective care fac obiectul unei incertitudini a estimării sau apariției.

Natura informațiilor privind EER prospective

367. Informațiile specifice care estimează sau prevăd condițiile sau rezultatele viitoare se referă la evenimente și măsuri care nu au apărut încă și s-ar putea să nu apară ori care au apărut, dar încă evoluează în moduri imprevizibile.
368. Informațiile specifice prospective pot descrie:
- (a) Evenimente sau măsuri care vor fi observabile ulterior; sau
 - (b) Evenimente sau măsuri ipotetice care este posibil să nu se materializeze.
369. Pentru informațiile prospective observabile ulterior va fi posibil într-un moment ulterior să se observe precizia cu care prognoza, proiecția sau intenția a reflectat realitatea ulterioară sau măsura în care s-au materializat riscurile sau oportunitățile viitoare anticipate și neanticipate. Informațiile ipotetice cuprind o condiție referitoare la proiecție, predicție sau intenție. De exemplu, ar putea fi făcută o proiecție, condiționată de câștigarea de către entitate a unui anumit contract, conform căreia profitul entității ar crește cu 5% în anul următor.

EXEMPLU

Diferența dintre informațiile specifice observabile și ipotetice este ilustrată de diferența dintre o prognoză și o proiecție (bazată pe definițiile din ISAE 3400⁹, punctele 4-5):

O **prognoză** este întocmită pe baza ipotezelor privind evenimentele viitoare care conducerea preconizează că o să aibă loc și măsurile pe care conducerea estimează că o să le ia la data întocmirii informațiilor (ipotezele privind cele mai bune estimări).

O **proiecție** se bazează pe presupuneri ipotetice privind evenimentele viitoare și măsurile conducerii despre care nu se preconizează neapărat că vor avea loc sau o combinație a presupunerilor ipotetice și a celor mai bune estimări. Astfel de informații ilustrează posibilele consecințe la data la care sunt întocmite informațiile dacă evenimentele și măsurile ar apărea. Acest lucru poate fi cunoscut drept analiza unui scenariu.

Considerente specifice pentru stabilirea gradului de adecvare al criteriilor pentru informațiile privind EER prospective

370. Criteriile aplicate la întocmirea informațiilor prospective ar putea impune, sau ar putea fi concepute să obțină, informații diferite despre subiectul implicit din cele raportate în legătură cu informațiile istorice. De exemplu, o descriere a stării sau a condiției viitoare a unui aspect al subiectului implicit ori o modificare viitoare a stării sau a condiției în timp.
371. Măsura în care criteriile aplicate la întocmirea informațiilor prospective sunt stabilite ca fiind potrivite pentru misiunea de asigurare privind EER poate fi determinată în același mod ca orice alte criterii, așa cum este descris în Capitolul 5.
372. Practicianul poate ajunge la concluzia că, pentru ca criteriile să fie potrivite, sunt necesare criterii de prezentare pentru estimările realizate și natura, sursele și amploarea incertitudinii. Poate fi încă posibilă obținerea asigurării cu privire la informațiile specifice care au o incertitudine inerentă. Un considerent în aceste circumstanțe este dacă incertitudinea inerentă este transmisă utilizatorilor vizați prin prezentarea adecvată a informațiilor.

⁹ Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3400 (revizuit), *Examinarea informațiilor financiare prospective*

Considerente specifice pentru obținerea probelor referitoare la informațiile privind EER prospective


373. Considerentele privind informațiile specifice prospective este probabil să fie similare cu informațiile specifice istorice cu incertitudinea inerentă a evaluării, estimării sau apariției și, prin urmare, îndrumările din Capitolul 7 și considerentele pentru practician stabilite în Capitolul 8 sunt aplicabile pe scară largă. Atunci când informațiile prospective sunt stabilite mai subiectiv de către persoana care întocmește raportul, considerentele referitoare la neutralitate, prezentare și inteligibilitate pot deveni relativ mai importante la proiectarea procedurilor, din cauza riscului de subiectivism al conducerii.
374. Atunci când criteriile prevăd o declarație privind strategia viitoare intenționată, un obiectiv sau alte intenții ale unei entități (o aserțiune explicită), este puțin probabil ca practicianul să poată obține probe despre atingerea strategiei, a țintei sau a intenției ori să ajungă la o concluzie în acest sens. Totuși, practicianul poate proiecta proceduri pentru a evalua măsura în care:
- (a) Conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta intenționează să urmeze acea strategie;
 - (b) Obiectivul sau intenția există;
 - (c) Există o bază rezonabilă pentru strategia sau obiectivul intenționat(ă),
- astfel încât practicianul să nu fie asociat cu informații specifice care ar putea induce în eroare.
375. De exemplu, probe adecvate ar putea fi obținute referitor la măsura în care strategia raportată sau alte intenții sunt consecvente cu strategia internă reală sau intențiile reale ale entității, sub forma documentării ședințelor persoanelor responsabile cu guvernanta sau a unor măsuri pe care conducerea le-a luat deja pentru a lucra în vederea adoptării strategiei sau convenirii în privința țintei.
376. Este probabil să existe o aserțiune implicită suplimentară conform căreia entitatea are capacitatea de a-și realiza intenția sau va elabora mijloacele pentru a face acest lucru ori ar putea exista criterii explicite separate care tratează capabilitatea. Deși nu este probabil să existe probe disponibile care să susțină faptul că rezultatul va fi obținut, practicianul poate concepe proceduri pentru a obține probe referitoare la măsura în care persoana care întocmește raportul are o bază rezonabilă pentru realizarea aserțiunilor care sunt făcute despre măsurile sau evenimentele viitoare, de exemplu, analizând procesele, sistemele, controalele asupra elaborării ipotezelor și datele-sursă pe care se bazează acestea.

EXEMPLU

O entitate a raportat cu privire la strategia sa lansată recent și a solicitat asigurare asupra întregului raport. Practicianul analizează cum ar putea obține probe pentru declarațiile făcute de către entitate la următorul paragraf al raportului său:

La începutul acestui an, am anunțat angajamentul nostru de a deveni o companie „cu emisii egale cu zero” până în 2050. Pentru a ne îndeplini angajamentul, noua noastră strategie își propune să modifice activitatea noastră comercială de la extragerea și rafinarea petrolului la a fi un lider într-un viitor energetic curat și sigur. Până acum, am dezvoltat capacitatea de a genera 0,5 GW de energie regenerabilă și, în următorii opt ani, ne propunem să creștem de zece ori acest volum. Crescându-ne investiția în tehnologii cu emisii de dioxid de carbon scăzute cu peste 1 miliard \$ pe an – de patru ori mai mult decât investiția noastră curentă – ne propunem să ne creștem cota pe piața hidrogenului cu 5% până în 2030.

Practicianul a făcut câteva note referitoare la probele pe care le-ar putea căuta. Printre alte aspecte, notele includ următoarele:

- Copia anunțului privind strategia sau căutări în mediile sociale: a se verifica dacă anunțul a fost publicat și dacă strategia respectivă este aceeași cu strategia documentată reală a entității pe care o utilizează pentru a-și gestiona activitatea.
- Rapoartele privind construcția pentru capacitatea curentă de 0,5 GW – unitățile sunt comandate și utilizate și, dacă da, care sunt probele pentru energia regenerabilă generată în prezent?
- Aserțiunile utilizate nu sunt nerezonabile, având în vedere ceea ce știm despre întreprindere și sectorul său de activitate (expertul practicianului va ajuta la stabilirea existenței unei baze rezonabile pentru creșterea de zece ori a energiei regenerabile menționată, date fiind unitățile și datele de intrare asumate).
- Probe privind planurile de a construi unități suplimentare în următorii opt ani, de exemplu, procesele-verbale ale ședințelor, contractele încheiate, planurile întocmite, finanțările angajate. Termenul de opt ani este realist, având în vedere cât timp a durat stabilirea capacității până în prezent? 
- De unde intenționează compania să obțină cei 1 miliard \$ pe an în următorii opt ani, de exemplu, probe ale împrumuturilor bancare angajate?
- Ce informații au fost utilizate drept referință, inclusiv pentru investiția curentă în energie curată?
- Care este impactul strategiei asupra angajamentelor existente?
- În ce constă angajamentul?

377. În mod similar, atunci când criteriile impun informații despre riscurile și oportunitățile viitoare care vor fi raportate, probabil că riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii (pentru o misiune de asigurare rezonabilă) vor include faptul că riscurile și oportunitățile există (aserțiunea existenței) și că lista riscurilor și a oportunităților este completă (sau se referă la aserțiunea cu privire la exhaustivitate) în ceea ce privește riscurile și oportunitățile care ar sprijini procesul decizional al utilizatorilor vizați. Ar putea fi obținute probe adecvate sub forma unei referințe la registrul de riscuri al entității sau la consemnările discuțiilor persoanelor responsabile cu guvernarea din cadrul acesteia. Totuși, este important ca procesele și controalele implementate privind întreținerea registrului de riscuri și procesele-verbale ale discuțiilor să asigure o bază rezonabilă pentru utilizarea acestor surse ca probe. A se vedea Capitolul 6 pentru îndrumări suplimentare cu privire la analizarea procesului de întocmire a informațiilor specifice al entității și sistemele de control intern aferente.

378. De obicei, un practician nu poate obține asigurare asupra faptului că riscurile și oportunitățile se vor materializa sau nu, totuși, în anumite circumstanțe este posibil să obțină asigurare cu privire la informațiile despre natura riscurilor și a oportunităților, de exemplu, probabilitatea sau impactul lor potențial. Măsura în care acest lucru este posibil va depinde de gradul de adecvare al criteriilor aplicabile și disponibilitatea probelor adecvate. O provocare comună este că probabilitatea și impactul potențial ale riscurilor și oportunităților se pot modifica semnificativ și rapid din cauza unor factori care pot fi necunoscuți de către entitate sau în afara controlului său.
379. Informațiile specifice despre condițiile sau rezultatele viitoare se referă la evenimente și măsuri care nu au apărut încă și s-ar putea să nu apară ori care au apărut, dar încă evoluează în moduri imprevizibile. Nu este posibil ca practicianul să stabilească dacă vor fi obținute sau realizate rezultatele sau efectele prognozate sau proiectate. În schimb, practicianul se poate concentra pe măsura în care:
- (a) În cazul prognozelor, există o bază rezonabilă pentru aserțiunile utilizate la întocmirea informațiilor specifice (a se vedea exemplul de la punctul [377](#)); sau
 - (b) În cazul ipotezelor, astfel de ipoteze sunt consecvente cu scopul informațiilor; și
 - (c) Informațiile specifice prospective au fost întocmite în conformitate cu criteriile aplicabile pe baza ipotezelor.
380. Totuși, practicianul trebuie să țină cont de faptul că astfel de probe pot fi, în sine, de natură speculativă și poate fi necesar să efectueze analize ale sensibilității pentru a analiza cât de semnificativ s-ar putea schimba rezultatele dacă ipotezele s-ar schimba.
381. Atunci când sunt analizate informațiile specifice despre condițiile sau rezultatele viitoare, poate fi aplicat același proces de reflecție ca cel analizat în Capitolul [8](#). Practicianul poate întreba ce decizie trebuie luată, în ce mod (moduri) ar fi posibil ca informațiile specifice să nu fie măsurate sau evaluate, prezentate sau descrise în mod adecvat, ce ar putea cauza apariția unei denaturări semnificative și cum gestionează și atenuază conducerea entității acele riscuri.
382. Considerentele practicianului în legătură cu probele care pot fi disponibile pot conține, printre alte aspecte:
- (a) Ce guvernanta și supraveghere a implementat entitatea în privința raportării informațiilor specifice și dacă există sisteme, procese și controale interne care asigură o bază rezonabilă pentru ipotezele făcute de către entitate și pentru datele sau alte informații utilizate ca bază pentru prognozele sale (a se vedea Capitolul [6](#));
 - (b) Ce surse de informații a utilizat entitatea ca bază pentru aserțiunile făcute și fiabilitatea acelor surse;
 - (c) Ce tehnici de modelare statistice, matematice sau asistate de calculator, dacă există, a folosit entitatea și ce metode au fost utilizate pentru elaborarea și aplicarea ipotezelor;
 - (d) Cât de fiabile sunt acele tehnici și metode și cât de relevante sunt ele pentru subiectul implicit care este prognozat;
 - (e) Experiența anterioară și competența persoanei care întocmește raportul în realizarea prognozelor;
 - (f) Acuratețea prognozelor anterioare făcute de persoana care întocmește raportul și motivele diferențelor semnificative dintre rezultatele estimate și cele reale. Dacă persoana care întocmește raportul are un istoric al previziunilor fiabile făcute, iar subiectul implicit nu este volatil în mod inerent sau nu face obiectul unor modificări, probabil că acest lucru este mai persuasiv decât dacă persoana care întocmește raportul nu ar fi făcut în trecut estimări

fiabile sau dacă persoana care întocmește raportul nu ține cont de volatilitatea din subiectul implicat atunci când face estimări;

- (g) Perioada de timp acoperită de informațiile prospective. Cu cât este mai mare perioada de timp acoperită, cu atât mai speculative devin ipotezele pe măsură ce se diminuează capacitatea de a face cea mai bună estimare;
 - (h) Susceptibilitatea inerentă a subiectului implicat la schimbare și sensibilitatea ipotezelor la modificările care pot apărea;
 - (i) Măsura în care condițiile viitoare sunt, total sau parțial, sub controlul entității sau dacă acestea sunt în afara controlului entității;
 - (j) Probele și documentația de care dispune persoana care întocmește raportul pentru a sprijini atât ipotezele făcute, cât și pregătirea corespunzătoare a informațiilor specifice din acele ipoteze și cât de persuasive sunt probele;
 - (k) Măsura în care persoana care întocmește raportul a făcut progrese în obținerea rezultatului stabilit sau dacă există planuri și resurse implementate pentru a permite realizarea rezultatului;
 - (l) Prezentările incluse în informațiile privind EER despre ipotezele, modalitățile de calcul și referințele utilizate;
 - (m) Dacă este nevoie de informații specifice sau altă competență referitoare la echipa misiunii și, dacă da, sursele acelei competențe.
383. Considerentele la proiectarea și efectuarea procedurilor pentru a obține suficiente probe adecvate și la evaluarea suficienței și gradului de adecvare ale probelor obținute sunt similare cu cele precizate în Capitolul [8](#) și, atunci când informațiile prospective sunt prezentate sub formă narativă, de asemenea, cu considerentele precizate în Capitolul [10](#).
384. Totuși, poate fi mai dificil să fie stabilit caracterul convingător al probelor atunci când acestea sunt mai speculative ca natură decât atunci când sunt factuale. Deși declarațiile scrise din partea conducerii nu iau locul probelor adecvate suficiente, poate fi relativ mai importantă în contextul unei misiuni asigurarea unor informații prospective pentru a obține declarații scrise din partea persoanelor responsabile cu guvernarea entității confirmând faptul că ipotezele de la data raportului de asigurare rămân adecvate chiar dacă s-ar putea ca informațiile implicite să se fi acumulat în timp.
385. Deoarece informațiile prospective fac obiectul unei incertitudini inerente mai mari decât informațiile istorice, poate fi, de asemenea, acceptabil să se evalueze dacă rezultatul se încadrează într-o gamă rezonabilă de rezultate posibile.
386. Prezentarea și descrierea pot fi importante în contextul informațiilor prospective pentru a-i permite unui utilizator să înțeleagă contextul informațiilor specifice și incertitudinile inerente implicate. Considerentele practicianului cu privire la măsura în care prezentările și descrierile din informațiile specifice sunt adecvate pot include măsura în care:
- (a) Prezentarea informațiilor prospective este informativă, neutră și nu induce în eroare;
 - (b) Ipotezele utilizate și baza acestora sunt prezentate în mod clar;
 - (c) Este prezentată baza pentru stabilirea punctelor într-o gamă, iar gama nu este selectată într-un mod subiectiv sau care induce în eroare atunci când informațiile specifice privind EER prospective sunt exprimate în funcție de o gamă;

- (d) Data de la care sunt întocmite informațiile prospective este clară și există o declarație conform căreia ipotezele sunt adecvate la acea dată;
- (e) Sunt prezentate incertitudinile și sensibilitățile implicate, ceea ce îi permite unui utilizator să înțeleagă implicațiile lui „ce ar fi dacă?”;
- (f) Acolo unde sunt prezentate elemente comparative, indiferent dacă au existat modificări ale ipotezelor făcute în perioada curentă sau ale bazei pe care a fost întocmit subiectul implicit, modificările sunt prezentate împreună cu motivele pentru acele modificări și efectul lor asupra informațiilor specifice.

