



**DOCUMENT-SUPORT FĂRĂ VALOARE DE NORMĂ:
EXEMPLE ILUSTRATIVE REFERITOARE LA ANUMITE
ASPECTE SELECTATE ALE MISIUNILOR DE ASIGURARE
A RAPORTĂRIILOR PRIVIND SUSTENABILITATEA
ȘI ALTE RAPORTĂRI EXTERNE EXTINSE (EER)**

CUPRINS

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

Introducere	2
Exemplul 1: Ilustrarea raționamentelor practicianului privind competența echipei misiunii.....	3
Exemplul 2: Ilustrarea unei misiuni de asigurare privind EER care ar putea să nu aibă un scop rațional....	6
Exemplul 3: Ilustrarea unui „program continuu” de asigurare care poate avea un scop rațional	8
Exemplul 4: Ilustrarea considerentelor practicianului la stabilirea gradului de adecvare al criteriilor....	9
Exemplul 5: Ilustrarea procesului entității de identificare a subiectelor de raportare care trebuie incluse în raportul său privind sustenabilitatea, elaborat utilizând drept criterii Standardele GRI	11
Exemplul 6: Ilustrarea modului în care practicianul ar putea utiliza aserțiunile la analizarea tipului de denaturări care ar putea apărea în informațiile specifice	18
Exemplul 7: Ilustrarea considerentelor practicianului pentru a obține probe referitoare la raportarea din sectorul public cu privire la calitatea serviciilor medicale dintr-un spital	22
Exemplul 8: Ilustrarea măsurii în care informațiile din raportul privind EER rezultă din aplicarea criteriilor sau a măsurii în care sunt „alte informații”	27
Exemplul 9: Ilustrarea considerentelor practicianului atunci când informațiile specifice cuprind atât informații nefinanciare, cât și financiare incluse în comentariile conducerii unei entități, întocmite utilizând criterii bazate atât pe legislația teritorială, cât și pe Standardele GRI	30
Exemplul 10: Ilustrarea considerentelor practicianului în ceea ce privește utilizarea drept criterii a Cadrelui general de raportare integrată	38
Exemplul 11: Ilustrarea considerentelor practicianului în contextul unei declarații privind performanța sectorului public	48
Exemplul 12: Ilustrarea stabilirii de către practician a gradului de adecvare al criteriilor pentru întocmirea informațiilor specifice calitative și cantitative privind capitalul intelectual al unei entități	51
Exemplul 13: Ilustrarea considerentelor practicianului la obținerea probelor, inclusiv pentru informațiile utilizate de către persoana care întocmește raportul din surse de informații externe și de pe site-uri multiple	57
Exemplul 14: Ilustrarea informațiilor calitative care nu rezultă din aplicarea criteriilor adecvate, sau rezultă din aplicarea greșită a criteriilor, și a considerentelor practicianului privind „alte informații”	65
Exemplul 15: Ilustrarea considerentelor legate de informațiile prospective, calitative și „alte informații” utilizând drept criterii Standardele SASB	68
Exemplul 16: Ilustrarea considerentelor pentru practician în contextul unei misiuni referitoare la prezentările unei entități pentru a evalua recomandările Grupului operativ privind prezentarea informațiilor financiare aferente schimbărilor climatice („TCFD”)	74
Exemplul 17: Ilustrarea considerentelor practicianului la evaluarea denaturărilor cantitative și calitative din informațiile specifice privind EER	79

Introducere

1. Acest Supliment la îndrumările fără valoare de normă ale IAASB: [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 \(EER\)](#) („îndrumările”) oferă exemple practice suplimentare ale aplicării aspectelor îndrumărilor. Exemplele furnizate în îndrumări sunt, în general, exemple scurte, care ilustrează conceptele prezentate în îndrumări așa cum pot fi acestea aplicate în circumstanțe mai puțin complexe ale misiunii. Exemplele mai detaliate din acest Supliment sunt exemple suplimentare proiectate să ilustreze conceptele prezentate în îndrumări așa cum pot fi acestea aplicate în contextul:
 - a) Unor circumstanțe mai complexe ale misiunii; și
 - b) Unei game de cadre generale de raportare.
2. Fiecare exemplu stabilește un „model de fapt” care explică circumstanțele utilizate în acel exemplu, inclusiv, în măsura în care este relevant pentru exemplu:
 - a) Ce cadru general (cadre generale) de raportare a utilizat entitatea pentru a-și elabora raportul privind EER;
 - b) Industria în care activează entitatea;
 - c) Circumstanțele respectivei misiuni, inclusiv dacă trebuie obținută o asigurare limitată sau o asigurare rezonabilă; și
 - d) Conceptul (conceptele) pe care exemplul este proiectat să îl (le) ilustreze.
3. Nu toate conceptele prezentate în îndrumări sunt ilustrate în exemple. Fiecare exemplu poate ilustra unul sau mai multe aspecte ale îndrumărilor, iar exemple diferite pot ilustra aspecte diferite. **Exemplele nu sunt menite să sugereze fie „bunele practici”, fie singura cale de a trata aspectele stabilite în modelul de fapt; acestea sunt incluse doar în scopuri ilustrative. De asemenea, exemplele nu sunt exhaustive, deoarece ilustrează doar o selecție a procedurilor pe care le poate efectua practicianul în legătură cu modelul de fapt stabilit.**
4. Pentru asistență cu privire la vizualizare, sunt furnizate referințe, cu hyperlinkuri, din acest Supliment la îndrumări atunci când exemplele din acest Supliment pot oferi materiale utile suplimentare în contextul conceptelor prezentate în îndrumări. Referințele din acest Supliment sunt la capitolele sau punctele din îndrumări, cu excepția cazurilor în care se indică altfel.
5. Terminologia utilizată atât în acest Supliment, cât și în îndrumări este consecventă cu cea utilizată în 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”), atunci când conceptele care sunt ilustrate în exemple sunt tratate în Standard. Atunci când este necesar, sunt identificați și explicați alți termeni și, în ce privește îndrumările, sunt stabiliți în Anexa 1: *„Termeni utilizați în aceste îndrumări”*. În continuare, în cadrul exemplelor, demonstrarea **scepticismului profesional** sau exercitarea **raționamentului profesional** este identificată prin simboluri:



Exemplul 1: Ilustrarea raționamentelor practicianului privind competența echipei misiunii

(Ilustrează aplicarea îndrumărilor la: Capitolul 1)

Model de fapt	
O companie care fabrică celuloză și hârtie raportează anual cu privire la activitățile și impactul său privind ESG. Aceasta produce atât celuloză albită, cât și celuloză nealbită într-un proces de producție continuu care utilizează diferite surse de energie. La fața locului sunt instalate contoare de apă pentru a înregistra consumul de apă al companiei. Contoarele sunt verificate și calibrate anual de către compania de utilități. Apa uzată este deversată de către companie în canalele colectoare. Recent, compania și-a extins instalațiile de producție și instalația de tratare a apelor și a instalat o membrană de osmoză inversă („RO”) pentru a face față cererii crescute. Persoana care întocmește raportul a explicat că, pe termen scurt, pentru a gestiona fluxul crescut al canalelor colectoare, entitatea pompează o parte din apa uzată direct în canalele colectoare și o foarte mică parte direct într-un râu din apropiere, ocolind sistemul de tratare. Intenția este ca, până la sfârșitul primului trimestru al următoarei perioade de raportare, toată apa uzată să curgă prin sistemul de tratare, în loc ca o parte din apa uzată să îl ocolească. Sistemul de tratare cuprinde un debitmetru masic. Fluxurile înregistrate de debitmetru sunt raportate autorității locale, care utilizează informațiile pentru a calcula încărcăturile canalelor colectoare. Raportul privind sustenabilitatea al companiei este elaborat în mod voluntar, spre deosebire de informațiile cu privire la consumul biochimic de oxigen („BOD”), care este prevăzut de reglementări să fie raportat și asigurat în mod independent (asigurare rezonabilă). Agenția de mediu utilizează informațiile pentru a reevalua licența de exploatare a companiei. În trecut, compania a respectat condițiile sale de autorizare, dar noua legislație, care a intrat în vigoare în anul curent, a prevăzut o reducere a nivelurilor de BOD. Compania își utilizează propriii oameni de știință pentru a efectua testarea și calculele privind BOD. Partenerul de misiune a fost partenerul de audit al situației financiare a companiei timp de mulți ani și are cunoștințe și experiență adecvate cu privire la industrie. Acesta va fi primul an al partenerului de misiune în care conduce misiunea privind EER. Compania a solicitat asigurare cu privire la informațiile specifice prezentate în tabelul de mai jos.	
Informații specifice	Nivelul de asigurare solicitat
Emisii de GES de tipul 1 (tone de CO ₂ e)	Limitat
Emisii de GES de tipul 2 (tone de CO ₂ e)	Limitat
Apă extrasă (m ³)	Limitat
Apă uzată (m ³)	Limitat
Consumul biochimic mediu de oxigen (BOD) (mg/L)	Rezonabil