Considerente specifice pentru evaluarea denaturărilor din informațiile privind EER prospective

387. Așa cum s-a discutat la punctul [363](#), informațiile prospective fac în general obiectul unei mai mari incertitudini a măsurării, estimării și evaluării decât informațiile istorice. Prin urmare, poate exista o gamă largă de rezultate posibile ale măsurării sau evaluării și poate fi dificil să se identifice situațiile în care ipotezele sunt:
- (a) Nerezonabile (pentru o prognoză); sau
 - (b) Nerealiste și neconforme cu scopul informațiilor (pentru proiecții).
388. Poate fi util pentru practician să analizeze modurile în care ar putea să apară denaturări sau „ce ar putea să nu funcționeze” corect, de exemplu:
- (a) Datele sau alte informații utilizate ca bază la care sunt aplicate ipotezele este posibil să nu fie relevante, complete sau fiabile;
 - (b) Ipotezele pot conține informații care nu sunt relevante, pot omite considerente importante sau li se poate acorda o importanță neadecvată;
 - (c) Este posibil ca ipotezele utilizate să nu fie consecvente cu deciziile care se vor lua pe baza acestora;
 - (d) Poate exista o aplicare greșită, neintenționată sau deliberată, a ipotezelor la datele sau informațiile de bază sau în calculele privind informațiile cuantificabile.
389. În anumite cazuri, denaturările ar putea apărea ca urmare a unei combinații a acestor circumstanțe, făcând dificilă identificarea separată.
390. De asemenea, practicianul ar putea analiza dacă există indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii în selectarea ipotezelor, metodelor sau în modul în care sunt prezentate informațiile specifice, care ar putea avea implicații pentru restul misiunii de asigurare privind EER. De exemplu, atunci când persoana care întocmește raportul:
- (a) A modificat ipotezele sau metodele utilizate ori a făcut o ipoteză subiectivă conform căreia a avut loc o modificare a circumstanțelor, fără justificare rezonabilă;
 - (b) A utilizat ipoteze care sunt incompatibile cu ipotezele observabile pe piață; sau
 - (c) A selectat ipoteze semnificative care favorizează obiectivele conducerii sau care pot indica un tipar sau o tendință.
391. De asemenea, poate fi important să se analizeze dacă persoana care întocmește raportul a făcut prezentări adecvate despre ipotezele utilizate în măsurarea sau evaluarea informațiilor specifice și despre incertitudinile implicate, pentru a le permite utilizatorilor vizați să înțeleagă implicațiile procesului lor decizional și să nu ducă la informații specifice care induc în eroare.

Considerente specifice pentru comunicarea din raportul de asigurare referitoare la informațiile privind EER prospective

392. Așa cum s-a discutat în Capitolul 10 și Capitolul 12, scopul practicianului este să obțină suficiente probe adecvate pentru a exprima o concluzie menită să crească gradul de încredere al utilizatorilor vizați în legătură cu informațiile specifice (adică rezultatul măsurării sau al evaluării subiectului implicat (subiectelor implicite) în raport cu criteriile).
393. Atunci când subiectul implicat face obiectul unui grad ridicat de incertitudine a estimării sau a evaluării, poate exista o mai mare variabilitate sau acesta poate fi deschis la mai multe interpretări decât atunci când există mai puțină incertitudine. Acest lucru ar putea avea drept rezultat informații specifice care ar putea fi înțelese sau interpretate greșit de către utilizatorii vizați. În consecință, poate fi deosebit de important pentru utilizatorii vizați să înțeleagă criteriile utilizate pentru a evalua subiectul implicat și pentru ca atenția lor să se îndrepte către acest lucru în raportul de asigurare, de exemplu, descriind limitările inerente asociate cu măsurarea sau evaluarea subiectului implicat în raport cu criteriile aplicabile (a se vedea punctul 69 litera (e) din Standard).

EXEMPLU

Extras dintr-un exemplu de raport de asigurare: *[Numele entității] și-a elaborat proiecția rezultatelor preconizate referitoare la [informațiile specifice identificate] utilizând un set de ipoteze care conțin ipoteze despre evenimentele și măsurile viitoare ale conducerii. Este probabil ca rezultatele reale să fie diferite de cele proiectate deoarece evenimentele anticipate adesea nu apar așa cum s-a preconizat, iar diferența dintre rezultatul proiectat și rezultatul real poate fi semnificativă.*

Capitolul 12: Comunicarea în mod eficient în raportul de asigurare

Aspectele tratate de îndrumările din acest capitol

394. Acest capitol oferă îndrumări cu privire la modul în care practicianul poate comunica în mod eficient, în raportul de asigurare scris care respectă dispozițiile de la punctul 69 din Standard, astfel încât utilizatorii să poată înțelege:
- (a) Cui îi este adresat raportul de asigurare;
 - (b) Ce a făcut obiectul misiunii de asigurare privind EER;
 - (c) Cum a fost măsurat sau evaluat subiectul implicit;
 - (d) Cum a fost realizată misiunea de asigurare privind EER; și
 - (e) Concluzia privind asigurarea în legătură cu informațiile specifice.

Circumstanțele în care îndrumările din acest capitol le pot fi utile practicienilor

395. Îndrumările din acest capitol sunt menite să îl ajute pe practician atunci când acesta elaborează raportul de asigurare privind EER.
396. Punctul 69 din Standard specifică anumite elemente de bază pe care trebuie să le conțină un raport de asigurare. Totuși, Standardul nu prevede un format standardizat pentru raportare (a se vedea punctul A160 din Standard) și permite includerea unor informații suplimentare. Îndrumările din acest capitol îi pot ajuta pe practicieni să comunice eficient pentru a-i ajuta pe utilizatorii vizați să înțeleagă și tratează:
- (a) Modul în care pot fi prezentate elementele prevăzute ale raportului de asigurare;
 - (b) Informațiile suplimentare pe care practicianul ar putea să le aibă în vedere pentru a le include în raportul de asigurare privind EER, în plus față de elementele de bază impuse de Standard; și
 - (c) Modul în care informațiile suplimentare pot fi prezentate în raportul de asigurare.

Comunicarea în mod eficient în raportul de asigurare

397. O misiune de asigurare este una în care practicianul își propune să obțină suficiente probe adecvate pentru a exprima o concluzie menită să crească gradul de încredere al utilizatorilor vizați în legătură cu informațiile specifice (a se vedea punctul 12 litera (a) din Standard).
398. Raportul de asigurare transmite concluzia privind asigurarea și descrie baza pentru concluzie. Acesta reprezintă modul în care practicianul le comunică rezultatul misiunii de asigurare utilizatorilor vizați. Comunicarea clară îi ajută pe utilizatorii vizați să înțeleagă concluzia privind asigurarea.
399. S-ar putea ca o concluzie privind asigurarea exprimată într-un mod binar (de exemplu, concluzionează că informațiile specifice fie au fost întocmite, fie nu au fost întocmite în conformitate cu criteriile aplicabile) să nu fie capabilă să comunice suficient complexitățile care ar putea fi prezente într-o misiune de asigurare privind EER (a se vedea punctul [406](#)) fără informații contextuale suplimentare care să-i ajute pe utilizatorii vizați să înțeleagă.
400. Așa cum se precizează la punctul [396](#), Standardul permite ca rapoartele de asigurare să fie adaptate suplimentar circumstanțelor specifice ale misiunii pentru a include informații în plus față de elementele de bază impuse de Standard, pentru:
- (a) A explica baza; sau
 - (b) A furniza contextul adecvat,
- pentru concluzia privind asigurarea.

401. Decizia de a include sau nu informații suplimentare implică exercitarea raționamentului profesional, inclusiv dacă să se emită un raport de asigurare în formă scurtă sau extinsă așa cum este descris la punctul A161 din Standard. Un raport în formă scurtă conține, de obicei, doar elementele de bază prevăzute la punctul 69 din Standard, probabil cu câteva elemente suplimentare. Un raport în formă extinsă poate conține o gamă largă de informații suplimentare care nu sunt menite să afecteze concluzia practicianului sau poate fi mai discursiv în legătură cu informațiile suplimentare sau elementele impuse.
402. Așa cum este prevăzut la punctul 68 din Standard, când sunt incluse informații suplimentare, acestea sunt separate în mod clar de concluzia practicianului și formulate într-un mod care clarifică faptul că nu sunt menite să infirme acea concluzie.
403. Așa cum s-a discutat în Introducerea la aceste îndrumări, un raport privind EER poate fi întocmit pentru diverse grupuri de utilizatori și poate viza aspecte ale subiectului implicit care au o natură diversă, variind de la un singur aspect, precum gazele cu efect de seră emise de către entitate în cursul unei perioade, la strategia, modelul de afaceri și performanța unei entități, cuprinzând atât:
- Informații financiare și nefinanciare; cât și
 - Informații istorice și prospective.
404. Chiar atunci când aspectele subiectului implicit sunt relativ omogene:
- (a) Poate fi complex ca acestea să fie măsurate sau evaluate ori pot face obiectul unor incertitudini ale măsurării sau evaluării de care utilizatorii vizați s-ar putea să nu fie conștienți;
 - (b) Criteriile utilizate pentru a le măsura sau a le evalua pot fi precizate într-un cadru general stabilit, pot fi elaborate de către entitate sau pot fi selectate din diverse cadre generale, dezvoltate sau nu ulterior de către entitate, fiind dificil pentru un utilizator să înțeleagă cum au fost întocmite informațiile specifice;
 - (c) Informațiile specifice pot fi prezentate sub forma unui raport tradițional de sine stătător sau pot fi răspândite pe diverse pagini pe un website cu hyperlinkuri între pagini sau către website-uri externe. De asemenea, acestea pot fi prezentate parțial sub formă narativă și parțial prin utilizarea unor grafice, imagini, videoclipuri încorporate sau a unor reprezentări similare. Prezentarea ar putea să împiedice înțelegerea de către utilizatori a ceea ce face și ceea ce nu face obiectul misiunii de asigurare privind EER.
405. În baza punctului 69 din Standard, un considerent principal pentru practician este măsura în care raportul de asigurare va transmite în mod clar utilizatorilor vizați:
- (a) Cui îi este destinat raportul de asigurare și în ce scop, astfel încât utilizatorii vizați să înțeleagă contextul concluziei privind asigurarea;
 - (b) Ce informații fac obiectul misiunii de asigurare și ce informații nu fac obiectul acesteia, mai ales atunci când aria de acoperire a asigurării nu este întregul raport privind EER, astfel încât utilizatorii vizați să nu facă presupuneri inadecvate despre ce informații au făcut obiectul misiunii de asigurare;
 - (c) Criteriile aplicabile în raport cu care a fost măsurat sau evaluat subiectul implicit, astfel încât utilizatorii vizați să înțeleagă baza pentru concluzia practicianului;
 - (d) Limitările inerente asociate cu măsurarea sau evaluarea subiectului implicit, astfel încât utilizatorii vizați să poată să înțeleagă aceste limitări;
 - (e) Natura și amploarea procedurilor realizate în timpul misiunii, astfel încât utilizatorii să poată înțelege contextul concluziei privind asigurarea;

- (f) Nivelul asigurării care a fost obținut (adică asigurare limitată sau rezonabilă) și cum poate acest lucru să afecteze încrederea pe care utilizatorii vizați o pot avea în informațiile specifice.
406. La adoptarea unei decizii cu privire la includerea sau neinclusiunea unor informații suplimentare în elementele necesare (sau de bază) din raportul de asigurare, este util să se analizeze dacă făcând acest lucru ar crește gradul de înțelegere al utilizatorilor vizați cu privire la elementele necesare în circumstanțele specifice ale misiunii. Următoarele sunt exemple de informații suplimentare pe care un practician le poate analiza inclusiv în funcție de circumstanțele misiunii:
- (a) Utilizatorii vizați ai raportului de asigurare și scopul pentru care acesta a fost întocmit;
 - (b) Diversitatea competențelor care au fost necesare pentru a realiza misiunea și cum au fost acestea exercitate în cadrul misiunii (a se vedea rapoartele de asigurare ilustrative I și II de la sfârșitul acestui capitol);
 - (c) Considerentele practicianului în privința pragului de semnificație și dacă acele considerente sunt cu privire la informațiile specifice calitative sau cantitative (a se vedea punctul [423](#));
 - (d) Explicarea motivului pentru care, într-o misiune de atestare, practicianul nu poate deveni implicat în întocmirea informațiilor specifice deoarece o astfel de misiune este concepută pentru ca un practician independent să furnizeze o concluzie cu privire la informațiile specifice (a se vedea rapoartele de asigurare ilustrative I și II de la sfârșitul acestui capitol);
 - (e) Evidențierea unui aspect prezentat sau descris în informațiile specifice care, în virtutea raționamentului practicianului, are atâta importanță încât este fundamental pentru înțelegerea informațiilor specifice de către un utilizator (a se vedea rapoartele de asigurare ilustrative I și II de la sfârșitul acestui capitol și punctul [415](#)); și
 - (f) Includerea unui punct referitor la „Alte aspecte” pentru a comunica un aspect, altul decât cele prezentate sau descrise în informațiile specifice, care, în virtutea raționamentului practicianului, este relevant pentru înțelegerea de către utilizatorii vizați a misiunii, a responsabilităților practicianului sau a raportului de asigurare (a se vedea punctul [416](#)).