În acest exemplu, partenerul de misiune are competență în misiunile de asigurare și cunoștințe adecvate despre companie și industria sa din experiența ca partener de audit al situației financiare, dar nu are experiență anterioară cu misiunea privind EER. Partenerul de misiune poate considera că este necesar să includă în echipa misiunii una sau mai multe persoane cu competență adecvată în ceea ce privește subiectul specific în măsurarea sau evaluarea poluării apei și emisiilor de gaze cu efect de seră. Partenerul de misiune poate identifica una sau mai multe persoane care au în mod colectiv astfel de competență în privința subiectului specific, precum și competență de asigurare adecvată pentru a efectua procedurile de asigurare referitoare la emisiile de GES. Cu toate acestea, în caz contrar, partenerul de misiune ar putea fi nevoit să contracteze activitatea unui expert separat al practicianului.



Apa extrasă este măsurată și facturată de către autoritatea locală, astfel că este probabil să fie relativ simplu pentru echipa misiunii să obțină probe pentru acest indicator-cheie de performanță („KPI”).

În legătură cu apa uzată și KPI BOD, compania a instalat noul sistem RO pe parcursul anului (noi procese și controale), apa uzată și KPI BOD fac obiectul atenției autorității locale și agenției de mediu (utilizatori care pot avea toleranță scăzută pentru denaturarea informațiilor), testul privind BOD este supus mai multor variații și posibile interferențe, iar metodele de testare și calcul sunt complexe (subiect specific complex, care face obiectul unor incertitudini), așa încât, în sensul KPI BOD, partenerul de misiune consideră că va fi nevoie de un expert în subiectul specific.



Proprii oameni de știință ai companiei (experții conducerii) efectuează testele privind BOD, iar echipa misiunii poate utiliza activitatea acelor experți, dar înainte de a proceda astfel, aceasta va trebui să evalueze competența, capabilitățile și obiectivitatea acelor experți, să înțeleagă activitatea lor și să evalueze gradul de adecvare al activității acestora ca probă – a se vedea punctul 54 din Standard.



În timp ce experții conducerii efectuează testarea și calculele privind BOD (lipsa independenței și posibilitatea subiectivismului), partenerul de misiune poate considera că este necesar să colaboreze cu un expert al practicianului pentru ca acesta să evalueze activitatea expertului conducerii și ipotezele și metodele utilizate de acel expert. De asemenea, într-un astfel de caz, conform punctului 52 din Standard, aceștia trebuie să evalueze competența, capabilitățile și obiectivitatea expertului practicianului, să cunoască suficient de bine domeniul de competență al expertului practicianului, să convină asupra naturii, ariei de acoperire și obiectivelor activității acelui expert și să evalueze caracterul adecvat al acelei activități pentru scopurile lor. A se vedea punctele A121-135 din Standard pentru materiale privind aplicarea și alte materiale explicative suplimentare referitoare la aceste dispoziții.



În acest exemplu, partenerul de misiune, pe baza:

- Evaluării echipei misiunii;
- Propriei sale cunoașteri a entității și a activității sale; și
- Identificării utilizatorilor vizați ai raportului de asigurare,

a identificat următoarele domenii în care este probabil să apară o denaturare (pentru GES, apa extrasă și apa uzată) sau în care există un risc de denaturare semnificativă (BOD). Acestea au fost comunicate echipei misiunii și oricăror experți ai practicianului, astfel încât procedurile de asigurare să poată fi proiectate și efectuate pentru a trata domeniile identificate (asigurare limitată) sau pentru a răspunde riscurilor evaluate (asigurare rezonabilă), după caz:

- Posibilitatea ca volumul estimat al apei care ocolește sistemul de tratare RO să fie denaturat în mod semnificativ; de asemenea, este neclar:
 - Cât din apa uzată este deversată direct în râul din apropiere;



- Dacă autoritatea locală prevede ca toată apa uzată să fie eliminată în canalele colectoare mai degrabă decât direct în cursurile de apă; și
- Dacă există alte implicații ale deversării apei uzate direct în râu decât o taxă mai mică percepută companiei pentru apa uzată.
- Posibilitatea ca BOD aferent apei care ocolește sistemul de tratare al deșeurilor să nu fie deloc măsurat și raportat și să fie semnificativ mai mare decât rezultatul raportat, posibil încălcând condițiile de autorizare; acest risc poate fi exacerbă de dispoziția de a reduce BOD în anul curent.
- Utilizarea de către conducere a propriilor săi oameni de știință pentru a măsura și a calcula BOD și considerentele cu privire la gradul de adecvare al ipotezelor și metodelor utilizate și potențialul de subiectivism al conducerii din cauza lipsei de independență a acestora. Ca parte a evaluării stimulentei pentru denaturare, echipa misiunii ar putea dori să analizeze cât de aproape este BOD raportat de încălcarea limitei acceptabile și care ar fi consecințele dacă limita ar fi încălcată.

În acest exemplu, toate denaturările identificate în cursul efectuării procedurilor de asigurare de către membrii echipei misiunii trebuie cumulate (dacă este necesar, clasificate în funcție de fiecare aspect al informațiilor specifice la care se referă acestea) și discutate cu echipa misiunii și orice experți externi ai practicianului pentru a le permite să analizeze măsura în care pot exista implicații pentru alte părți ale misiunii. De asemenea, partenerul de misiune poate analiza dacă este necesar să se modifice nivelul gestionării, supervizării și revizuirii activității echipei misiunii și a oricărui expert al practicianului și măsura în care aceștia înțeleg implicațiile riscurilor identificate.



Exemplul 2: Ilustrarea unei misiuni de asigurare privind EER care ar putea să nu aibă un scop rațional

(Ilustrează aplicarea îndrumărilor la: Capitolul 3; punctul 94)

Model de fapt
O companie multinațională mare producătoare de băuturi își raportează voluntar performanța privind mediul, socială și referitoare la guvernanță în raportul său privind EER. Raportul cuprinde o serie de indicatori-cheie de performanță pentru operațiunile sale din întreaga lume, inclusiv emisiile de gaze cu efect de seră, consumul de apă, apa uzată, deșeurile reciclate, deșeurile eliminate la groapa de gunoi, absența de la locul de muncă din cauza accidentelor și investițiile în comunitate, printre alte subiecte specifice. Aceasta raportează în beneficiul acționarilor, clienților și furnizorilor săi pentru a arăta că își ia în serios responsabilitatea corporativă socială. Compania a solicitat asigurare cu privire la toți acești indicatori, care sunt raportați drept informații agregate pentru toate operațiunile sale, dar ar dori să excludă consumul de apă și apa uzată din aria de acoperire a asigurării pentru operațiunile sale din Africa deoarece, ca urmare a răspândirii geografice și a faptului că toate înregistrările sunt păstrate la filialele locale, va fi dificil și costisitor pentru practicianul care oferă servicii de asigurare să obțină probele necesare. Aceste operațiuni sunt mici în comparație cu cele din Europa și Statele Unite. Criteriile cadrului general utilizat de către entitate pentru elaborarea informațiilor specifice precizează pentru măsurare consumul de apă și apa uzată pentru toate operațiunile asupra cărora entitatea are control operațional în toate regiunile geografice.

În acest exemplu, practicianul stabilește dacă sunt prezente condițiile prealabile, inclusiv măsura în care criteriile sunt adecvate și există un scop rațional al misiunii. Criteriile, care întrunesc caracteristicile referitoare la exhaustivitate și neutralitate ale criteriilor adecvate, specifică faptul că în aria de acoperire trebuie să fie cuprinse consumul de apă și apa uzată pentru toate operațiunile companiei, mai degrabă decât numai pentru o selecție a operațiunilor sale, dar persoana care întocmește raportul a solicitat ca informațiile specifice pentru misiunea de asigurare pentru acești doi indicatori să nu cuprindă informațiile pentru operațiunile din Africa.