Conținutul raportului de asigurare

407. Rapoartele de asigurare ilustrative I și II de la sfârșitul acestui capitol precizează:
- (a) Elementele obligatorii (în căsuțe de culoare albastru deschis cu referințe incluse la sub-punctele relevante ale punctului 69 din Standard) ale unui raport de asigurare rezonabilă și, respectiv, ale unui raport de asigurare limitată; și
 - (b) Exemple de informații suplimentare (în căsuțe gri-albăstrui) pe care practicianul le-ar putea considera utile pentru înțelegerea de către utilizatorii vizați.
408. Atunci când în textul acestui capitol sunt date explicații suplimentare pentru aspectele explicate în rapoartele ilustrative, numerele punctelor relevante din îndrumările de mai jos sunt menționate din căsuțele de culoare albastru deschis sau gri-albăstrui care se găsesc în rapoartele ilustrative. Rapoartele ilustrative și exemplele nu sunt menite să indice singura abordare pe care un practician o poate adopta.

Identificarea criteriilor aplicabile

409. Așa cum s-a discutat în Capitolul [3](#) și Capitolul [5](#), o condiție prealabilă pentru asigurare este disponibilitatea criteriilor pentru utilizatorii vizați astfel încât aceștia să poată înțelege baza pe care au fost întocmite informațiile specifice. Poate fi util pentru practician să îi reamintească persoanei care întocmește raportul la începutul misiunii că persoana care întocmește raportul

este responsabilă nu numai pentru identificarea criteriilor și măsurarea sau evaluarea subiectului implicit în raport cu criteriile aplicabile, ci și pentru punerea la dispoziție a criteriilor pentru utilizatorii vizați.

410. Atunci când criteriile aplicabile sunt concepute pentru un anumit scop, punctul 69 litera (f) din Standard impune o declarație prin care cititorii sunt alertați în privința acestui lucru și că, prin urmare, este posibil ca informațiile specifice să nu fie potrivite pentru un alt scop.
411. Dacă persoana care întocmește raportul nu dorește să pună la dispoziție criteriile și dacă acest lucru este descoperit după acceptare, chestiunea trebuie tratată în conformitate cu punctele 42-43 din Standard. Practicianul trebuie să discute chestiunea cu persoana care întocmește raportul pentru a vedea dacă aceasta poate fi rezolvată spre satisfacția practicianului. Dacă practicianul continuă misiunea, iar aspectul nu este rezolvat, practicianul trebuie să stabilească dacă aspectul trebuie comunicat în raportul de asigurare și, dacă da, cum.
412. Atunci când criteriile nu sunt incluse, puse la dispoziția publicului, menționate în informațiile specifice sau puse la dispoziție în alt mod într-o manieră corespunzătoare de către persoana care întocmește raportul (a se vedea Capitolul 5), practicianul trebuie să le includă în raportul de asigurare pentru a le permite utilizatorilor vizați să înțeleagă cum au fost întocmite informațiile specifice. Deoarece este responsabilitatea persoanei care întocmește raportul să pună criteriile la dispoziția utilizatorilor vizați, includerea acestora în raportul de asigurare nu este ideală. Totuși, dacă este necesar ca practicianul să includă criteriile în raportul de asigurare, poate fi necesar ca o astfel de includere să fie la fel de detaliată ca și când criteriile ar fi fost puse la dispoziția publicului sau furnizate în raportul persoanei care îl întocmește. Este posibil ca includerea în raportul de asigurare doar a unui scurt rezumat al criteriilor să nu le permită utilizatorilor vizați să înțeleagă baza întocmirii informațiilor specifice.
413. Uneori, persoanele care întocmesc raportul pot raporta informațiile specifice utilizând mai multe cadre generale. Într-un astfel de caz, este probabil ca gradul de înțelegere al utilizatorului să crească dacă persoana care întocmește raportul îi pune la dispoziție criteriile aferente fiecărui cadru general separat, mai degrabă decât să fie rezumate sau combinate. Apoi, practicianul poate identifica separat criteriile din concluzia privind asigurarea în raportul său de asigurare.

Diferența dintre limitările inerente, paragrafele de evidențiere a unor aspecte și „alte aspecte”

414. Descrierea limitărilor inerente este diferită de includerea unui paragraf de evidențiere a unor aspecte în raportul de asigurare. Limitările inerente sunt prezente în măsurarea sau evaluarea subiectului implicit, indiferent dacă au fost descrise de către persoana care întocmește raportul. Totuși, poate fi util pentru persoana care întocmește raportul să prezinte mai detaliat astfel de limitări inerente în cadrul informațiilor specifice. De exemplu, există incertitudini inerente cu privire la materializarea scenariilor privind schimbările climatice și care ar putea fi impactul acestora. În anumite cazuri, incertitudinile inerente ale măsurării sau evaluării pot fi fundamentale pentru înțelegerea de către utilizatori a informațiilor specifice. În acest caz, va trebui ca acestea să fie descrise apoi în cadrul informațiilor specifice (a se vedea discuția de mai jos cu privire la evidențierea unor aspecte).
415. Evidențierea unor aspecte îndreaptă atenția utilizatorilor asupra unui aspect care este prezentat sau descris în informațiile specifice care, în virtutea raționamentului practicianului, este de o asemenea importanță încât este fundamental pentru înțelegerea informațiilor specifice de către utilizatorii vizați. Aspectul trebuie prezentat sau descris de către persoana care întocmește raportul în informațiile specifice astfel încât practicianul să poată să își îndrepte atenția asupra lui incluzând evidențierea unor aspecte (a se vedea punctul 73 din Standard). Evidențierea unor aspecte nu poate fi utilizată în locul unei concluzii modificate privind asigurarea.
416. Dacă practicianul consideră că este necesar să comunice un alt aspect decât cele care sunt prezentate sau descrise în informațiile specifice care, în virtutea raționamentului practicianului, este relevant pentru înțelegerea misiunii de către utilizatorii vizați, practicianul poate include un

paragraf privind Alte aspecte (a se vedea punctul 73 din Standard). De asemenea, un paragraf privind Alte aspecte nu poate fi utilizat în locul unei concluzii modificate privind asigurarea.

Standardele profesionale aplicate

417. Declarațiile practicianului care conțin un limbaj imprecis sau restrictiv (de exemplu, „misiunea a fost realizată în raport cu (sau în baza) ISAE 3000”) îi pot induce în eroare pe utilizatorii rapoartelor de asigurare (a se vedea punctul A171 din Standard). Este puțin probabil ca utilizatorii să poată diferenția între o misiune de asigurare efectuată „în conformitate cu” Standardul și o misiune de asigurare efectuată „în raport cu” Standardul sau „în baza” Standardului. În timp ce cea dintâi îndeplinește toate dispozițiile Standardului, cea din urmă se poate aplica numai anumitor aspecte ale Standardului, iar utilizatorul nu ar fi neapărat conștient de acest lucru. Dacă nu au fost respectate toate dispozițiile Standardului, nu este permisă nicio referință la Standard în raportul de asigurare (a se vedea punctul 15 al Standardului).

EXEMPLU

Este acceptabilă o declarație după cum urmează:

Am realizat o misiune de asigurare limitată în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare 3000 (revizuit), „Alte misiuni de asigurare decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice”, emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare.

Declarațiile precum următoarea nu îndeplinesc dispozițiile Standardului:

„Ne-am desfășurat activitatea având în vedere ISAE 3000 (revizuit)” sau „Misiunea noastră de asigurare a fost realizată în baza ISAE 3000 (revizuit)”.

418. În cazul în care practicianul a fost angajat în baza a două standarde diferite, de exemplu, atât ISAE 3000 (revizuit), cât și AccountAbility AA1000 AS, practicianul trebuie să analizeze dacă pot fi îndeplinite dispozițiile amândurora sau dacă celălalt standard ar fi în contradicție cu dispozițiile ISAE 3000 (revizuit). Dacă acestea nu intră în contradicție, și este clar că nicio informație suplimentară precizată în celălalt standard nu afectează concluzia privind asigurarea, în conformitate cu ISAE 3000 (revizuit) (a se vedea punctul 421), atunci este posibil ca practicianul să facă referire la ambele standarde în raportul său de asigurare. Așa cum s-a discutat mai sus, când se face referire la ISAE 3000 (revizuit), trebuie îndeplinite toate dispozițiile aceluși Standard.

Un rezumat informativ cu privire la activitatea desfășurată ca bază pentru concluzia practicianului (a se vedea punctul 69 litera (k) din Standard)

419. Un rezumat informativ al activității desfășurate le permite utilizatorilor vizați ai raportului de asigurare să înțeleagă ce s-a făcut în contextul misiunii specifice ca bază pentru concluzia practicianului. Teoretic, în cazul multor misiuni de asigurare sunt posibile variații infinite ale procedurilor, făcând dificilă comunicarea în mod clar și lipsită de ambiguități. Punctul A177 din Standard stabilește factorii care trebuie luați în considerare la determinarea nivelului de detaliu care trebuie furnizat în rezumatul activității.
420. Pentru un utilizator, procedurile pentru asigurarea limitată pot părea mai cuprinzătoare decât procedurile descrise pentru o misiune de asigurare rezonabilă, așa încât poate fi util pentru practician să explice de ce se întâmplă acest lucru, prin includerea în raportul de asigurare a unor indicații privind diferențele dintre asigurarea limitată și asigurarea rezonabilă pentru a ajuta la înțelegerea de către utilizator, mai ales atunci când atât asigurarea rezonabilă, cât și cea limitată sunt în același raport de asigurare.

EXEMPLU

„Asigurarea limitată poate acoperi un interval al asigurării de la scăzut (adică puțin peste asigurarea care este probabil să crească încrederea utilizatorilor vizați referitor la ceea ce s-a asigurat la un nivel care este în mod clar mai mult decât nesemnificativ) la imediat sub asigurarea rezonabilă. Deoarece nivelul de asigurare într-o misiune de asigurare limitată variază în acest mod, dăm mai multe detalii despre procedurile realizate, astfel încât utilizatorii vizați să poată înțelege natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor pe care le-am realizat drept context pentru concluzia noastră privind asigurarea limitată.”

Concluzia practicianului

421. Exprimarea unei concluzii privind asigurarea reprezintă obiectivul misiunii de asigurare și este menită să crească gradul de încredere al utilizatorilor vizați în legătură cu informațiile specifice, dar:
- (a) Utilizatorii nu pot înțelege cu ușurință „forma negativă” a formulării utilizate în Standard pentru a exprima o concluzie privind o asigurare limitată. Prin urmare, poate fi util pentru practician să explice faptul că „forma negativă” a concluziei reflectă un nivel mai mic al asigurării decât asigurarea rezonabilă din cauza naturii limitate a procedurilor realizate (nu ne-a atras atenția nimic). Acest lucru nu înseamnă că nu există nimic care ar fi putut să atragă atenția practicianului, ci mai degrabă că procedurile nu ar fi identificat neapărat totul din cauza naturii limitate a procedurilor. De asemenea, standardul permite o concluzie privind o asigurare limitată care trebuie exprimată drept „nu avem cunoștință despre”, ca alternativă la „nu ne-a atras atenția nimic...”.
 - (b) Punctul 69 litera (I) din Standard prevede exprimarea concluziei drept o concluzie privind o asigurare rezonabilă sau limitată. Concluziile exprimate în mod diferit, de exemplu, menționând nivelurile „moderate” sau „ridicate” de asigurare sau precizând „Ajungem la concluzia că” nu îndeplinesc dispozițiile Standardului.
 - (c) Practicienii ar putea dori să includă recomandări și alte observații în cadrul raportului de asigurare. În timp ce acest lucru este permis conform Standardului, practicianul ar putea dori să analizeze cât de utile sunt acele recomandări și observații pentru utilizatorii vizați sau dacă infirmă concluzia privind asigurarea.
 - (d) Includerea observațiilor de „bune practici” poate fi înțeleasă greșit de către utilizatori ca făcând parte din concluzia privind asigurarea. Includerea recomandărilor practicianului cu privire la anumite aspecte ar putea implica faptul că acele aspecte nu au fost abordate în mod corespunzător la întocmirea informațiilor specifice sau poate fi înțeleasă greșit drept o calificare a concluziei practicianului cu privire la informațiile specifice.¹⁰

¹⁰ ISAE 3410 punctul [A151](#)

EXEMPLU

De exemplu, formularea de mai jos aduce clarificări cu privire la care este concluzia:

În baza activității pe care am desfășurat-o și a procedurilor pe care le-am efectuat, așa cum sunt descrise în secțiunea „Rezumatul activității pe care am desfășurat-o” a acestui raport, și a probelor pe care le-am obținut, nu ne-a atras atenția nimic care să ne determine să credem că informațiile specifice nu au fost întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu criteriile de raportare.

Următoarea formulare nu este în conformitate cu dispozițiile Standardului, iar ce înseamnă aceasta este atât neclar, cât și posibil înșelător pentru un utilizator:

Remarcăm faptul că ABC PLC este dedicată unei raportări holistice privind sustenabilitatea și a făcut progrese semnificative în raportarea detaliată a impacturilor sale asupra sustenabilității. Ajungem la concluzia că informațiile prezentate în raportul de sustenabilitate al ABC PLC sunt echilibrate și exacte.

422. Atunci când unele părți ale raportului privind EER fac obiectul unei asigurări limitate, iar alte părți fac obiectul unei asigurări rezonabile, pentru a-i ajuta pe utilizatori să înțeleagă ce a făcut obiectul unei asigurări limitate și ce a făcut obiectul unei asigurări rezonabile va fi necesară identificarea clară a informațiilor specifice care fac obiectul fiecărui nivel diferit al asigurării. De asemenea, practicianul poate să delimiteze procedurile realizate pentru fiecare nivel al asigurării astfel încât să fie clar pentru utilizatori ce proceduri au fost efectuate în legătură cu informațiile specifice. De asemenea, concluziile referitoare la fiecare trebuie diferențiate pentru utilizatorii vizați.