În timp ce utilizatorii vizați ar putea fi mai interesați de operațiunile mari, în acest exemplu există trei factori care pot genera îngrijorare în ceea ce privește operațiunile din Africa:

- Apa este limitată în anumite părți ale Africii; este probabil ca indicatorii aferenți consumului de apă și apei uzate să aibă o importanță deosebită pentru utilizatori, în special dacă admisia este mai mare decât trebuie să fie sau dacă din cauza calității apelor uzate comunitățile locale sunt puse în pericol (adică chiar dacă nu este semnificativ din punct de vedere cantitativ, probabil consumul de apă pentru operațiunile din Africa este semnificativ din punct de vedere calitativ în acest exemplu);
- Indicatorii sunt raportați drept cifre agregate pentru toate operațiunile, mai degrabă decât în funcție de țară, așa că operațiunile din Africa nu sunt identificabile în mod distinct în raport; și
- Faptul că alți indicatori pentru operațiunile din Africa sunt incluși în aria de acoperire propusă a asigurării, dar persoana care întocmește raportul dorește să excludă apa ridică semne de întrebare.



Selectarea doar a acelor părți ale informațiilor incluse în raportul privind EER care sunt mai ușor de asigurat sau care prezintă entitatea într-o lumină favorabilă poate pune sub semnul întrebării măsura în care exhaustivitatea și neutralitatea criteriilor au fost aplicate în mod adecvat și scopul rațional al misiunii. Trebuie să existe o relație coerentă între informațiile specifice, criterii și subiectul implicit (adică utilizarea criteriilor aplicabile pentru a măsura sau a evalua subiectul implicit trebuie să ducă la informații specifice care se află în aria de acoperire a misiunii de asigurare). De asemenea, trebuie să fie prezente și celelalte condiții prealabile pentru acceptarea misiunii de asigurare propuse.

Exemplul 3: Ilustrarea unui „program continuu” de asigurare care poate avea un scop rațional

(Ilustrează aplicarea îndrumărilor la: Capitolul 3; punctele 99-106)

Model de fapt
O companie cu operațiuni în diferite locații geografice dorește să obțină asigurare în mod „continuu” în funcție de etapa proiectelor sale legate de programul său continuu de investiții în comunitate. Programul alocă fonduri pentru proiecte de îmbunătățire socială în diferite părți ale lumii. În general, programele trebuie să asigure infrastructură și instruire în domeniul sănătății și al învățământului primar. Odată cu implementarea infrastructurii și cu asigurarea instruirii comunităților locale pentru a putea conduce singure programele, compania se concentrează pe inițierea unui program într-o zonă geografică diferită. De obicei, etapa de inițiere a proiectelor durează între doi și trei ani. După inițiere, compania continuă să asigure un nivel mai mic de finanțare continuă, pentru care comunitățile locale răspund anual la sediul central al companiei. Costurile de inițiere a proiectului și finanțarea continuă pentru fiecare proiect sunt prezentate separat în raportul privind EER al companiei. Utilizatorii raportului privind EER al companiei sunt interesați în primul rând de proiecte în etapa de inițiere, pentru a înțelege dacă finanțarea alocată a avut drept rezultat implementarea unor proiecte care pot fi gestionate de comunități. În consecință, pentru fiecare nou proiect lansat, compania propune să includă informațiile specifice în aria de acoperire a asigurării în fiecare an până la sfârșitul etapei de inițiere a fiecărui proiect. Ulterior, se propune ca informațiile legate de proiectele în curs să fie asigurate doar o dată într-un ciclu de trei ani pentru a reduce costurile. Informațiile legate de finanțarea continuă a fiecărui proiect vor fi raportate în raportul privind EER în fiecare an, dar nu vor face obiectul asigurării în anii următori din cadrul ciclului de trei ani.

În acest exemplu, atunci când stabilește dacă sunt prezente condițiile prealabile, practicianul stabilește măsura în care criteriile sunt adecvate și vor fi puse la dispoziția utilizatorilor vizați pentru a le permite să înțeleagă baza pe care au fost elaborate și asigurate informațiile specifice. Ca parte a stabilirii gradului de adecvare al criteriilor poate fi necesar ca practicianul să analizeze, printre altele:

- Utilizatorii vizați;
- Nevoile de raportare ale acelor utilizatori vizați; și
- Dacă este probabil ca misiunea de asigurare desfășurată ca un „program continuu” să răspundă acelor nevoi.

De asemenea, analizarea acestor aspecte îl poate ajuta pe practician să stabilească dacă misiunea are un scop rațional. Totodată, practicianul poate analiza măsura în care raportul privind EER ar putea fi distribuit pe scară mai largă decât pentru utilizatorii vizați și din ce motiv. În acest exemplu poate exista un scop rațional al bazei continue propuse a asigurării, dar în alte circumstanțe s-ar putea ca un „program continuu” să nu respecte criteriul relevanței răspunzând nevoilor utilizatorilor vizați sau testul „scopului rațional”. Practicianul va trebui să analizeze în fiecare caz circumstanțele specifice ale misiunii.

Un exemplu de caz în care este posibil ca un „program continuu” de asigurare să nu reflecte aplicarea adecvată a criteriilor sau un scop rațional este prevăzut la punctul 106 al îndrumărilor.



Exemplul 4: Ilustrarea considerentelor practicianului la stabilirea gradului de adecvare al criteriilor

(Ilustrează aplicarea îndrumărilor la: Capitolul 5)

Model de fapt
O entitate elaborează un raport privind EER în conformitate cu un cadru general privind EER care cuprinde criterii care îi impun entității să-și raporteze „consumul de apă în perioada de raportare”. Consumul de apă în perioada de raportare este un aspect al subiectului implicit – impactul entității asupra resurselor de apă naturale. Consumul de apă este un atribut cantitativ al activităților entității (volumul „apei”, o resursă naturală inclusă în activitățile entității). Informațiile despre consumul de apă pot sprijini procesul decizional al utilizatorilor vizați în legătură cu impactul unei entități asupra resurselor de apă naturale. Etalonul utilizat în mod obișnuit și bine înțeles (sau baza de evaluare) pentru consumul de apă este o unitate de volum standard, precum un litru sau un galon.

Atunci când stabilește măsura în care criteriile sunt adecvate, practicianul poate lua în considerare întrebări ca:

1. Informațiile despre consumul de apă ar putea sprijini procesul decizional al utilizatorilor vizați în circumstanțele misiunii? (relevanța)
 - Un considerent ar fi cât de semnificativă este apa pentru ceea ce face entitatea, deși probabil majoritatea entităților vor utiliza cel puțin o cantitate de apă. De exemplu:
 - Consumul de apă poate fi mai important pentru un producător decât poate pentru un dezvoltator de programe informatice sau mai important atunci când este obținută din anumite surse, precum apa de suprafață sau apa subterană.
 - Aceasta poate fi mai importantă pentru entitățile cu operațiuni în regiuni cu deficit de apă decât pentru cele care activează în regiuni unde apa este mai abundentă.
 - Răspunsul la această întrebare ar impune anumite cunoștințe referitoare la cine sunt utilizatorii vizați și ce ar putea sprijini procesul lor decizional.
 - Și scopul raportului privind EER poate fi un considerent. De exemplu, consumul de apă:
 - Este mai probabil să sprijine procesul decizional al utilizatorilor vizați atunci când scopul raportului privind EER este să descrie impactul entității asupra mediului.
 - Este puțin probabil să sprijine procesul decizional al utilizatorilor vizați dacă scopul este să descrie procesele de guvernare ale entității.
2. Solicită criteriile informații despre atributele consumului de apă care ar sprijini procesul decizional al utilizatorilor vizați în contextul scopului acestui raport privind EER care trebuie prezentat? (exhaustivitatea)
 - Acest indicator măsoară doar consumul de apă pe o perioadă determinată. Acesta ar putea fi atributul cantitativ care prezintă un interes major pentru utilizatorii vizați (mai degrabă decât temperatura sau greutatea apei). Totuși, informațiile despre alte atribute ale consumului de apă pot sprijini procesul decizional al utilizatorilor vizați în circumstanțele misiunii. De exemplu, astfel de atribute pot include:
 - Tipurile de surse din care a apărut consumul de apă, precum apa de suprafață sau apa subterană pe o perioadă determinată; sau



- o Un atribut relevant pentru calitatea apei (care poate fi măsurată utilizând un indicator cantitativ, precum oxigenul dizolvat) pentru apa consumată sau deversată ori volumul de apă deversată către destinații specifice.
 - Există o ipoteză conform căreia criteriile solicită raportarea consumului de apă integral în întreaga companie și în toate locațiile sale, iar practicianul ar putea dori să se întrebe dacă acest lucru este valabil.
3. Furnizează criteriile o metodologie de calcul care permite măsurarea sau evaluarea rezonabil de consecventă, inclusiv, dacă este cazul, prezentarea și descrierea? (fiabilitatea)
- Aceasta poate să se întâmple atunci când entitatea trebuie să suplimenteze criteriile cadrului general cu criterii suplimentare elaborate de către entitate adaptate la circumstanțele sale specifice.
 - O entitate își poate calcula consumul de apă utilizând contoare de apă și poate colecta citirile contoarelor la începutul și la sfârșitul perioadei. Pentru apa municipală, acestea sunt informații care ar fi utilizate și pentru facturarea de către compania de apă.
 - Prin urmare, considerentele pentru practician s-ar putea concentra pe exhaustivitate, așa cum s-a explicat mai sus – dacă această abordare va acoperi consumul de apă integral al companiei (de exemplu, luând în considerare dacă toată apa curge printr-un contor de la care pot fi colectate date).
 - Alte considerente pot include când au fost calibrate ultima dată în mod profesional contoarele de apă și în ce zile se estimează că se vor citi acestea. Pot fi solicitate considerente suplimentare dacă metodologia utilizează estimări și date necesare pentru a proceda astfel care nu sunt complet disponibile. Această situație poate fi întâlnită atunci când contoarele nu sunt citite exact la începutul și sfârșitul perioadei de raportare.
 - În cazul consumului de apă, măsurarea acesteia în unități de litri este, probabil, adecvată. Este probabil ca acest lucru să facă posibilă compararea informațiilor cu alte perioade și entități, presupunând că acest calcul este simplu.
4. Vor avea criteriile drept rezultat informații care nu sunt afectate de subiectivism? (neutralitatea)
- Este puțin probabil să existe un risc semnificativ de subiectivism al conducerii dacă informațiile se bazează pe citirile contoarelor de apă.
 - Totuși, pot fi solicitate considerente suplimentare dacă metodologia de calcul este mai complexă sau implică estimări sau dacă definiția consumului de apă utilizată de către entitate este restricționată la surse specifice care au un impact mai mic asupra mediului.
5. Vor avea criteriile drept rezultat informații care pot fi înțelese de utilizatorii vizați? (inteligibilitatea)
- În majoritatea cazurilor, consumul de apă ar fi ușor de înțeles, deși este posibil să fie necesar ca practicianul să analizeze măsura în care criteriile au drept rezultat informații care sunt prezentate și descrise în mod adecvat în raportul privind EER.



Exemplul 5: Ilustrarea procesului entității de identificare a subiectelor de raportare care trebuie incluse în raportul său privind sustenabilitatea, elaborat utilizând drept criterii Standardele GRI (A se reține că utilizarea termenului „semnificativ” de către GRI este similară conceptului de „relevanță” a criteriilor adecvate utilizat în Standard. Prin urmare, termenul „semnificativ” este pus între ghilimele în acest exemplu pentru a-l diferenția de conceptul de prag de semnificație așa cum este utilizat în Standard)

(Ilustrează aplicarea îndrumărilor la: Capitolul 4; punctele 141-164)

Model de fapt
O companie din domeniul petrolului și gazelor aplică Standardele GRI pentru a-și raporta impacturile asupra dezvoltării durabile într-un raport privind sustenabilitatea. Standardele GRI îi impun companiei să efectueze o evaluare a „pragului de semnificație” pentru a-și identifica subiectele de raportare „semnificative” și impacturile asociate acestora. Subiectele de raportare „semnificative” sunt cele care reflectă impacturile semnificative ale companiei asupra economiei, mediului și oamenilor sau sunt semnificative pentru părțile sale interesate. Standardele GRI nu impun subiectele de raportare pe care trebuie să le includă o companie, dar prevăd ca organizațiile care utilizează Standardele GRI: • Să aplice principii specifice atunci când își identifică subiectele „semnificative”; • Să raporteze procesul „pragului de semnificație” al conducerii pentru a identifica subiectele de raportare „semnificative”; și • Să includă prezentări de informații specifice detaliate în Standardele GRI cu privire la fiecare subiect de raportare „semnificativ” identificat și modul în care este gestionat fiecare subiect. Standardele GRI includ și standarde specifice anumitor sectoare care oferă îndrumări specifice relevante pentru un sector cu privire la ce subiecte este probabil să fie „semnificative”. Compania a identificat activitățile pe care le desfășoară și contextul în care au loc acele activități colectând informații despre și înregistrând: • Locațiile operațiunilor sale. • Numărul angajaților implicați în activitățile companiei. • Produsele și serviciile companiei și piețele pe care acestea sunt livrate. • Sectorul (sectoarele) în care activează. • Detalii despre relațiile sale profesionale, inclusiv cu entități din lanțul său valoric și alți parteneri de afaceri, și natura acestor relații și locația lor geografică. • Misiunea și viziunea companiei, structura sa de guvernare și valorile, principiile, standardele și normele sale de conduită. • Condițiile economice, aspectele sociale și provocările de mediu la nivel local, regional sau global. • Responsabilitatea companiei în legătură cu așteptările exprimate în standardele specifice industriei și alte standarde internaționale și îndrumări, de exemplu, Standardul din 2019 al Inițiativei privind transparența în industriile extractive (EITI), Standardele de performanță privind sustenabilitatea mediului și cea socială ale Corporației Financiare Internaționale (IFC), Îndrumările privind verificarea prealabilă pentru misiunea semnificativă a părților interesate din sectorul extractiv ale OCDE, Îndrumările referitoare la raportul privind sustenabilitatea pentru industria petrolului și a gazelor naturale ale IPIECA¹, API², IOGP³.

¹ Inițial „Asociația Internațională pentru Conservarea Mediului din Industria Petrolieră”, în prezent „IPIECA”

² Institutul American al Petrolului

³ Organizația Internațională a Producătorilor de Petrol și Gaze

Compania și-a identificat părțile interesate și a stabilit cum colaborează cu acestea pentru a afla subiectele de raportare și informațiile relevante despre ele (adică informațiile care ar influența procesul decizional al utilizatorilor vizați), după cum urmează:

Grupul părților interesate	Activitățile specifice misiunii
Angajații	Studiu anual privind implicarea angajaților, forumuri locale ale angajaților, comitete de lucru, intranet
Investitorii	Campanii de informare, forumuri ale investitorilor, adunarea generală anuală, ședințe cu analiști
ONG-urile (locale și internaționale)	Întâlniri pentru a discuta despre impacturile asupra sustenabilității
Comunitățile	Consultări publice, întâlniri cu reprezentanți ai comunității
Guvernele	Dezbateri și consultări cu privire la politici
Antreprenorii și furnizorii	Sesiuni de dialog privind siguranța, drepturile angajaților, codul de conduită
Presa	Discuții despre relațiile publice

Compania a analizat rapoartele privind sustenabilitatea ale unor companii similare, rapoartele relevante din presă, publicațiile din domeniu (de exemplu, îndrumările specifice industriei petrolului și gazelor naturale referitoare la raportul voluntar privind sustenabilitatea emise de IPIECA) și evaluările impactului său social și asupra mediului. De asemenea, aceasta colaborează cu un comitet de evaluare extern pentru a obține feedback extern referitor la ceea ce contează pentru grupurile de părți interesate ale companiei. Pe baza acestor activități, compania a identificat următoarele subiecte de raportare „semnificative”.

Schimbările climatice	Drepturile omului
Apa și apele uzate	Sănătatea și siguranța la locul de muncă
Deșeurile	Practicile de muncă
Biodiversitatea	Combaterea corupției <i>Compania raportează în privința programului său de combatere a mitei și corupției și a codului său de conduită și a modului în care le-a implementat în operațiunile și activitățile sale de afaceri (inclusiv instruirea și informarea angajaților, a partenerilor de afaceri și a membrilor organismelor de conducere și monitorizarea).</i>

Masele plastice (subiect nou în această perioadă de raportare) <i>Compania produce materii prime pentru fabricarea maselor plastice ulterior în lanțul valoric.</i>	Transparența privind plata impozitelor
Deversările și scurgerile	Guvernanța

Compania a solicitat o asigurare limitată asupra raportului său privind sustenabilitatea, „criteriile aplicabile” fiind Standardele GRI și baza pentru întocmire a companiei, care stabilește cum a elaborat în continuare criteriile stabilite în Standardele GRI ca parte a procesului său de identificare a subiectelor sale de raportare relevante.