EXEMPLU

Persoana care întocmește raportul poate identifica informațiile specifice care fac obiectul asigurării limitate cu o marcă de identificare sau într-o coloană sau un tabel intitulat(ă) „Informații specifice care fac obiectul asigurării limitate” și poate identifica în mod separat informațiile specifice care fac obiectul asigurării rezonabile cu o marcă de identificare diferită sau într-un tabel intitulat „Informații specifice care fac obiectul asigurării rezonabile”. Formularea de mai jos este un exemplu de modalitate în care practicianul se poate referi apoi la locul în care sunt identificate informațiile specifice, astfel încât să fie clar ce reprezintă fiecare concluzie și la ce informații specifice se referă:

Concluzia noastră cu privire la asigurarea limitată

În baza procedurilor pe care le-am efectuat așa cum este descris în „Rezumatul activității pe care am desfășurat-o ca bază pentru concluzia noastră privind asigurarea” și a probelor pe care le-am obținut, nu ne-a atras atenția nimic care să ne determine să credem că informațiile referitoare la sustenabilitate selectate prezentate în tabelul „Informații specifice care fac obiectul asigurării limitate” de la paragraful referitor la informațiile specifice din acest raport pentru anul încheiat la [x] nu sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu criteriile de raportare.

Opinia noastră cu privire la asigurarea rezonabilă

În opinia noastră, informațiile referitoare la sustenabilitate selectate prezentate în tabelul „Informații specifice care fac obiectul asigurării rezonabile” de la paragraful referitor la informațiile specifice din acest raport pentru anul încheiat la [x] sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu criteriile de raportare.

Includerea informațiilor suplimentare într-un raport în formă extinsă

423. De asemenea, este posibil ca practicianul să considere că este adecvat să includă informațiile suplimentare într-un raport în formă extinsă, de exemplu, informațiile despre considerentele referitoare la pragul de semnificație astfel încât să fie transparent pentru utilizatorul vizat ce toleranță pentru denaturare a fost aplicată în realizarea misiunii de asigurare.

EXEMPLU

În baza raționamentului nostru profesional, am stabilit pragul de semnificație pentru informațiile specifice după cum urmează:

Emisiile de gaze cu efect de seră de tipul 1: x% din emisiile de gaze cu efect de seră de tipul 1 raportate ale ABC PLC.

Acest prag înseamnă că o denaturare a x tone de echivalenți ai CO₂ (CO₂e) fie ca o denaturare individuală, fie ca o agregare de denaturări mai mici ne-ar conduce la concluzia că emisiile de tipul 1 nu au fost întocmite din toate punctele de vedere semnificative în conformitate cu criteriile de raportare.

Pentru informațiile calitative, considerentele referitoare la pragul de semnificație analizează aspectele calitative, inclusiv echilibrul, inteligibilitatea și lipsa subiectivismului.

Ilustrarea I: Raport de asigurare rezonabilă nemodificat

Misiune de asigurare rezonabilă cu privire la informațiile referitoare la sustenabilitate incluse în Raportul anual

Următorul raport este doar în scopuri ilustrative și nu este menit să fie exhaustiv sau aplicabil tuturor situațiilor. Raportul de asigurare trebuie adaptat în funcție de circumstanțele misiunii.

RAPORTUL PRACTICIANULUI INDEPENDENT REFERITOR LA
ASIGURAREA REZONABILĂ CU PRIVIRE LA INFORMAȚIILE PRIVIND
SUSTENABILITATEA ALE ABC

Un titlu (69(a)).

Către directorii ABC

Destinatarul (69(b)) –
de obicei, partea care
contractează.

Am desfășurat o misiune de asigurare rezonabilă cu privire la informațiile referitoare la sustenabilitate ale ABC din secțiunile [Impactul societal](#) și [Parametri de sustenabilitate](#) de la paginile [x]-[y] ale Raportului anual pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X1. Misiunea noastră de asigurare nu se extinde la informații cu privire la perioadele anterioare sau la orice alte informații incluse în sau legate de Raportul anual 20X1 din informațiile referitoare la sustenabilitate sau din Raportul anual 20X1, inclusiv orice imagini, fișiere audio sau videoclipuri încorporate.

Opinia cu privire la
asigurarea rezonabilă
(69(l)). A se vedea și
punctul 421 de mai sus.

Opinia noastră cu privire la asigurarea rezonabilă

În opinia noastră, informațiile referitoare la sustenabilitate ale ABC din secțiunile Impactul societal și Parametri de sustenabilitate de la paginile [x]-[y] ale Raportului anual pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X1 sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu Versiunea x.1 a Cadrului general de raportare utilizată și cu baza de întocmire precizată în notele [x]-[xx] din secțiunea Raportului anual intitulată Abordarea raportării noastre referitoare la sustenabilitate 20X1 (a se vedea și mai jos la „*Înțelegerea modului în care ABC a întocmit informațiile referitoare la sustenabilitate*”).

Identificarea criteriilor
aplicabile (69(d)). A se
vedea și punctele 409-
413.

Nu exprimăm o concluzie privind asigurarea referitoare la informații cu privire la perioadele anterioare sau referitoare la orice alte informații incluse în Raportul anual 20X1 ori legată de informațiile referitoare la sustenabilitate sau din Raportul anual 20X1, inclusiv orice imagini, fișiere audio sau videoclipuri încorporate.

Evidențierea unor aspecte

Atragem atenția asupra Notei X la informațiile referitoare la sustenabilitate, care descrie incertitudinea legată de impacturile potențiale pe termen mai lung ale scurgerilor periculoase de la locația de producție Y și măsurile ulterioare care pot fi luate contra ABC. Opinia noastră nu este modificată ca urmare a acestui aspect.

Paragraful de evidențiere
a unor aspecte pentru a
îndrepta atenția asupra
unui aspect prezentat
sau descris în informațiile
specifice care este, în
virtutea raționamentului
practicianului, de o
importanță atât de mare
încât este fundamental
pentru înțelegerea de
către utilizatorii vizați. A
se vedea și punctul 415.

Înțelegerea modului în care ABC a întocmit informațiile referitoare la sustenabilitate

Absența unui cadru general de raportare general acceptat utilizat în mod curent sau a unei practici consacrate semnificative care poate fi valorificată pentru a evalua și a măsura informațiile referitoare la sustenabilitate permite tehnici de evaluare diferite, dar acceptabile, care pot afecta comparabilitatea între entități și în timp.

Prin urmare, informațiile referitoare la sustenabilitate trebuie citite și înțelese împreună cu [Versiunea x.1 a Cadrelui general de raportare](#) utilizată și cu baza de întocmire precizată în notele [x]-[xx] din secțiunea Raportului anual intitulată [Abordarea raportării noastre referitoare la sustenabilitate 20X1](#) (împreună, „Criteriile”), pe care ABC le-a utilizat pentru a întocmi informațiile referitoare la sustenabilitate.

Explicație astfel încât utilizatorii vizați să poată înțelege informațiile specifice în contextul criteriilor speciale utilizate. A se vedea și punctul A163 din Standard.

Limitări inerente la întocmirea informațiilor referitoare la sustenabilitate

Așa cum s-a discutat în Nota Y la informațiile referitoare la sustenabilitate, informațiile referitoare la sustenabilitate cuprind informații care se bazează pe scenariile legate de climă care fac obiectul unei incertitudini inerente din cauza cunoștințelor științifice și economice incomplete despre probabilitatea, plasarea în timp sau efectul unor posibile impacturi fizice și de tranziție viitoare legate de climă.

Limitările inerente (69(e)). A se vedea și punctul [414](#).

Responsabilitățile ABC

Conducerea ABC este responsabilă pentru:

- Selectarea sau stabilirea criteriilor adecvate pentru întocmirea informațiilor referitoare la sustenabilitate, ținând cont de legile și reglementările aplicabile legate de raportarea informațiilor referitoare la sustenabilitate;
- Întocmirea informațiilor referitoare la sustenabilitate în conformitate cu Criteriile (Versiunea x.1 a Cadrelui general de raportare utilizată și baza de întocmire precizată în notele [x]-[xx] din secțiunea Raportului anual intitulată [Abordarea raportării noastre referitoare la sustenabilitate 20X1](#));
- Proiectarea, implementarea și menținerea controlului intern asupra informațiilor relevante pentru întocmirea de informații referitoare la sustenabilitate care sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

Responsabilitățile aferente (69(g)).

Responsabilitățile noastre

Suntem responsabili pentru:

- Planificarea și efectuarea misiunii pentru a obține o asigurare rezonabilă privind măsura în care informațiile referitoare la sustenabilitate sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare;
- Formarea unei opinii independente, în baza probelor pe care le-am obținut; și
- Raportarea opiniei noastre directorilor ABC.

Deoarece suntem angajați să ne formăm o opinie independentă cu privire la informațiile referitoare la sustenabilitate, așa cum sunt întocmite de către conducere, nu avem voie să fim implicați în întocmirea informațiilor referitoare la sustenabilitate, deoarece acest lucru ne poate compromite independența.

Formulare suplimentară pentru a ajuta la clarificarea rolurilor aferente și pentru a evita percepția conform căreia asigurarea poate fi acolo pentru „a umple golurile” explicând de ce practicianul nu se poate implica în întocmirea informațiilor specifice într-o misiune de atestare

Standardele profesionale aplicate

O declarație conform căreia misiunea a fost realizată în conformitate cu ISAE 3000 (revizuit) sau cu un standard care vizează subiectul specific (69(h)). A se vedea și punctul [417](#).

Am desfășurat o misiune de asigurare rezonabilă în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare 3000 (revizuit), *Alte misiuni de asigurare decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*, și, în ceea ce privește emisiile de gaze cu efect de seră cuprinse în informațiile referitoare la sustenabilitate, în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare 3410, *Misiuni de asigurare privind declarațiile referitoare la gazele cu efect de seră*, emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare.

Independența noastră și controlul calității

Am respectat dispozițiile privind independența și alte dispoziții de etică ale *Codului etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, care este fondat pe principiile fundamentale privind integritatea, obiectivitatea, competența profesională și atenția cuvenită, confidențialitatea și conduita profesională.

Firma noastră aplică Standardul Internațional privind Controlul Calității ¹¹ și, în consecință, menține un sistem cuprinzător de control al calității, inclusiv politici și proceduri documentate referitoare la respectarea dispozițiilor de etică, a standardelor profesionale și a dispozițiilor legale și de reglementare aplicabile.

Activitatea noastră a fost desfășurată de o echipă independentă și multidisciplinară care cuprinde practicieni din domeniul asigurării, ingineri și cercetători de mediu. Am folosit activitatea cercetătorilor de mediu în special pentru a ajuta la stabilirea caracterului rezonabil al scenariilor legate de climă ale ABC. Rămânem singurii responsabili pentru opinia noastră privind asigurarea.

Rezumatul activității pe care am desfășurat-o ca bază pentru opinia noastră referitoare la asigurare

O misiune de asigurare rezonabilă implică desfășurarea unor proceduri pentru a obține probe cu privire la informațiile referitoare la sustenabilitate. Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor selectate depind de raționamentul profesional, inclusiv evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, din informațiile referitoare la sustenabilitate. La realizarea acelor evaluări ale riscurilor, am analizat controlul intern relevant pentru întocmirea de către ABC a informațiilor referitoare la sustenabilitate. De asemenea, o misiune de asigurare rezonabilă include:

- Evaluarea gradului de adecvare al Criteriilor în circumstanțele utilizării de către ABC ca bază pentru întocmirea informațiilor referitoare la sustenabilitate;
- Evaluarea gradului de adecvare al metodelor de măsurare și evaluare, a politicilor de raportare utilizate și a caracterului rezonabil al estimărilor făcute de ABC; și
- Evaluarea descrierilor și a prezentării generale ale informațiilor referitoare la sustenabilitate.

Considerăm că probele pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră.

O declarație conform căreia practicianul respectă dispozițiile privind independența și alte dispoziții de etică ale Codului IESBA sau alte dispoziții care sunt cel puțin la fel de stricte (69(j)).

O declarație conform căreia firma al cărei membru este practicianul aplică ISQC 1 sau alte dispoziții care sunt cel puțin la fel de stricte (69(i)).

Referință la utilizarea experților practicianului fără sugerarea unei împărțiri a responsabilităților.

Un rezumat informativ al procedurilor desfășurate ca bază pentru concluzia practicianului (69(k)).

¹¹ Standardul Internațional privind Managementul Calității (ISQM) 1 înlocuiește ISQC 1. Firmele sunt obligate să aibă sisteme de management al calității elaborate și implementate în conformitate cu ISQM 1 până la 15 decembrie 2022.

Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare (aplicabil doar pentru anumite misiuni)

[Forma și conținutul acestei secțiuni a raportului de asigurare vor varia în funcție de natura altor responsabilități de raportare ale practicianului.]

Semnătura practicianului
69(m).

[Semnătura practicianului]

Data raportului de
asigurare (69(n)).

[Data raportului de asigurare]

Locația din jurisdicția
în care practicianul își
desfășoară activitatea
(69(o)).

[Adresa practicianului]

Ilustrarea II: Raport de asigurare limitată nemodificat

Misiune de asigurare limitată privind informațiile referitoare la sustenabilitate incluse în Raportul anual

Următorul raport este doar în scopuri ilustrative și nu este menit să fie exhaustiv sau aplicabil tuturor situațiilor. Raportul de asigurare trebuie adaptat în funcție de circumstanțele misiunii.

Un titlu (69(a)).

RAPORTUL PRACTICIANULUI INDEPENDENT REFERITOR LA ASIGURAREA LIMITATĂ CU PRIVIRE LA INFORMAȚIILE PRIVIND SUSTENABILITATEA ALE ABC

Destinatarul (69(b)) – de obicei, partea care contractează.

Către directorii ABC

Am desfășurat o misiune de asigurare limitată cu privire la informațiile referitoare la sustenabilitate ale ABC din secțiunile [Impactul societal](#) și [Parametri de sustenabilitate](#) de la paginile [x]-[y] ale Raportului anual pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X1.

Nivelul de asigurare al informațiilor specifice și, dacă este cazul, al subiectului implicat (69(c)).

Misiunea noastră de asigurare nu se extinde la informații cu privire la perioadele anterioare sau la orice alte informații incluse în sau legate de Raportul anual 20X1 din informațiile referitoare la sustenabilitate sau din Raportul anual 20X1, inclusiv orice imagini, fișiere audio sau videoclipuri încorporate.

Concluzia cu privire la asigurarea limitată (69(l)). A se vedea și punctul 421.

Concluzia noastră cu privire la asigurarea limitată

Pe baza procedurilor pe care le-am desfășurat, așa cum sunt descrise în „Rezumatul activității pe care am desfășurat-o ca bază pentru concluzia noastră privind asigurarea”, și a probelor pe care le-am obținut, nu ne-a atras atenția nimic care să ne determine să credem că informațiile referitoare la sustenabilitate ale ABC din secțiunile Impactul societal și Parametri de sustenabilitate de la paginile [x]-[y] ale Raportului anual pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X1 nu sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu Versiunea x.1 a Cadrului general de raportare utilizată și cu baza de întocmire precizată în notele [x]-[xx] din secțiunea Raportului anual intitulată Abordarea raportării noastre referitoare la sustenabilitate 20X1 (a se vedea mai jos sub „Înțelegerea modului în care ABC a întocmit informațiile referitoare la sustenabilitate”).

Identificarea criteriilor aplicabile (69(d)). A se vedea și punctele 409-413.

Nu exprimăm o concluzie privind asigurarea referitoare la informații cu privire la perioadele anterioare sau referitoare la orice alte informații incluse în Raportul anual 20X1 ori legată de informațiile referitoare la sustenabilitate sau din Raportul anual 20X1, inclusiv orice imagini, fișiere audio sau videoclipuri încorporate.

Paragraful de evidențiere a unor aspecte pentru a îndrepta atenția asupra unui aspect prezentat sau descris în informațiile specifice care este, în virtutea raționamentului practicianului, de o importanță atât de mare încât este fundamental pentru înțelegerea de către utilizatorii vizați. A se vedea și punctul 415.

Evidențierea unor aspecte

Atragem atenția asupra Notei X la informațiile referitoare la sustenabilitate, care descrie incertitudinea legată de impacturile potențiale pe termen mai lung ale scurgerilor periculoase de la locația de producție Y și măsurile ulterioare care pot fi luate contra ABC. Concluzia noastră nu este calificată ca urmare a acestui aspect.

Înțelegerea modului în care ABC a întocmit informațiile referitoare la sustenabilitate

Absența unui cadru general de raportare general acceptat utilizat în mod curent sau a unei practici consacrate semnificative care poate fi valorificată pentru a evalua și a măsura informațiile referitoare la sustenabilitate permite tehnici de măsurare diferite, dar acceptabile, care pot afecta comparabilitatea între entități și în timp.

Prin urmare, informațiile referitoare la sustenabilitate trebuie citite și înțelese împreună cu [Versiunea x.1 a Cadrelui general de raportare](#) și cu baza de întocmire precizată în notele [x]-[xx] din secțiunea Raportului anual intitulată [Abordarea raportării noastre referitoare la sustenabilitate](#) (împreună, „Criteriile”), pe care ABC le-a utilizat pentru a întocmi informațiile referitoare la sustenabilitate.

Explicație astfel încât utilizatorii vizati să poată înțelege informațiile specifice în contextul criteriilor speciale utilizate. A se vedea și punctul A163 din Standard.

Limitări inerente la întocmirea informațiilor referitoare la sustenabilitate

Așa cum s-a discutat în Nota X, informațiile referitoare la sustenabilitate cuprind informații care se bazează pe scenariile legate de climă care fac obiectul unei incertitudini inerente din cauza cunoștințelor științifice și economice incomplete despre probabilitatea, plasarea în timp sau efectul unor posibile impacturi fizice și de tranziție viitoare legate de climă.

Limitările inerente (69(e)). A se vedea și punctul [414](#).

Responsabilitățile ABC

Conducerea ABC este responsabilă pentru:

- Selectarea sau stabilirea criteriilor adecvate pentru întocmirea informațiilor referitoare la sustenabilitate;
- Întocmirea informațiilor referitoare la sustenabilitate în conformitate cu Criteriile (Versiunea x.1 a Cadrelui general de raportare utilizată și baza de întocmire precizată în notele [x]-[xx] din secțiunea Raportului anual intitulată [Abordarea raportării noastre referitoare la sustenabilitate 20X1](#));
- Proiectarea, implementarea și menținerea controlului intern asupra informațiilor relevante pentru întocmirea de informații referitoare la sustenabilitate care sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

Responsabilitățile aferente (69(g)).

Responsabilitățile noastre

Suntem responsabili pentru:

- Planificarea și efectuarea misiunii pentru a obține o asigurare limitată privind măsura în care informațiile referitoare la sustenabilitate sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare;
- Formarea unei concluzii independente, în baza procedurilor pe care le-am efectuat și a probelor pe care le-am obținut; și
- Reportarea concluziei noastre directorilor ABC.

Deoarece suntem angajați să ne formăm o concluzie independentă cu privire la informațiile referitoare la sustenabilitate, așa cum sunt întocmite de către conducere, nu avem voie să fim implicați în întocmirea informațiilor referitoare la sustenabilitate, deoarece acest lucru ne poate compromite independența.

Formulare suplimentară pentru a ajuta la clarificarea rolurilor aferente și pentru a evita percepția conform căreia asigurarea poate fi acolo pentru a „umple golurile” explicând de ce practicianul nu se poate implica în întocmirea informațiilor specifice (într-o misiune de atestare).

Standardele profesionale aplicate

Am desfășurat o misiune de asigurare limitată în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare 3000 (revizuit), *Alte misiuni de asigurare decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*, și, în ceea ce privește emisiile de gaze cu efect de seră cuprinse în informațiile referitoare la susținabilitate, în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare 3410, *Misiuni de asigurare privind declarațiile referitoare la gazele cu efect de seră*, emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare.

O declarație conform căreia misiunea a fost realizată în conformitate cu ISAE 3000 (revizuit) sau cu un standard care vizează subiectul specific (69(h)). A se vedea și punctul 417.

Independența noastră și controlul calității

Am respectat dispozițiile privind independența și alte dispoziții de etică ale *Codului etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, care este fondat pe principiile fundamentale privind integritatea, obiectivitatea, competența profesională și atenția cuvenită, confidențialitatea și conduita profesională.

O declarație conform căreia practicianul respectă dispozițiile privind independența și alte dispoziții de etică ale Codului IESBA sau alte dispoziții care sunt cel puțin la fel de stricte (69(j)).

Firma noastră aplică Standardul Internațional privind Controlul Calității¹² și, în consecință, menține un sistem cuprinzător de control al calității, inclusiv politici și proceduri documentate referitoare la respectarea dispozițiilor de etică, a standardelor profesionale și a dispozițiilor legale și de reglementare aplicabile.

O declarație conform căreia firma al cărei membru este practicianul aplică ISQC 1 sau alte dispoziții care sunt cel puțin la fel de stricte (69(i)).

Activitatea noastră a fost desfășurată de o echipă independentă și multidisciplinară care cuprinde practicieni din domeniul asigurării, ingineri și cercetători de mediu. Am utilizat activitatea cercetătorilor de mediu în special pentru a ajuta la stabilirea caracterului rezonabil al scenariilor legate de climă ale ABC. Rămânem singurii responsabili pentru concluzia noastră privind asigurarea.

Rezumatul activității pe care am desfășurat-o ca bază pentru concluzia noastră privind asigurarea

[Într-o misiune de asigurare limitată, este important pentru practician să insereze un rezumat al naturii și amplitudinii procedurilor realizate care, potrivit raționamentului practicianului, furnizează informații suplimentare care pot fi relevante pentru înțelegerea de către utilizator a bazei pentru concluzia practicianului referitoare la asigurare. Următoarea secțiune a fost furnizată drept îndrumare, iar exemplele de proceduri nu constituie o listă exhaustivă nici privind tipul, nici privind amploarea procedurilor care pot fi importante pentru înțelegerea de către utilizatori a activității desfășurate.]

Referință la utilizarea expertizelor practicianului fără sugerarea unei împărțiri a responsabilităților.

Trebuie să ne planificăm și să ne desfășurăm activitatea pentru a aborda zonele în care am identificat faptul că există posibilitatea apariției denaturării semnificative a informațiilor referitoare la susținabilitate. Procedurile pe care le-am efectuat s-au bazat pe raționamentul nostru profesional. În efectuarea misiunii noastre de asigurare limitată cu privire la informațiile referitoare la susținabilitate, noi:

Un rezumat informativ al procedurilor desfășurate ca bază pentru concluzia practicianului (69(k)) – a se vedea și punctul 420.

- Am evaluat adecvarea în circumstanțele utilizării de către ABC a Criteriilor, ca bază pentru întocmirea informațiilor referitoare la susținabilitate;

¹² Standardul Internațional privind Managementul Calității (ISQM) 1 înlocuiește ISQC 1. Firmele sunt obligate să aibă sisteme de management al calității elaborate și implementate în conformitate cu ISQM 1 până la 15 decembrie 2022.

- Pe baza cercetărilor, am înțeles mediul de control, procesele și sistemele informaționale ale ABC relevante pentru întocmirea informațiilor referitoare la sustenabilitate, dar nu am evaluat conceperea unor anumite activități de control, nu am obținut probe privind implementarea acestora sau nu le-am testat eficacitatea cu care funcționează;
- Am evaluat dacă metodele ABC pentru elaborarea estimărilor sunt corespunzătoare și au fost aplicate în mod consecvent, dar procedurile noastre nu au inclus testarea datelor pe care se bazează estimările sau elaborarea separat a propriilor noastre estimări pe baza cărora să evaluăm estimările ABC;
- Am efectuat vizite la patru dintre cele douăzeci de unități de producție ale ABC; am selectat aceste unități în baza contribuției unității Informații referitoare la sustenabilitate la grupul Informații referitoare la sustenabilitate, a fluctuațiilor neașteptate din unitatea Informații referitoare la sustenabilitate începând cu perioada anterioară și unitățile nevizitate în perioada anterioară;
- Am testat, la fiecare unitate vizitată, un număr limitat de elemente la sau din evidențele justificative, după caz;
- Am realizat proceduri analitice comparând GES emise preconizate, în baza valorii calorice a combustibilului ars în cursul perioadei respective, cu GES reale emise și am pus întrebări conducerii cu scopul de a obține explicații pentru orice diferențe semnificative pe care le-am identificat;
- Am analizat prezentarea și descrierea informațiilor referitoare la sustenabilitate.

Procedurile efectuate într-o misiune de asigurare limitată variază în ceea ce privește natura și plasarea în timp și au o amploare mai redusă față de cele pentru o misiune de asigurare rezonabilă. În consecință, nivelul de asigurare obținut într-o misiune de asigurare limitată este substanțial mai scăzut decât cel care ar fi fost obținut în cazul în care am fi efectuat o misiune de asigurare rezonabilă.

Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare (aplicabil doar pentru anumite misiuni)

[Forma și conținutul acestei secțiuni a raportului de asigurare vor varia în funcție de natura altor responsabilități de raportare ale practicianului.]

[Semnătura practicianului]

Semnătura practicianului
69(m).

[Data raportului de asigurare]

Data raportului de
asigurare (69(n)).

[Adresa practicianului]

Locația din jurisdicția în
care practicianul își
desfășoară activitatea
(69(o)).

Anexa 1

Termeni utilizați în aceste îndrumări

Termenii utilizați	Cum sunt descriși în îndrumări (în fiecare caz, referința dintre paranteze este la punctul din îndrumări în care termenul este utilizat pentru prima dată)
Risc de agregare	Probabilitatea ca totalitatea denaturărilor necorectate și nedetectate să depășească pragul de semnificație. (279)
Aserțiuni	Reprezentări ale entității, explicite sau de altă natură, care sunt încorporate în informațiile specifice, așa cum sunt utilizate de către practician pentru a analiza diferitele tipuri de potențiale denaturări care pot apărea. (253)
Competență în ceea ce privește asigurarea	Competența necesară pentru a realiza o misiune de asigurare, inclusiv competența în ceea ce privește atât aptitudinile, cât și tehnicile de asigurare. (25)
EER	Raportare externă extinsă. (1)
Misiune de asigurare privind EER	O misiune de asigurare privind EER. (3)
Informații privind EER	Informații despre consecințele financiare și nefinanciare ale activităților unei entități, inclusiv informațiile prospective referitoare la aceste aspecte. (6)
Raport privind EER	Informații privind EER prezentate drept un întreg raport.
Informații specifice privind EER	Acea parte a informațiilor privind EER din raportul privind EER care face obiectul misiunii de asigurare privind EER. (8)
Criterii elaborate de către entitate	Criteriile elaborate de către entitate. (9)
Sursă de informații externă	Un individ sau o organizație extern(ă) (extern(ă) față de persoana care întocmește raportul) care furnizează date sau informații care sunt utilizate de către persoana care întocmește raportul la întocmirea unui raport privind EER. (228)
Criteriile cadrului general	Criterii din cadrele generale, standardele sau îndrumările privind EER stabilite de legi sau reglementări, de normalizatorii internaționali sau naționali ori de alte organisme. (9)

Termenii utilizați	Cum sunt descriși în îndrumări (în fiecare caz, referința dintre paranteze este la punctul din îndrumări în care termenul este utilizat pentru prima dată)
Prag de semnificație funcțional	Un prag cantitativ care este mai mic decât pragul de semnificație cantitativ pentru informațiile specifice per ansamblu, care va reduce riscul de agregare la un nivel suficient de scăzut. (285)
Persoana care întocmește raportul	O parte responsabilă care este și măsurătorul sau evaluatorul.
Subiecte de raportare	Subiectul implicit relevant (aspecte relevante ale subiectului implicit). (169)
Competență în ceea ce privește subiectul specific	Competența în ceea ce privește subiectul implicit al misiunii și măsurarea sau evaluarea sa. (25)
Experți în ceea ce privește subiectul specific	Experți în ceea ce privește subiectul implicit și măsurarea sau evaluarea sa. (45)

Anexa 2

Tabelul 2: Tipuri de raportare, exemplu de cadre generale utilizate și dacă sunt acoperite de aceste îndrumări privind EER