În prezent, practicianul este în etapa de planificare a misiunii și analizează procesul de identificare a subiectelor de raportare „semnificative” al entității pentru a stabili măsura în care criteriile elaborate de către companie pentru a aplica principiile Standardelor GRI pot fi considerate ca fiind adecvate (a se vedea punctul 41 din Standard). Practicianul este convins că criteriile elaborate de companie pentru identificarea subiectelor sale de raportare trebuie să fie adecvate dacă sunt consecvente cu principiile de raportare din Standardele GRI. Criteriile elaborate de companie sunt aplicate de către aceasta pentru a stabili:

- Ce subiecte trebuie incluse în raportul privind sustenabilitatea al companiei;
- Ce informații trebuie incluse despre subiectele identificate; și
- Modul în care acele informații trebuie măsurate, evaluate și prezentate în raport.

Considerentele practicianului în legătură cu procesul de identificare a subiectelor de raportare al companiei (denumit de către companie și „evaluarea pragului său de semnificație”)

În acest exemplu, partenerul de misiune a acceptat deja misiunea. Partenerul de misiune a evidențiat mai multe întrebări la care să se gândească echipa misiunii în legătură cu elaborarea procesului de raportare al entității și modul în care acesta a fost implementat și aplicat. Aceste întrebări sunt prezentate mai jos sub titlurile „Identificarea părților interesate”, „Identificarea subiectelor de raportare «semnificative» (adică relevante)” și „Ce informații trebuie raportate pentru subiectele de raportare «semnificative» (adică relevante) identificate?”. Aceste întrebări sunt menite să ajute echipa misiunii la identificarea și analizarea gradului de adecvare al criteriilor pentru:

- Identificarea subiectelor „semnificative” și a informațiilor care trebuie raportate despre acestea, așa cum sunt elaborate și integrate în procesul „pragului de semnificație” al companiei; și
- Măsurarea sau evaluarea aspectelor relevante ale acelor subiecte pentru a elabora aceste informații, în conformitate cu Standardele GRI sau așa cum sunt selectate din alte cadre generale sau elaborate de către companie.

Identificarea părților interesate:

- Rămân valabile informațiile de preacceptare privind motivul companiei de a întocmi raportul – pentru cine sunt acestea și scopul companiei în raportarea pentru utilizatorii vizați și alte părți interesate?
- Ce proces și interacțiuni de rutină urmează compania pentru a-și identifica părțile interesate și a colabora cu acestea – procesul companiei specifică modul în care trebuie identificate noile părți interesate sau cum trebuie eliminate de pe lista părților interesate cele care nu mai sunt afectate?



- Utilizatorii vizați ai raportului de asigurare și alte părți interesate cu care colaborează compania sunt incluși pe lista părților interesate furnizată de către companie? Pe listă trebuie să fie părți interesate diferite și care dintre părțile interesate identificate sunt afectate de fapt de activitățile entității? De exemplu, „presa” este o parte interesată adecvată? Aceasta nu este afectată semnificativ de activitățile companiei, mai degrabă acționează ca intermediar pentru a comunica activitățile companiei, așa că pe ce bază a fost inclusă?
- Va fi clar în raport cine sunt utilizatorii vizați, căci nu toate părțile interesate pot fi utilizatori vizați? Analizați ce înseamnă acest lucru pentru analizarea pragului de semnificație, inclusiv stabilirea pragului de semnificație funcțional, procedurile care trebuie efectuate și comunicarea în raportul de asigurare.

Identificarea subiectelor de raportare „semnificative” (adică relevante)

Procesul de raportare sau metodologia companiei:

- Definește ce trebuie privit ca un „impact” de către companie;
- Specifică ce surse de informații, interne și externe, trebuie utilizate pentru a identifica subiectele de raportare potențial relevante pe baza înțelegerii importanței relative a impacturilor entității (de exemplu, gravitatea și probabilitatea) și importanța relativă a acelor impacturi asupra procesului decizional al părții interesate;
- Acoperă modul în care comitetul de evaluare extern trebuie să desfășoare misiunile părților sale interesate – de exemplu, specifică:
 - Frecvența și formatul ședințelor sau studiilor;
 - Cum trebuie înregistrat rezultatul acelor ședințe și studii și comunicat conducerii companiei de către terți; și
 - Cum trebuie luat în considerare de către conducere acel rezultat la stabilirea subiectelor de raportare relevante ale companiei;
- Stabilește cum să dea prioritate (să clasifice) subiectele potențial relevante conform importanței relative a acestora și cum să clasifice subiectele ca având prioritate „ridică”, „medie” sau „scăzută”; și
- Stabilește baza pentru determinarea subiectelor potențial relevante identificate care nu trebuie considerate „semnificative” la întocmirea raportului?

Există subiecte potențial relevante care nu au fost identificate și analizate – de exemplu, cele utilizate de alte companii din industria petrolului și a gazelor naturale, cele care beneficiază de atenție deosebită din partea presei sau cele referitoare la faptul că s-ar putea formula pretenții de natură juridică împotriva companiei? Cercetarea în aceste zone poate include discuții cu biroul de presă și echipa juridică ale companiei și căutarea unor surse de date externe disponibile public.

Ce informații trebuie raportate pentru subiectele de raportare „semnificative” (adică relevante) identificate?

Procesul de raportare sau metodologia companiei specifică următoarele în legătură cu fiecare subiect de raportare relevant identificat, pentru a permite raportarea și asigurarea informațiilor relevante:

- Limita raportării care trebuie utilizată – de exemplu:
 - Întregul lanț valoric trebuie analizat la înțelegerea impacturilor companiei sau compania tracează o limită mai restrânsă la nivel organizațional pentru raportare;



- Limita este consecventă în toate subiectele de raportare relevante sau există limite diferite pentru subiecte diferite; și
- În cel de-al doilea caz, metodologia specifică modul în care fiecare limită diferită trebuie stabilită și descrisă?
- Nivelul la care trebuie raportat cu privire la subiectele de raportare relevante și modul în care aceste impacturi vor fi măsurate sau evaluate și prezentate – de exemplu, atât schimbările climatice, cât și drepturile omului sunt subiecte ample, iar utilizatorii pot fi interesați și pot avea nevoie de informații despre subteme specifice la un nivel dezagregat, precum
 - Măsura în care secțiunea referitoare la schimbările climatice a raportului trebuie să conțină:
 - Emisiile de GES generate la utilizarea produselor vândute;
 - Emisiile de GES din arderile în amonte ale gazelor naturale; și
 - Impactul tranzițiilor la o economie cu emisii de dioxid de carbon scăzute și impacturile asupra angajaților și comunităților; și
 - Măsura în care secțiunea dedicată drepturilor omului trebuie să conțină impacturile asupra comunităților indigene sau riscurile potențiale de sclavie modernă din lanțul de distribuție?
- Maniera în care informațiile trebuie prezentate și descrise, de exemplu:
 - Impacturile proprii ale companiei descrise separat de impacturile lanțurilor de distribuție;
 - Impacturile cuantificate cu ușurință descrise separat de impacturile estimate;
 - Impacturile regionale sau locale descrise separat de impacturile globale;
 - Dacă impactul este probabil să fie pe termen scurt, mediu sau lung;
 - Cu datele comparative din anul (anii) anterior(i);
 - Dacă datele trebuie prezentate ca date absolute sau normalizate; și
 - Modul în care declarațiile narrative și mijloacele vizuale precum schemele, graficele sau imaginile trebuie să fie consecvente cu informațiile cantitative prezentate și ce importanță se preconizează să fie acordată diferitelor aspecte ale informațiilor raportate?
- Modul în care schimbările circumstanțelor (de exemplu, schimbările activităților companiei sau ale metodelor de măsurare utilizate) trebuie:
 - Identificate, iar efectul lor stabilit; și
 - Prezentate – de exemplu, când va fi adecvată retratarea datelor comparative și când nu și cum trebuie calculate și prezentate retratările?