Subiectul	Exemplu de cadre generale de raportare sau standarde disponibile	Standard(e) IAASB	Fac obiectul îndrumării privind EER?
Emisiile de gaze cu efect de seră	<ul style="list-style-type: none"> • Protocolul GHG WBCSD/WRI 	<ul style="list-style-type: none"> • ISAE 3410 (prevede conformitatea cu ISAE 3000 (revizuit)) 	Da
Raportarea integrată	<ul style="list-style-type: none"> • Cadrul general de raportare integrată al IIRC 	<ul style="list-style-type: none"> • ISAE 3000 (revizuit) 	Da
Capitalul intelectual	<ul style="list-style-type: none"> • Cadrul general de raportare a activelor necorporale al WICI 	<ul style="list-style-type: none"> • ISAE 3000 (revizuit) 	Da
Comentariul conducerii referitor la situațiile financiare întocmite conform IFRS	<ul style="list-style-type: none"> • Declarația de practică privind comentariul conducerii a IASB 	<ul style="list-style-type: none"> • ISAE 3000 (revizuit) 	Da
Calitatea serviciilor din sectorul public sau situațiile privind raportul calitate-preț	<ul style="list-style-type: none"> • Legi, reglementări sau standarde 	<ul style="list-style-type: none"> • ISAE 3000 (revizuit) 	Da
Sustenabilitatea (de mediu, socială, privind governanța)	<ul style="list-style-type: none"> • Cadrul general al CDSB • Standardele GRI ale GSSB • Standardele SASB • Cadrul general al TCFD 	<ul style="list-style-type: none"> • ISAE 3000 (revizuit) 	Da
Impozitele pentru fiecare țară în parte	<ul style="list-style-type: none"> • Legi sau reglementări • Standardul GSSB: impozite și plăți către guverne 	<ul style="list-style-type: none"> • ISAE 3000 (revizuit) • ISA 800/805 	Da Nu
Conformitatea	<ul style="list-style-type: none"> • Legi sau reglementări • Condițiile contractuale 	<ul style="list-style-type: none"> • ISAE 3000 (revizuit) 	Nu
Situațiile financiare istorice	<ul style="list-style-type: none"> • Standardele Internaționale de Raportare Financiară ale IASB (IFRS) 	<ul style="list-style-type: none"> • ISA-uri • ISRE 2400 (revizuit) sau ISRE 2410 	Nu
Controalele interne la o organizație prestatoare de servicii	<ul style="list-style-type: none"> • Controlul intern al COSO – cadrul general integrat • Criteriile serviciilor de încredere SOC 2 ale AICPA 	<ul style="list-style-type: none"> • ISAE 3402 (impune conformitatea cu ISAE 3000 (revizuit)) • ISAE 3000 (revizuit) 	Nu

Anexa 3

Asigurare limitată și rezonabilă – Tabel ilustrativ privind EER

ISAE 3000 (revizuit) („Standardul”) ia în considerare două niveluri de asigurare: asigurarea limitată și asigurarea rezonabilă. Poate fi dificil de înțeles ce este diferit în termeni practici între cele două. În plus, în timp ce volumul de muncă pentru o misiune de asigurare rezonabilă poate fi mai bine înțeles deoarece se crede, în general, că este asemănător unui nivel al asigurării corespunzător auditului situațiilor financiare, asigurarea limitată poate viza un interval de asigurare de la:

- Puțin peste asigurarea care este probabil să crească încrederea utilizatorilor vizați în legătură cu informațiile specifice la un nivel care este în mod clar mai mult decât nesemnificativ (limita inferioară a intervalului asigurării limitate); la
- Imediat sub asigurarea rezonabilă (limita superioară a intervalului asigurării limitate).

Tabelul de mai jos a fost creat pentru a da exemple de modalități în care asigurarea rezonabilă și cea limitată pot fi diferite și privind modul în care asigurarea limitată către limita inferioară a intervalului poate fi diferită de asigurarea limitată către limita superioară a intervalului. Este important de observat că acestea sunt doar exemple; ele nu sunt menite să sugereze că procedurile ilustrative sunt suficiente sau reprezintă singurul mod în care ar putea fi abordate dispozițiile Standardului. În practică, natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor practicianului vor fi o chestiune ce ține de raționamentul profesional în circumstanțele misiunii și se bazează pe riscurile evaluate (pentru o misiune de asigurare rezonabilă) sau pe zonele identificate unde este probabil să apară o denaturare semnificativă (pentru o misiune de asigurare limitată).

În tabel, coloana cea mai din stânga stabilește anumite dispoziții aferente unei misiuni de asigurare privind EER, de la preacceptare la raportare, care sunt vizate de îndrumări. Coloana adiacentă stabilește sursa dispoziției din Standard și capitolul din îndrumări în care sunt incluse îndrumări suplimentare. Următoarele două coloane prezintă exemple de proceduri și considerente pentru asigurarea limitată și cea rezonabilă.

În cazul asigurării limitate, misiunea este planificată pentru a obține un nivel al asigurării care este, potrivit raționamentului practicianului, semnificativ. Ce este semnificativ într-o misiune specifică reprezintă un raționament profesional în cadrul unui interval care depinde de circumstanțele misiunii, inclusiv nevoile de informare ale utilizatorilor vizați ca grup, criteriile și subiectul implicit ale misiunii (a se vedea și punctele A4-A7 din Standard). De asemenea, este important de reținut că procedurile realizate pentru asigurarea limitată:

- Pot fi situate oriunde de-a lungul șirului de la limita inferioară a intervalului la limita superioară a intervalului – dar sub asigurarea rezonabilă; și
- Pot varia pentru aspecte diferite ale informațiilor specifice în funcție de considerentele legate de riscuri.

Deoarece nivelul de asigurare dobândit de practician în misiunile de asigurare limitată variază, raportul practicianului conține un rezumat informativ al procedurilor realizate, recunoscând faptul că o apreciere a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor realizate este esențială pentru înțelegerea concluziei practicianului (a se vedea și punctele [419-420](#) și Raportul privind asigurarea limitată ilustrativ din Capitolul 12).

În coloana referitoare la asigurarea limitată din tabel sunt utilizate săgeți pentru a oferi o idee despre modul în care procedurile practicianului pot fi diferite de-a lungul intervalului de asigurare limitată. Săgețile nu sunt menite să sugereze opțiuni sau niveluri predeterminate din care selectează practicianul. Acestea sunt menite, mai degrabă, să fie exemple de posibile variații ale procedurilor pe care practicianul le poate aprecia ca fiind adecvate pentru înțelegerea subiectului implicit și a altor circumstanțe ale misiunii și pentru identificarea și abordarea acelor zone în care este probabil să apară o denaturare semnificativă, pentru a obține o asigurare limitată care este semnificativă în circumstanțele respective. Săgețile includ exemple de proceduri după cum urmează:

- Săgeata din stânga de culoare albastru-pal conține exemple de proceduri pe care practicianul le poate realiza atunci când procedurile pe care practicianul le-a considerat ca fiind necesare pentru a obține o asigurare limitată care este semnificativă în circumstanțele misiunii sunt către limita inferioară a intervalului de asigurare limitată.
- Săgeata albastră din mijloc conține exemple de proceduri graduale care pot fi realizate, în plus față de cele din săgeata din stânga, deoarece procedurile care pot fi necesare pentru a obține o asigurare limitată care este semnificativă în circumstanțele misiunii se îndreaptă spre mijlocul intervalului de asigurare limitată.
- Săgeata din partea dreaptă de culoare albastru mai închis conține exemple de proceduri graduale care pot fi realizate în plus față de procedurile incluse în celelalte două săgeți, deoarece procedurile care pot fi necesare pentru a obține o asigurare limitată care este semnificativă în circumstanțele misiunii ating un nivel superior în intervalul de asigurare limitată.

Exemple de proceduri de asigurare rezonabilă sunt prezentate în coloana cea mai din dreapta (coloana de culoare albastru cel mai închis).

Rândurile gri sunt incluse pentru a indica faptul că dispozițiile Standardului sunt aceleași pentru asigurarea limitată și asigurarea rezonabilă.

	Referința	Îndrumări, considerente ilustrative și exemple de proceduri	
		<i>Pentru a obține o asigurare limitată (un nivel mai mic al asigurării decât asigurarea rezonabilă, dar, totuși, un nivel semnificativ al asigurării), practicianul efectuează proceduri pentru a obține asigurarea care pot varia de-a lungul unui interval.</i>	<i>Pentru a obține o asigurare rezonabilă, practicianul efectuează proceduri extinse.</i>
		<p>Asigurare limitată</p> <p><i>Săgeata din stânga (de culoare albastru-pal) include procedurile ilustrative la limita inferioară a intervalului de asigurare limitată (adică este probabil să crească încrederea utilizatorilor vizați în legătură cu informațiile specifice la un nivel care este în mod clar mai mult decât nesemnificativ).</i></p> <p><i>Pe măsură ce nuanța săgeților devine mai închisă, au fost adăugate proceduri ilustrative graduale; săgeata de culoare albastru mai închis din partea dreaptă include proceduri ilustrative graduale care pot fi realizate pe măsură ce asigurarea se apropie de limita</i></p>	Asigurare rezonabilă

	Referința	Îndrumări, considerente ilustrative și exemple de proceduri
		<i>superioară a intervalului asigurării limitate către „imediat sub asigurarea rezonabilă”. Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor este o chestiune de raționament profesional în circumstanțele misiunii în baza evaluării riscurilor efectuate și în baza zonelor în care practicianul identifică unde este probabil să apară o denaturare semnificativă.</i>
Condițiile prealabile	ISAE 3000 (revizuit) 24 (a), (b) Capitolul 3	<p>Procedurile pentru stabilirea prezenței condițiilor prealabile se bazează pe:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cunoștințele preliminare privind circumstanțele misiunii și • Discuția cu persoana care întocmește raportul. <p>Atunci când criteriile nu sunt potrivite pentru asigurarea rezonabilă, ele nu sunt potrivite pentru asigurarea limitată și viceversa.</p>
Competențele și capacitățile	ISAE 3000 (revizuit) 31 (b), (c), 32 Capitolul 1	Partenerul de misiune trebuie să aibă aptitudini, cunoștințe și experiență suficiente pentru a accepta responsabilitatea pentru concluzia privind asigurarea și să se asigure că echipa misiunii și orice experți externi ai practicianului au, în mod colectiv, competențele profesionale necesare pentru a efectua misiunea de asigurare. Astfel de competențe nu sunt determinate de nivelul de asigurare, ci, de exemplu, de complexitatea subiectului specific privind EER și a măsurării sau evaluării sale.
Scepticismul profesional, raționamentul profesional și aptitudinile și tehnicile de asigurare	ISAE 3000 (revizuit) 37-39 Capitolul 2	Nevoia de a exercita scepticismul profesional și raționamentul profesional și de a aplica aptitudinile și tehnicile de asigurare ca parte a unui proces iterativ, sistematic al misiunii este aceeași pentru asigurarea limitată și cea rezonabilă.
Gradul de adecvare al criteriilor în etapa de planificare	ISAE 3000 (revizuit) 41-43 Capitolele 4 și 5	Ca parte a planificării misiunii, practicianul stabilește măsura în care criteriile sunt potrivite pentru misiune. Volumul de muncă pentru realizarea acestui lucru poate fi cauzat, de exemplu, de complexitatea și diversitatea subiectului specific privind EER sau de complexitatea și amploarea limitei la nivel organizațional. Considerentele despre gradul de adecvare al criteriilor pot include, printre altele: metoda pentru stabilirea limitei la nivel organizațional a entității, subiectul implicit de care trebuie să se țină cont, metodele de cuantificare sau evaluare acceptabile și criteriile pentru prezentare și descriere.

	Referința	Îndrumări, considerente ilustrative și exemple de proceduri
Pragul de semnificație	ISAE 3000 (revizuit) 44 Capitolul 9	Considerentele referitoare la pragul de semnificație sunt aceleași pentru asigurarea limitată și cea rezonabilă deoarece se bazează pe nevoile de informare ale utilizatorilor vizați (adică ce „contează” pentru, sau ar schimba, deciziile utilizatorilor vizați), mai degrabă decât pe natura sau amploarea procedurilor pe care practicianul le efectuează pentru a trata riscul misiunii. Pragul de semnificație este analizat în contextul factorilor cantitativi și calitativi.
Înțelegerea subiectului implicit și a altor circumstanțe ale misiunii	ISAE 3000 (revizuit) 45 Capitolele 3 , 4 , 5 , 6 , 7	<p>Ce trebuie înțeles</p> <p>Practicianul trebuie să adreseze întrebări despre:</p> <ul style="list-style-type: none"> Măsura în care persoana care întocmește raportul cunoaște orice caz concret, suspectat sau care face obiectul unor acuzații de denaturare sau de neconformitate cu legile și reglementările intenționată care afectează informațiile specifice. Funcția de audit intern (dacă există) a persoanei care întocmește raportul și activitățile și principalele sale constatări cu privire la informațiile specifice. Măsura în care persoana care întocmește raportul a folosit experți la elaborarea informațiilor specifice. <p>De asemenea, practicianul înțelege subiectul implicit și alte circumstanțe ale misiunii ca bază pentru proiectarea și efectuarea procedurilor sale. Acest lucru poate include înțelegerea, printre alte aspecte, a naturii, industriei, factorilor de reglementare și a altor factori externi entității relevanți pentru misiunea de asigurare privind EER (de exemplu, furnizorii, clienții, organizațiile prestatoare de servicii, concurenții entității și mediul politic, geografic, social și economic în care funcționează entitatea), a modificărilor din perioada anterioară sau, în anumite cazuri, a modificărilor preconizate în perioada viitoare (perioadele viitoare).</p>
	ISAE 3000 (revizuit) 46L/R, 48L (a), 48R (a) Capitolele 3 , 4 , 5 , 6 , 7	<p>Amploarea înțelegerii</p> <p>Suficientă pentru a putea identifica zonele în care este probabil să apară o denaturare semnificativă a informațiilor privind EER, adică la nivelul informațiilor specifice privind EER în întregime și pentru aspectele semnificative ale informației privind EER.</p> <p>Procedurile de înțelegere a subiectului implicit și a altor circumstanțe ale misiunii și de evaluare a zonelor în care este probabil să apară o denaturare semnificativă a informațiilor privind EER nu furnizează, ele însele, probe pe care să se bazeze concluzia privind asigurarea.</p>
		<p>Amploarea înțelegerii</p> <p>Suficientă pentru a putea identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă (la nivelul tipurilor de denaturări care pot apărea) în informațiile privind EER:</p> <ul style="list-style-type: none"> La nivelul informațiilor specifice privind EER în ansamblu.