De asemenea, partenerul de misiune a adresat câteva întrebări specifice despre procesul de raportare și modul în care criteriile este posibil să nu fie adecvate, în legătură cu două dintre subiectele de raportare „semnificative” identificate (masele plastice și combaterea corupției).



Aspecte relevante identificate prin procesul de implicare a părților interesate	Exemple privind modul în care criteriile pentru măsurare sau evaluare și prezentarea și descrierea aferente este posibil să nu fie adecvate
<i>Cu privire la impactul companiei în ce privește masele plastice</i>	
Relația companiei cu impacturile producerii, utilizării și eliminării plasticului	Procesul companiei pentru identificarea subiectelor de raportare relevante specifică modul în care impacturile producției, utilizării și eliminării în aval trebuie să fie: - Identificate, măsurate sau evaluate; și - Prezentate? Dacă nu, la întocmirea raportului: - Pot fi omise informațiile relevante pentru nevoile procesului decizional al utilizatorilor. - Informațiile pot fi la un nivel de dezagregare mai mult sau mai puțin detaliat decât au nevoie părțile interesate. - Ar putea exista o măsurare sau o evaluare inconsecventă a informațiilor de la o perioadă la alta din cauza lipsei unor îndrumări clare cu privire la întocmirea informațiilor, împiedicând comparabilitatea.
Acțiunile și tehnologiile viitoare pe care le explorează compania, în special cu privire la reciclarea chimică a maselor plastice anterior nereciclabile, și cuantificarea potențialului efect viitor, dacă există, cu privire la impacturile companiei asupra sustenabilității.	Procesul sau metodologia companiei specifică orizontul de timp, ipotezele și datele de bază care trebuie utilizate și modul în care informațiile orientate spre viitor trebuie prezentate și descrise? Dacă nu, atunci: Ar putea fi utilizat un orizont de timp inadecvat – de exemplu, dacă dezvoltarea propusă a tehnologiilor este pe termen lung, iar efectele sunt atât de incerte încât sunt puțin mai mult decât niște speculații, s-ar putea să nu existe nicio bază pentru includerea acestor informații în raport.

<i>În legătură cu activitățile de combatere a corupției ale companiei</i>	
Riscurile semnificative legate de corupție din companie, pe baza activităților sale de afaceri, a contractelor, tranzacțiilor, locațiilor și partenerilor săi de afaceri și cum sunt acestea gestionate de către companie.	Politicele, procesele sau metodologiile companiei specifică ce aspecte trebuie să fie tratate în această secțiune a raportului, de exemplu, dacă tratează identificarea și gestionarea aspectelor tipice din sectorul petrolului și gazelor naturale precum: • Plățile de facilitare; • Mita și comisioanele ilegale din achiziții și contracte; • Negocierea licențelor pentru drepturile de prospectare; • Accesul pe teren; și • Relațiile cu oficialii guvernamentali din țările unde legea nu este aplicată în mod consecvent; și cum trebuie identificate și descrise măsurile luate de companie pentru a preveni sau a gestiona aceste aspecte? Dacă nu, informațiile despre aceste aspecte: • Este posibil să nu fie identificate pentru includerea în raport (exhaustivitatea). • Este posibil să fie prezentate în mod părtinitor – de exemplu, supraestimând măsurile luate de companie sau minimalizând consecințele negative ale netratării aspectelor (neutralitatea). • Este posibil să nu fie la nivelul necesar pentru procesul decizional al utilizatorilor – de exemplu, utilizatorii pot fi interesați nu numai de valorile cuantificabile, ci și dacă au existat sau nu cazuri de neconformitate cu legile sau reglementările care ar putea avea impacturi semnificative chiar și în situația în care valorile cantitative nu sunt semnificative (relevanța).

Exemplul 6: Ilustrarea modului în care practicianul ar putea utiliza aserțiunile la analizarea tipului de denaturări care ar putea apărea în informațiile specifice

(Ilustrează aplicarea îndrumărilor la: Capitolele 7; 10; punctul 338)

Model de fapt
O companie minieră raportează, printre alți indicatori referitori la mediu, sănătate și siguranță, frecvența vătămărilor corporale soldate cu absența de la locul de muncă (LTIFR). Compania recunoaște că, fiind un indicator al întârzierii, LTIFR nu poate preconiza performanța viitoare privind siguranța a companiei, dar îi permite companiei să evalueze eficacitatea continuă a programului său de siguranță la locul de muncă și să adopte măsuri pentru a preveni incidentele similare în viitor. Compania utilizează un calcul standard al sănătății și siguranței la locul de muncă și stabilește detaliile criteriilor pe care le-a utilizat în secțiunea „Baza pentru întocmire” a raportului privind EER al companiei după cum urmează: Frecvența vătămărilor corporale soldate cu absența de la locul de muncă: <i>Frecvența vătămărilor corporale soldate cu absența de la locul de muncă (LTIFR) măsoară numărul vătămărilor corporale soldate cu absența de la locul de muncă ce au loc la locul nostru de muncă la 1 milion de ore lucrate. Vătămările corporale soldate cu absența de la locul de muncă includ toate vătămările care au loc la locul de muncă din cauza cărora un angajat nu poate să lucreze mai mult de 24 de ore sau care cauzează <u>decesul</u> sau <u>incapacitatea de muncă permanentă</u>. Incidentele care au loc „în afara orelor de lucru” (adică atunci când angajații au pontat la ora plecării și au părăsit sediul) afectând capacitatea de lucru a unui angajat nu sunt luate în considerare în acest parametru.</i> <i>În scopul calculării acestui parametru, „locul nostru de muncă” înseamnă orice loc de muncă din cadrul [limitei definite la nivel organizațional] („operațiunea relevantă a companiei”).</i> <i>În scopul calculării acestui parametru, angajații includ orice angajat cu normă întreagă sau cu normă parțială, precum și orice muncitor cu contract temporar („muncitor relevant”).</i> În fiecare an, compania colaborează cu un practician pentru a obține o asigurare limitată privind indicatorii-cheie de performanță (KPI) raportați referitori la mediu, sănătate și siguranță, inclusiv indicatorul LTIFR. În prezent, practicianul care efectuează misiunea de asigurare este în etapa de planificare a misiunii și utilizează aserțiunile ca un instrument pentru a ajuta la analizarea diferitelor tipuri de denaturări care ar putea apărea în indicatorul LTIFR. Practicianul intenționează să folosească aceste aserțiuni pentru a ajuta la proiectarea procedurilor de asigurare pentru a trata secțiunile în care este probabil să apară o denaturare.

Considerentele practicianului pentru utilizarea aserțiunilor cu scopul de a analiza diverse tipuri de potențiale denaturări

Utilizând informațiile stabilite în criteriile companiei, un manager al misiunii a făcut câteva precizări, care vor fi utilizate pentru a instrui mai mulți membri cu mai puțină experiență ai echipei misiunii și pentru a-i ajuta să proiecteze procedurile de asigurare cu scopul de a trata zonele identificate unde ar putea să apară potențiale tipuri de denaturări.



Indicatorul LTIFR:	O denaturare a indicatorului ar putea apărea:
Respectă aserțiunea privind acuratețea dacă: • Raportul dintre (a se vedea Nota 1): Numărul vătămărilor corporale soldate cu absența de la locul de muncă și Numărul de ore lucrate de angajații relevanți x 1.000.000 este corect din punct de vedere aritmetic; și • Datele care stau la baza numărătorului și numitorului acestui raport au fost compilate în mod corespunzător (adică dacă datele de bază respectă aserțiunile privind exhaustivitatea, apariția, delimitarea și clasificarea – a se vedea mai jos – atunci când au fost colectate și prelucrate cu integritate), astfel încât (a se vedea Notele 2-4): ○ Numărătorul este numărul vătămărilor corporale reale soldate cu absența de la locul de muncă pentru toți angajații relevanți la toate operațiunile relevante ale companiei; și ○ Numitorul este numărul orelor reale lucrate de către toți angajații relevanți la toate operațiunile relevante ale companiei.	În datele de bază, din cauza unei colectări incorecte a datelor (exhaustivitate, apariție, delimitare sau clasificare) sau a unei pierderi a integrității în prelucrarea datelor. În calculul LTIFR, din cauza utilizării unor valori incorecte pentru numărător sau numitor ori din cauza unei greșeli aritmetice făcute la efectuarea calculului.
Datele de bază respectă aserțiunea privind exhaustivitatea dacă includ: ○ Toate vătămările corporale soldate cu absența de la locul de muncă pentru toți angajații relevanți la toate operațiunile relevante ale companiei; și ○ Toate orele lucrate de toți angajații relevanți la toate operațiunile relevante ale companiei.	Din cauza: • Neincluserii în numărător a anumitor vătămări corporale reale soldate cu absența de la locul de muncă suferite de anumiți angajați relevanți la anumite operațiuni relevante ale companiei; sau • Neincluserii în numitor a anumitor ore lucrate de anumiți angajați relevanți la anumite operațiuni relevante ale companiei.