Referința	Îndrumări, considerente ilustrative și exemple de proceduri
	<p>În anumite misiuni de asigurare limitată, practicienii pot obține un nivel de înțelegere suficient încât să poată identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă, dar nu trebuie să facă acest lucru dacă nu li se impune prin ISAE-uri specifice.</p> <p>Săgețile de mai jos sunt exemple de proceduri de-a lungul intervalului de asigurare limitată. Procedurile necesare pentru a obține o asigurare semnificativă în circumstanțele misiunii pot varia și le pot include pe cele indicate în săgețile de mai jos, dar nu sunt limitate la acestea. Ce este semnificativ într-o misiune specifică este un raționament profesional care depinde de circumstanțele misiunii, inclusiv nevoile de informare ale utilizatorilor vizați ca grup, criteriile și subiectul implicit al misiunii (a se vedea și punctele A4-A7 din Standard).</p> <ul style="list-style-type: none"> • La nivelul tipului de denaturare care ar putea să apară pentru aspectele semnificative ale informațiilor privind EER (poate fi util să se utilizeze aserțiuni pentru a analiza tipul de denaturare care ar putea să apară). <p>De exemplu, <u>în plus</u> față de procedurile efectuate în coloana din stânga, practicianul poate discuta cu conducerea:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Despre cât de frecvent sunt calibrate contoarele de apă și de către cine și cum este măsurată apa din alte surse. • Dacă există obiective care trebuie atinse (de exemplu, obiective de reglementare sau obiective de performanță interne care ar putea constitui un stimulent pentru a denatura informațiile). • Măsura în care entitatea raportează parametrii standard ai industriei utilizând criterii standard ale industriei; și modul în care consumul de apă raportat al entității se compară cu cel al entităților similare din industrie. <p>De asemenea, practicianul poate:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Să efectueze proceduri analitice la un nivel dezagregat și

Referința	Îndrumări, considerente ilustrative și exemple de proceduri	
	<p data-bbox="638 331 967 614">Discutarea cu conducerea pentru a înțelege pentru cine este întocmit consumul de apă raportat, scopul, cum este folosită apa în procesul de producție, ce surse de apă sunt utilizate (de exemplu, apa contorizată, foraje, stocurile de apă de ploaie extrase din cursurile de apă) și dacă au existat modificări începând cu perioada anterioară.</p> <p data-bbox="817 710 1153 1013">Discutarea cu conducerea pentru a înțelege dacă procesele de producție sunt intermitente sau continue, dacă apele uzate sunt reciclate pentru reutilizarea în producție, dacă există presiuni sociale sau privind mediul pentru a economisi apa și modul în care consumul de apă raportat se compară cu al altor entități similare. Efectuarea unor proceduri analitice de nivel înalt (la nivel agregat).</p> <p data-bbox="996 1093 1355 1412">Efectuarea de proceduri analitice la un nivel dezagregat (de exemplu, pentru a compara consumul de apă pentru fiecare dintre unitățile entității cu cifrele aferente producției de la fiecare dintre acele unități pentru a ajuta la identificarea unui consum de apă neobișnuit la nivelul unității) și dacă au existat modificări începând cu perioada anterioară. Luarea în considerare a efectuării procedurilor din coloana din dreapta în măsura în care acest lucru este necesar în circumstanțele respective.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="1512 279 2049 486">Să observe procedurile care sunt efectuate de către personal sau să verifice documentația sau echipamentul (de exemplu, citirea contoarelor de apă sau a evidențelor documentate ale calibrării contoarelor). <p data-bbox="1512 518 2049 750">Procedurile de înțelegere a subiectului implicit și a altor circumstanțe ale misiunii și de evaluare a zonelor în care este probabil să apară o denaturare semnificativă a informațiilor privind EER nu furnizează, ele însele, probe pe care să se bazeze concluzia privind asigurarea.</p>

	Referința	Îndrumări, considerente ilustrative și exemple de proceduri	
<p>Analizarea măsurii în care trebuie utilizată activitatea de audit intern, a unui expert al practicianului sau a unui alt practician</p>	<p>ISAE 3000 (revizuit) 32 (a), (b), 45 (b), (c) Capitolul 1</p>	<p>Considerente despre măsura în care utilizarea activității unui audit intern, a unui expert al practicianului sau a unui alt practician este aceeași pentru asigurarea limitată și cea rezonabilă.</p>	
<p>Evaluarea obiectivității și a competenței atunci când trebuie utilizată activitatea unei astfel de părți (a se vedea rândul de mai sus)</p>	<p>ISAE 3000 (revizuit) 52 (a), (b), 53, 55 (a), (b) Capitolul 1</p>	<p>În evaluarea competenței, capacităților și obiectivității lor, poate fi util să se analizeze, de exemplu:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cui i se subordonează (de exemplu, Auditul intern se poate subordona Consiliului de administrație sau Comitetului de audit); • Condițiile pentru apartenența la un organism profesional, precum cele care au legătură cu etica și independența, educația profesională continuă sau autorizația de practică; • Documentele publicate scrise de expert sau apartenența expertului la industrie sau alte organisme; • Dacă un alt practician este din aceeași rețea sau firmă ori din afara propriei organizații a practicianului și ce proceduri de control al calității a implementat acea organizație; • Relațiile personale sau profesionale cu entitatea din care face parte persoana care întocmește raportul; • Dacă celălalt practician lucrează într-un mediu de reglementare care îl supraveghează în mod activ pe practician; și • Gradul de implicare pe care practicianul preconizează că poate să îl aibă în activitatea celorlalte părți. 	
<p>Înțelegerea proceselor și, unde este relevant, a controlului intern</p>	<p>ISAE 3000 (revizuit) 47L/R Capitolele 4, 6</p>	<p>Înțelegerea proceselor utilizate pentru a întocmi informațiile specifice poate include adresarea unor întrebări cu privire la aspecte ale procesului care sunt relevante pentru misiune. În timp ce, în unele misiuni de asigurare limitată, practicianul poate alege să înțeleagă controlul intern asupra întocmirii informațiilor specifice, deseori acest lucru nu se întâmplă.</p> <p>De asemenea, practicianului nu i se impune să evalueze proiectarea controalelor și să stabilească dacă au fost implementate pentru asigurarea limitată.</p>	<p><u>În plus</u> față de aspectele prevăzute în coloana din stânga, practicianul trebuie să înțeleagă, de exemplu:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Activitățile de control relevante pentru misiune care sunt considerate necesare pentru a înțelege cu scopul de a evalua riscurile de denaturare semnificativă (de exemplu, la nivelul aserțiunii).

	Referința	Îndrumări, considerente ilustrative și exemple de proceduri
		<p>Totuși, în unele misiuni de asigurare limitată, practicienii pot alege să evalueze proiectarea controalelor și să stabilească dacă acestea au fost implementate, dar nu trebuie să facă acest lucru dacă nu li se impune prin ISAE-uri specifice.</p> <p>Săgețile de mai jos sunt exemple de proceduri de-a lungul intervalului de asigurare limitată. Procedurile necesare pentru a obține o asigurare semnificativă în circumstanțele misiunii pot varia și le pot include pe cele indicate în săgețile de mai jos, dar nu sunt limitate la acestea. Ce este semnificativ într-o misiune specifică este un raționament profesional care depinde de circumstanțele misiunii, inclusiv nevoile de informare ale utilizatorilor vizați ca grup, criteriile și subiectul implicit al misiunii (a se vedea și punctele A4-A7 din Standard).</p> <ul style="list-style-type: none"> • Monitorizarea controalelor de către entitate. <p>Pentru a înțelege cele de mai sus, practicianul trebuie să evalueze proiectarea controalelor relevante pentru misiune și să stabilească dacă acestea au fost implementate prin efectuarea unor proceduri <u>în plus</u> față de solicitarea de informații personalului responsabil pentru informațiile privind EER. De exemplu, practicianul poate:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Să poarte discuții cu conducerea și cu alții pentru a înțelege procesul de evaluare a riscurilor al entității (adică <i>modul în care</i> entitatea identifică riscurile legate de gestionarea și raportarea consumului său de apă), să verifice documentația aceluia proces sau procesele-verbale ale ședințelor comitetului de risc și documentația măsurilor de monitorizare întreprinse de către entitate pentru a diminua riscurile identificate, • Să verifice manualele de proceduri pentru o descriere a modului în care controalele relevante sunt proiectate să se desfășoare (de exemplu, manualul poate preciza: „<i>pentru a înregistra utilizarea măsurată, personalul de producție autorizat înregistrează datele direct în sistemul computerizat; sistemul are domenii completate în prealabil cu numele și locația fiecărei unități și</i>

Referința	Îndrumări, considerente ilustrative și exemple de proceduri	
	<p>Interviewarea conducerii, de exemplu, despre modul în care entitatea:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Își stabilește limita la nivel organizațional și identifică unitățile care trebuie incluse. • Măsoară și înregistrează consumul de apă (de exemplu, cine citește contoarele de apă; cum este realizat bilanțul masic?) • Centralizează, verifică și raportează în raport cu criteriile, inclusiv pentru prezentare și descriere. <p>Interviewarea conducerii pentru a înțelege:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mediul de control, inclusiv „tonul la vârf”; dacă sistemele sunt elaborate sau în curs de dezvoltare, automate sau manuale, descentralizate sau gestionate la nivel central. • Sistemele informaționale utilizate și interfețele (de exemplu, cum este centralizat consumul de apă din diferite surse, utilizând diverse sisteme). <p>Interviewarea conducerii pentru a înțelege:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Comunicarea rolurilor și responsabilităților în privința raportării. • Rezultatele procesului de gestionare a riscurilor privind EER al entității (de exemplu, consumul de apă poate fi monitorizat și gestionat cu atenție în zonele cu deficit de apă). • Activitățile de control implementate pentru a întocmi informațiile privind EER în conformitate cu criteriile. 	<p><i>unitățile de măsură; progresia către următorul ecran nu este activată până când nu sunt completate toate domeniile, iar înregistrările sunt în intervalul predeterminat permis pentru fiecare domeniu”),</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Să verifice documentația testării referitoare la acceptarea utilizatorilor (UAT) și remediarea punctelor slabe ale proiectării identificate în timpul UAT, • Să verifice dovezile referitoare la instruirea personalului în privința modului de desfășurare a controalelor, • Să realizeze o evaluare pentru a confirma înțelegerea proceselor și controalelor aferente implementate sau • Să observe controalele care sunt realizate (de exemplu, practicianul poate solicita personalului de producție să îi arate cum este citit consumul de apă din contoare și cum sunt înregistrate datele în sistemul computerizat, permițându-i practicianului să constate dacă există domenii predeterminate care trebuie completate (așa cum sunt precizate în proiect) și ce se întâmplă dacă măsurările care se încearcă a fi înregistrate se află în afara intervalului predefinit).

	Referința	Îndrumări, considerente ilustrative și exemple de proceduri	
<p>Proiectarea și efectuarea procedurilor pentru a obține probe</p>	<p>ISAE 3000 (revizuit) 48L/R-49L/R Capitolele 8, 11</p>	<p>Practicianul poate analiza de ce zona (zonele) a(u) fost identificată (identificate) ca fiind locul în care este probabil să apară o denaturare semnificativă. De exemplu, printre alte motive, poate fi din cauza:</p> <ul style="list-style-type: none"> Naturii inerente a subiectului implicit; incertitudinii sau raționamentului în măsurarea, evaluarea sau prezentarea sa; sau deoarece pot cu ușurință să lipsească aspecte ale acestuia – de exemplu, este mai probabil ca o denaturare semnificativă să apară în informațiile în care sunt implicate calcule ale bilanțului masic decât atunci când consumul de apă este citit direct de la contor. Complexității organizației, dispozițiilor privind proprietatea și controlul acesteia sau extinderii sale geografice. Sistemelor și proceselor care sunt mai puțin automate sau sunt încă în curs de elaborare, astfel încât există o probabilitate mai mare a erorilor umane, a deficiențelor în prelucrare sau a oportunității de intervenție neautorizată. Stimulentelor pentru a denatura; de exemplu, dacă trebuie îndeplinit un anumit obiectiv de performanță cu scopul de a menține o autorizație de operare sau de a evita amenzi. <p>Cu cât este mai mare probabilitatea de denaturare semnificativă identificată, cu atât mai convingătoare trebuie să fie probele necesare.</p> <p>Totuși, în unele misiuni de asigurare limitată, practicienii pot proiecta și efectua mai multe proceduri de asigurare pentru a răspunde riscurilor de denaturare semnificativă evaluate, dar nu trebuie să facă acest lucru dacă nu li se impune prin ISAE-uri specifice.</p> <p>Săgețile de mai jos sunt exemple de proceduri de-a lungul intervalului de asigurare limitată. Procedurile necesare pentru a obține o asigurare semnificativă în circumstanțele misiunii pot varia și le pot include pe cele indicate în săgețile de mai jos, dar nu sunt limitate la acestea. Ce este semnificativ într-o misiune specifică este un raționament profesional care depinde de circumstanțele misiunii, inclusiv nevoile de informare ale utilizatorilor vizați ca grup, criteriile și subiectul implicit al misiunii (a se vedea și punctele A4-A7 din Standard).</p>	<p>La proiectarea și efectuarea unor proceduri suplimentare pentru a răspunde riscurilor de denaturare semnificativă evaluate, practicianul poate analiza motivele evaluării unor astfel de riscuri. În timp ce motivele de nivel înalt pot fi similare celor prevăzute în coloana din stânga, motivele pot fi analizate la un nivel mai detaliat (de exemplu, la nivelul aserțiunii), așa încât este probabil să includă analizarea unor motive precum:</p> <ul style="list-style-type: none"> Limitările inerente ale capacităților dispozitivelor de măsurare (de exemplu, contoarele de apă) sau frecvența insuficientă a calibrării acestora. Erorile sau raționamentele necorespunzătoare făcute la măsurarea, evaluarea sau descrierea informațiilor specifice, inclusiv în ipotezele utilizate la realizarea estimărilor, utilizarea unor date de bază inexacte sau incomplete pe care se bazează estimările sau în circumstanțele în care sunt implicate calcule complexe (de exemplu, atunci când este utilizată o abordare a bilanțului masic pentru a calcula apa extrasă). Riscul ca aspecte neidentificate ale subiectului implicit să lipsească, de exemplu, ca urmare a unor evenimente sau tranzacții din afara desfășurării normale a activității, deoarece persoana care întocmește raportul se bazează pe un terț pentru informații (de exemplu, cititoare de contoare externe sau

	Referința	Îndrumări, considerente ilustrative și exemple de proceduri
		<p>firme de inginerie pentru a calcula apa extrasă) sau din cauza scurgerilor de apă nedectate sau apelor uzate sau a unor situații similare.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Modul în care punctele slabe din proiectarea controalelor sau funcționarea ineficientă a controalelor ar putea genera erori, deficiențe în prelucrare sau oportunitatea unei intervenții neautorizate. <p>Practicianul analizează probabilitatea unei denaturări semnificative cauzate de caracteristicile specifice ale subiectului implicit privind EER (riscul inerent) și măsura în care practicianul intenționează să se bazeze pe eficacitatea cu care funcționează controalele la stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii altor proceduri.</p> <p>Practicianul proiectează și efectuează proceduri pentru a obține suficiente probe adecvate în ceea ce privește eficacitatea cu care funcționează controalele (pentru a trata riscul de control) atunci când:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Există așteptări conform cărora controalele relevante pentru misiunea de asigurare privind EER funcționează în mod eficace sau • Alte proceduri decât testarea controalelor nu pot furniza suficiente probe adecvate la nivelul

Referința	Îndrumări, considerente ilustrative și exemple de proceduri
	<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 60%; background-color: #e0e0e0; padding: 10px;"> <div style="border: 1px solid #0070c0; padding: 5px; margin-bottom: 10px;"> <p>Realizarea unor cercetări și efectuarea altor proceduri pentru a trata domeniul (domeniile) în care este probabil să apară o denaturare semnificativă. În baza rezultatelor cercetărilor și procedurilor, stabilirea necesității unor proceduri suplimentare. A se vedea punctele A113-A117 din Standard.</p> </div> <div style="border: 1px solid #0070c0; padding: 5px; margin-bottom: 10px;"> <p>Efectuarea unor proceduri diferite, mai extinse – de exemplu, procedurile analitice pot fi adecvate atunci când există o relație între informațiile specifice și alte informații relevante, astfel încât practicianul să poată fi capabil să prezinte previziuni și să compare acele previziuni cu informațiile specifice reale.</p> </div> <div style="border: 1px solid #0070c0; padding: 5px;"> <ul style="list-style-type: none"> Efectuarea unor proceduri analitice la un nivel mai dezagregat și efectuarea unor proceduri referitoare la fiabilitatea datelor utilizate ca bază pentru procedurile analitice Efectuarea unor teste de detaliu, dar într-o măsură mai mică decât pentru o misiune de asigurare rezonabilă (adică natura testelor poate fi similară, dar pot fi selectate pentru testare un eșantion mai mic sau mai puține unități). </div> </div> <div style="width: 35%; background-color: #0070c0; color: white; padding: 10px;"> <p>tipului de denaturare care ar putea apărea (la nivelul aserțiunii); de exemplu, cuantificarea consumului de apă poate include procese care sunt foarte automatizate, cu o intervenție manuală neînsemnată sau fără nicio intervenție manuală, ca de pildă atunci când informațiile relevante sunt înregistrate, prelucrate și raportate numai în format electronic sau când prelucrarea datelor activității este integrată într-un sistem de raportare operațională sau financiară bazat pe tehnologia informației. În astfel de cazuri, probele pot fi disponibile numai în format electronic, suficiența și gradul lor de adecvare depinzând de eficacitatea controalelor.</p> <p>Dacă sunt detectate devieri de la controalele menite să li se acorde încredere, practicianul poate adresa întrebări specifice pentru a înțelege aspectul (aspectele) și consecințele potențiale și pentru a stabili dacă:</p> <ul style="list-style-type: none"> Testele controalelor efectuate asigură o bază adecvată pentru încrederea acordată controalelor relevante, Sunt necesare teste suplimentare ale controalelor sau Riscurile potențiale de denaturare semnificativă trebuie tratate de alte proceduri, deoarece încrederea acordată eficacității cu care funcționează controalele relevante nu este justificată. </div> </div>

	Referința	Îndrumări, considerente ilustrative și exemple de proceduri
		<p>Indiferent de riscurile de denaturare semnificativă evaluate, practicianul poate proiecta și efectua teste de detaliu sau proceduri analitice <u>în plus</u> față de testele controalelor relevante (dacă există), pentru aspectele semnificative ale informațiilor specifice privind EER. De exemplu, practicianul poate analiza dacă trebuie efectuate proceduri de confirmare externe (de exemplu, atunci când consumul de apă este stabilit de o firmă terță de ingineri în numele entității). Dacă trebuie efectuate proceduri de confirmare, acestea sunt efectuate de obicei sub controlul direct al practicianului, de la inițierea cererii de confirmare până la primirea răspunsului de confirmare, evitându-se orice implicare a informațiilor specifice privind EER de către persoana care întocmește raportul.</p> <p>Cu cât este mai mare riscul de denaturare semnificativă evaluat, cu atât mai persuasive trebuie să fie probele pe care practicianul trebuie să le caute.</p>

	Referința	Îndrumări, considerente ilustrative și exemple de proceduri	
<p>Procedurile referitoare la estimări, inclusiv pentru informațiile prospective</p>	<p>ISAE 3000 (revizuit) 48 L/R-49L/R</p>	<p>Săgețile de mai jos sunt exemple de proceduri de-a lungul intervalului de asigurare limitată. Procedurile necesare pentru a obține o asigurare semnificativă în circumstanțele misiunii pot să varieze și pot include, dar nu sunt limitate la, cele indicate în săgețile de mai jos. Ceea ce este semnificativ într-o misiune specifică este un raționament profesional care depinde de circumstanțele misiunii, inclusiv nevoile de informare ale utilizatorilor vizați ca grup, criteriile și subiectul implicat al misiunii (a se vedea și punctele A4-A7 din Standard).</p>	<p>În baza riscurilor de denaturare semnificativă evaluate, procedurile pot include, de exemplu, evaluarea măsurii în care:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Entitatea a aplicat în mod corespunzător dispozițiile criteriilor aplicabile relevante pentru estimări. • Metodele pentru realizarea estimărilor sunt adecvate și au fost aplicate în mod consecvent sau a măsurii în care modificările, dacă există, sunt adecvate în circumstanțele respective. <p>Ținând cont de natura estimării, pot fi luate una sau mai multe dintre următoarele măsuri:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Testarea modului în care entitatea a făcut estimarea și a datelor pe care se bazează aceasta, evaluând: <ul style="list-style-type: none"> – gradul de adecvare al metodei de cuantificare și – caracterul rezonabil al ipotezelor utilizate. • Testarea eficacității cu care funcționează controalele în privința modului în care entitatea a făcut estimarea. • Realizarea unei estimări punctuale sau a unui interval pentru a evalua estimarea entității; în acest scop:

	Referința	Îndrumări, considerente ilustrative și exemple de proceduri	
		<p>Interviewarea conducerii:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ce presupuneri au fost utilizate pentru a întocmi estimările și ce sursă de informații a fost utilizată ca bază la care sunt aplicate ipotezele • Dacă metodele au fost aplicate în mod consecvent sau dacă au existat modificări începând cu perioada anterioară și care a fost impactul acelor modificări <p>Efectuarea procedurilor analitice asupra estimărilor.</p> <p>• Analizarea sursei ipotezelor utilizate, dacă ipotezele par a fi rezonabile sau nu, modul în care persoana care întocmește raportul a luat în considerare alternativele și de ce au fost respinse alternativele</p> <p>• Evaluarea măsurii în care metodele utilizate sunt adecvate și a măsurii în care entitatea a aplicat în mod corespunzător criteriile aplicabile relevante pentru estimări.</p> <p>După caz, efectuarea uneia sau a mai multor proceduri indicate în coloana din partea dreaptă (de culoare albastru cel mai închis) de alături.</p>	<ul style="list-style-type: none"> – dacă sunt utilizate ipoteze sau metode care diferă de cele utilizate de persoana care întocmește raportul, înțelegerea ipotezelor sau metodelor persoanei care întocmește raportul suficient cât să se poată stabili că estimarea punctuală sau intervalul care este realizat ține cont de variabilele relevante și evaluarea oricăror diferențe semnificative din estimarea punctuală a entității. – dacă se ajunge la concluzia că un interval este adecvat – de exemplu, atunci când sunt analizate anumite informații prospective cu un orizont de timp pe termen lung – să reducă intervalul, în baza probelor disponibile, până când toate rezultatele sunt în intervalul considerat rezonabil.

	Referința	Îndrumări, considerente ilustrative și exemple de proceduri
Cumularea și evaluarea denaturărilor cantitative	ISAE 3000 (revizuit) 51 Capitolul 9	Cumularea denaturărilor cantitative necorectate (altele decât cele care sunt în mod clar neînsemnate și stabilirea măsurii în care denaturările necorectate sunt semnificative, în mod individual sau împreună, având în vedere amploarea, natura și circumstanțele apariției prezentărilor eronate.
Cumularea și evaluarea denaturărilor calitative	ISAE 3000 (revizuit) 51 Capitolul 9	Cumularea denaturărilor calitative necorectate (de exemplu, enumerând unde sunt amplasate în informațiile calitative, contextul acestora și motivul pentru care sunt considerate denaturări). Analizarea efectului denaturărilor calitative necorectate asupra aspectului informațiilor specifice privind EER la care se referă acestea, precum și al informațiilor privind EER în ansamblu. Stabilirea măsurii în care denaturările necorectate sunt semnificative, în mod individual sau atunci când sunt analizate împreună cu alte denaturări necorectate, luând în considerare natura și circumstanțele apariției denaturărilor.
Alte informații	ISAE 3000 (revizuit) 62 Capitolele 8 , 10 , 11 , 12	Atunci când documentele care conțin informațiile specifice și raportul de asigurare cuprind alte informații, practicianul trebuie să citească acele alte informații în scopul identificării consecvențelor semnificative, dacă există, cu informațiile specifice sau raportul de asigurare.
Formularea concluziei privind asigurarea	ISAE 3000 (revizuit) 64-66 Capitolele 8 , 9 , 10 , 11	<p>Dacă există probe insuficiente pentru a susține concluzia practicianului, există o limitare a ariei de acoperire și este necesară modificarea concluziei privind asigurarea sau retragerea.</p> <p>Practicianul nu poate fi de acord cu modificarea condițiilor misiunii (de exemplu, cu solicitarea persoanei care întocmește raportul de a omite câteva surse de apă utilizate, pentru care există probe insuficiente) acolo unde nu există nicio justificare rezonabilă pentru a face acest lucru.</p> <p>Practicianul nu poate fi de acord cu modificarea termenelor misiunii atunci când nu există nicio justificare rezonabilă pentru a face acest lucru. Incapacitatea de a obține suficiente probe adecvate pentru a formula o concluzie rezonabilă nu reprezintă un motiv acceptabil pentru a trece de la o misiune de asigurare rezonabilă la o misiune de asigurare limitată.</p>

	Referința	Îndrumări, considerente ilustrative și exemple de proceduri	
Raportarea	ISAE 3000 (revizuit) 67-71	A se vedea Capitolul 12 și raportul de asigurare limitată ilustrativ.	A se vedea Capitolul 12 și raportul de asigurare limitată ilustrativ.

Structurile și procesele care sprijină operațiunile IAASB sunt facilitate de International Federation of Accountants® sau IFAC®.

IAASB și IFAC nu își asumă responsabilitatea pentru nicio pierdere cauzată vreunei persoane care acționează sau decide să nu acționeze în conformitate cu materialul din această publicație, indiferent dacă respectiva pierdere este cauzată de neglijență sau din alte motive.

Standardele Internaționale de Audit, Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare, Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire, Standardele Internaționale privind Serviciile Conexe, Standardele Internaționale privind Controlul Calității, Notele Internaționale de Practică privind Auditul, proiectele de expunere, documentele consultative și alte publicații ale IAASB sunt publicate de IFAC și fac obiectul drepturilor de autor ale acesteia.

Drepturi de autor © aprilie 2021 ale IFAC. Toate drepturile rezervate. Se acordă permisiunea de a face copii după această lucrare în scopul obținerii unei expuneri cât mai mari și a cât mai multor comentarii, cu condiția ca fiecare copie să includă următoarea declarație privind drepturile de autor: „*Drepturi de autor © aprilie 2021 ale International Federation of Accountants® sau IFAC®. Toate drepturile rezervate. Utilizat cu permisiunea IFAC. Se acordă permisiunea de a face copii după această lucrare în scopul obținerii unei expuneri cât mai mari și a cât mai multor comentarii.*”

„International Auditing and Assurance Standards Board”, „International Standards on Auditing”, „International Standards on Assurance Engagements”, „International Standards on Review Engagements”, „International Standards on Related Services”, „International Standards on Quality Control”, „International Auditing Practice Notes”, „IAASB”, „ISA”, „ISAE”, „ISRE”, „ISRS”, „ISQC”, „IAPN” și sigla IAASB sunt mărci comerciale ale IFAC sau mărci comerciale înregistrate și mărci de serviciu ale IFAC în Statele Unite și în alte țări.

Pentru informații privind drepturile de autor, mărcile comerciale și permisiunile, accesați [permisiuni](#) sau contactați permissions@ifac.org.

Documentul *Îndrumări fără valoare de normă referitoare la aplicarea ISAE 3000 (revizuit) în misiunile de asigurare a raportărilor privind sustenabilitatea și a altor raportări externe extinse (EER)*, publicat de International Federation of Accountants (IFAC) în aprilie 2021 în limba engleză, a fost tradus în limba română de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) în mai 2022 și a fost reprodus cu permisiunea IFAC. Textul aprobat al documentului *Îndrumări fără valoare de normă referitoare la aplicarea ISAE 3000 (revizuit) în misiunile de asigurare a raportărilor privind sustenabilitatea și a altor raportări externe extinse (EER)* este cel publicat de IFAC în limba engleză. IFAC nu își asumă nicio responsabilitate pentru acuratețea și caracterul complet al traducerii sau pentru orice acțiuni care ar putea decurge ca urmare a acesteia.

Textul în limba engleză al documentului *Îndrumări fără valoare de normă referitoare la aplicarea ISAE 3000 (revizuit) în misiunile de asigurare a raportărilor privind sustenabilitatea și a altor raportări externe extinse (EER)* © aprilie 2021 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Textul în limba română al documentului *Îndrumări fără valoare de normă referitoare la aplicarea ISAE 3000 (revizuit) în misiunile de asigurare a raportărilor privind sustenabilitatea și a altor raportări externe extinse (EER)* © mai 2022 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Titlul original: *Non-Authoritative Guidance on Applying ISAE 3000 (Revised) to Sustainability and Other Extended External Reporting (EER) Assurance Engagements April 2021* (retitled December 2021).

Contactați permissions@ifac.org pentru permisiunea de a reproduce, a stoca, a transmite sau a utiliza acest document în alte scopuri similare.

ISBN: 978-606-580-176-9

IAASB

**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