Indicatorul LTIFR:	O denaturare a indicatorului ar putea apărea:
Datele de bază respectă aserțiunea privind clasificarea atunci când orele lucrate și vătămările corporale care au avut loc au fost clasificate în mod corespunzător în datele de bază cu privire la: - Numele unui angajat care a lucrat conform programului sau a fost rănit și dacă acesta era sau nu un angajat relevant la momentul respectiv; sau - Măsura în care vătămarea este sau nu o vătămare corporală soldată cu absența de la locul de muncă.	Din cauza neclasificării corecte a unei vătămări ca fiind sau nu o vătămare corporală soldată cu absența de la locul de muncă. De exemplu, o vătămare poate fi clasificată incorect ca: - Având drept rezultat o absență mai mică de 24 de ore când, de fapt, a avut drept rezultat o absență de 24 de ore sau mai lungă (ori invers); sau - Având loc „în afara orelor de lucru”, când, de fapt, s-a întâmplat „în timpul orelor de lucru” (sau invers).
Datele de bază respectă aserțiunea privind delimitarea atunci când vătămările corporale soldate cu absența de la locul de muncă și orele lucrate de angajații relevanți sunt incluse în datele de bază pentru perioada de raportare în care au apărut.	Din cauza includerii oricăror vătămări corporale soldate cu absența de la locul de muncă sau a oricăror ore lucrate de angajații relevanți care s-au întâmplat într-o perioadă de raportare anterioară sau ulterioară în datele de bază pentru perioada de raportare curentă. Din cauza excluderii oricăror vătămări corporale soldate cu absența de la locul de muncă sau a oricăror ore lucrate de angajații relevanți care s-au întâmplat în perioada de raportare curentă din datele de bază pentru perioada curentă.
Datele de bază respectă aserțiunile privind apariția și responsabilitatea atunci când includ doar: - Vătămările corporale soldate cu absența de la locul de muncă ce de fapt s-au întâmplat (nu sunt fictive) la o operațiune relevantă a companiei (pentru care compania este responsabilă); sau - Orele lucrate de angajații relevanți care au fost de fapt lucrate (nu sunt fictive) la o operațiune relevantă a companiei (pentru care compania este responsabilă).	Din cauza faptului că vătămările corporale soldate cu absența de la locul de muncă incluse în datele de bază nu s-au întâmplat ori nu s-au întâmplat la o operațiune relevantă a companiei. Din cauza faptului că orele lucrate incluse în datele de bază nu au fost lucrate de un angajat relevant la o operațiune relevantă a companiei.

Indicatorul LTIFR:	O denaturare a indicatorului ar putea apărea:
Aserțiunea privind prezentarea și descrierea este respectată dacă LTIFR este prezentat în conformitate cu criteriile aplicabile și împreună cu prezentările de informații prevăzute de acestea, de exemplu, dacă LTIFR este prezentat: • La nivelul necesar de agregare sau dezagregare; • Cu date comparative, dacă este necesar; sau • Utilizând o bază consecventă de la o perioadă la alta sau prezentând natura și impactul oricărei modificări a bazei, dacă este necesar.	Din cauza unei prezentări de informații necesare care nu a fost prezentată corespunzător cu indicatorul LTIFR. Din cauza faptului că LTIFR nu a fost prezentat corespunzător în conformitate cu criteriile aplicabile, de exemplu, pentru că: • Nu a fost prezentat la nivelul de dezagregare prevăzut de criterii; • Nu au fost prezentate datele comparative prevăzute de criterii; • A fost făcută o modificare a bazei de evaluare, iar datele comparative nu au fost retratate sau nu au fost prezentate informații despre natura și impactul modificării, prevăzute de criterii; • A fost prezentat într-o manieră care induce în eroare sau care este dificil de înțeles pentru un utilizator.

Note suplimentare făcute de managerul misiunii:

1. Baza de întocmire a companiei nu specifică dacă indicatorul LTIFR trebuie exprimat cumulat pentru toate tipurile de vătămare sau dacă trebuie calculat și prezentat separat pentru vătămare minoră, vătămare majoră, incapacitate permanentă de muncă și deces sau pe categorii de angajați. Este posibil să fie necesar să se stabilească acest lucru și măsura în care criteriile luate în considerare în acea privință sunt adecvate înainte de finalizarea lucrării pentru a lua în considerare aserțiunile și pentru a proiecta și a efectua proceduri adecvate.
2. Poate fi necesar să se analizeze următoarele tipuri de evidențe, și relevanța și fiabilitatea acestora, cu scopul de a efectua teste de detaliu cu privire la datele de bază:
 - Evidențele rapoartelor privind incidentele de la locații și sediu;
 - Evidențele absențelor pentru statele de plată; și
 - Evidențele din fișele de pontaj.
3. Compania utilizează sisteme diferite la operațiunile sale de minerit diferite pentru a înregistra timpul lucrat și datele despre vătămări, rezultatele din care sunt extrase și prelucrate într-o foaie de calcul la sediul central. Va fi necesară elaborarea instrucțiunilor pentru ca alți practicieni să efectueze teste ale datelor de bază și este posibil să fie necesar ca echipa misiunii de la sediul central să efectueze proceduri referitoare la prelucrarea finală realizată la sediul central. Poate fi necesar ca practicienii componentelor să identifice și să testeze eficacitatea cu care funcționează controalele asupra evidențelor privind timpul. Este probabil ca accesul muncitorilor la locațiile de minerit ale entității să facă obiectul unei securități fizice solide, iar evidența accesului să fie bine controlată.
4. Poate fi necesar ca testarea acelor date de bază care au fost incluse pentru toate operațiunile relevante ale companiei în limita definită la nivel organizațional să fie realizată de către echipa misiunii de la sediul central.



Exemplul 7: Ilustrarea considerentelor practicianului pentru a obține probe referitoare la raportarea din sectorul public cu privire la calitatea serviciilor medicale dintr-un spital

(Ilustrează aplicarea îndrumărilor la: Capitolul 8; punctele 273-277)

Model de fapt
Organismul de reglementare în materie de sănătate îi solicită unui spital să raporteze și să obțină o asigurare limitată privind o serie de indicatori-cheie de performanță referitori la calitatea îngrijirii pacienților. Raportul privind EER este utilizat de către organismul de reglementare pentru a analiza dacă este necesară vreo intervenție pentru a îmbunătăți îngrijirea pacienților (adică organismul de reglementare este utilizatorul vizat), dar totodată este făcut public pe website-ul spitalului. Unul dintre indicatori raportează incidența infecției cu stafilococ auriu metilino-rezistent (MRSA) dobândite în cursul unei internări a pacienților, pe baza criteriilor stabilite de organismul de reglementare. Incidența infecției este scăzută și a înregistrat o diminuare față de anul anterior la 5 cazuri pe an. Spitalul urmează un proces standard, pe baza recomandărilor organismului său de reglementare, pentru a identifica infecțiile dobândite în timpul îngrijirilor medicale. Sunt efectuate prelevări de probe MRSA cu cel puțin trei zile înainte de internarea ca pacient. Sistemul informatic este proiectat să împiedice crearea unei evidențe a pacienților dacă nu a fost completat câmpul de testare cu tampon pentru MRSA. Probele prelevate de la pacienți sunt testate în laborator. Pacienții cu rezultat pozitiv la test (ceea ce indică prezența agentului patogen pe piele) sunt supuși unui tratament antiseptic corporal și nazal de către medicul lor generalist și unei retestări înainte de internare. Pacienții sunt internați doar dacă testul lor inițial sau ulterior cu tampon este negativ, cu excepția cazului în care intervenția chirurgicală este urgentă. În acest caz, internarea se face luându-se măsuri de prevenire, cum ar fi reînceperea unor tratamente antiseptice înainte de internare și izolarea la internare. Toți pacienții suspectați de infecție cu MRSA sunt evaluați de un clinician la internare și în timpul contactului ulterior cu aceștia (în baza raționamentului clinicianului) și sunt comandate analize de sânge dacă este suspectată o infecție oricând în cursul internării pacientului. Nu sunt implementate controale interne formale care să asigure că analizele de sânge comandate sunt efectuate sau trimise la laborator. Totuși, incidența infecției este scăzută, iar asistentele de gardă au confirmat că verifică fișele pacienților în fiecare zi și ar continua să le urmărească dacă rezultatele analizelor de sânge nu ar fi primite în termen de 24 de ore. La primirea rezultatelor analizelor de sânge de la laborator, o asistentă medicală introduce rezultatele direct în sistemul computerizat de înregistrare a pacienților utilizând un nume de utilizator și o parolă unice. Nu este realizată nicio revizuire sau verificare a acestor înregistrări, iar sistemul nu deconectează în mod automat utilizatorii anteriori după o perioadă de inactivitate. La finalul anului, departamentul administrativ face un raport pentru a extrage toate înregistrările codificate drept MRSA+ în timpul perioadei de raportare. Cele care nu îndeplinesc criteriile (de exemplu, cele cu rezultat pozitiv la test în termen de o zi după internare, mai degrabă decât cele trei zile de după internare prevăzute de criterii) sunt eliminate de către managerul administrativ. Sunt descoperite informații suplimentare în cursul efectuării procedurilor de asigurare descrise mai jos. Întrucât practicianul trebuie să obțină o asigurare limitată cu privire la informațiile raportate, dispozițiile punctelor 45, 46L-49L și 50 și 51 din Standard sunt relevante, iar practicianul poate aplica procesul de reflecție, prezentat la punctele 273-277 din îndrumări, așa cum se precizează mai jos.

Procesul de reflecție al practicianului atunci când stabilește ce probe sunt necesare și disponibile

Printre deciziile care ar putea fi necesare se numără, printre altele (a se vedea Capitolul 8; punctul 273):

- Dacă incidențele infecției cu MRSA au fost raportate complet (adică au fost identificate și raportate toate cazurile de infecție cu MRSA dobândită în cursul internării unui pacient), adecvat (de exemplu, detaliile despre pacient și data diagnosticului sunt corecte) și în perioada corectă (adică au fost excluse infecțiile identificate în cursul unei perioade anterioare sau al unei perioade ulterioare), conform criteriilor specificate.
- Dacă rata infecției cu MRSA depășește, respectă sau încalcă ținta stabilită de organismul de reglementare.
- Dacă prezentarea și descrierea ratei infecției cu MRSA sunt adecvate și plasează informațiile specifice în context astfel încât utilizatorii informațiilor să poată înțelege cum au fost măsurate.



Ce ar putea funcționa greșit poate include:

- Este posibil ca indicatorul ratei infecției cu MRSA să nu fi fost întocmit în conformitate cu criteriile prevăzute sau să fi fost denaturat din greșeală sau intenționat (adică rezultatele negative ale analizelor de sânge ar fi putut fi înregistrate ca rezultate pozitive, având drept rezultat o supraevaluare a numărului de cazuri de MRSA, sau este posibil să fi fost omise rezultate pozitive ale analizelor de sânge, având drept rezultat o subevaluare a cazurilor de MRSA raportate).
- Spitalul raportează că a depășit, a respectat sau nu a îndeplinit ținta atunci când nu a făcut acest lucru.
- Este posibil ca prezentarea să fie insuficientă pentru a fi relevantă sau poate induce în eroare.



Motivele pentru care acestea sunt domenii în care este probabil să apară o denaturare pot include, printre altele:

- Necunoașterea de către persoana care întocmește raportul a modificărilor aduse criteriilor de către organismul de reglementare.
- Lipsa separării sarcinilor personalului astfel încât erorile sau denaturările intenționate să nu poată fi descoperite sau corectate.
- Lipsa supravegherii sau a controalelor interne adecvate atât asupra personalului medical, cât și asupra personalului administrativ care ar împiedica sau ar detecta cazurile de infecție neidentificate sau ar împiedica măsurile inadecvate sau raportarea inadecvată în cazul infecțiilor suspectate sau confirmate.
- Constrângerile legate de timp care împiedică atenția cuvenită prezentării și descrierii.



În sensul prezentului exemplu, partenerul de misiune este de părere că, deoarece rezultatele analizelor de sânge sunt fie pozitive, fie negative, nefiind implicată nicio estimare, probele trebuie să fie precise. Din cauza obiectivului scăzut (cinci sau mai puține cazuri pe an), chiar și un caz raportat greșit sau omis este probabil să fie semnificativ.

Cunoștințele de specialitate nu sunt considerate necesare pentru echipa misiunii deoarece nu trebuie făcute observații clinice, dar este esențială cunoașterea de către echipa misiunii a dispozițiilor și criteriilor de reglementare.



Partenerul de misiune și echipa misiunii pot analiza următoarele surse disponibile ale probelor (punctul 274 din îndrumări):



- Rapoartele din partea laboratorului independent de la fața locului: Laboratorul este unul bine controlat, de ultimă generație, cu o reputație bună. El furnizează servicii numai acestui spital, dar veniturile sale provin direct de la Ministerul Sănătății; spitalul nu plătește niciun onorariu, așa că partenerul de misiune consideră că acesta este suficient de independent și că nu este probabil să fie supus



unor presiuni din partea spitalului pentru a denatura rezultatele de laborator. Echipei misiunii i-a fost acordat accesul la dosarele pacienților din laborator, identificabile numai după numărul pacientului.

- Repoartele generate la nivel intern de către departamentul administrativ al spitalului: Partenerul de misiune consideră că, ținând cont de deficiențele evidente ale controalelor interne existente în cadrul procesului de identificare, înregistrare și raportare ale cazurilor de MRSA, este puțin probabil ca aceste rapoarte să fie suficient de fiabile pentru a furniza echipei misiunii probele necesare. 
- Plângerile pacienților și corespondența legală sau de reglementare: Din cauza volumelor implicate și a posibilității ca spitalul să nu păstreze toate formularele cu plângerile pacienților, este puțin probabil ca acestea să fie o modalitate eficientă de obținere a probelor. 
- Procesele-verbale ale ședințelor guvernatorilor: Echipa misiunii consideră că este puțin probabil ca acestea să fie o sursă utilă de probe, deoarece guvernatorii își bazează deciziile pe același raport care va face obiectul procedurilor de asigurare. 
- Cercetarea în presă: Echipa misiunii intenționează să facă o cercetare în presă pentru a contribui la identificarea existenței oricăror informații care ies la lumină și ar putea sugera o probabilitate de denaturare a informațiilor specifice (de exemplu, rapoarte despre acțiunea în justiție inițiată de familia unui pacient care a contactat MRSA în cursul unei internări în spital sau rapoarte despre numărul crescut de cazuri de MRSA în comunitate, atunci când acel spital este singurul din comunitate). Partenerul de misiune convine că cercetarea în presă poate fi utilă pentru a contribui la identificarea domeniilor în care este probabil să apară o denaturare a informațiilor specifice sau ca sursă de probe suplimentară, dar este insuficientă în sine. 

Atunci când proiectează și efectuează proceduri pentru a obține suficiente probe adecvate, procesul de reflecție al practicianului poate conduce la următoarele concluzii (a se vedea punctul 275 din îndrumări):

- Deoarece toți pacienții sunt supuși unui test cu tampon înainte de a fi internați, riscul de infecții supra-estimate (adică includerea incorectă a acelor cazuri care erau prezente înainte de internare) este scăzut. Totuși, din cauza lipsei controalelor interne în vigoare, există posibilitatea ca nu toate rezultatele pozitive privind MRSA să fi fost incluse.
- Scopul procedurii specifice examinate este de a obține probe pentru a stabili dacă toate cazurile de MRSA identificate pe parcursul perioadei au fost incluse în informațiile specifice.
- În consecință, pentru această procedură, nu va fi util să se proiecteze procedura de verificare de la informațiile raportate la rapoartele analizelor de sânge de la laborator; echipa va trebui să efectueze proceduri de la rapoartele de la laborator la cazurile de MRSA raportate incluse în raportul departamentului administrativ, deoarece acest lucru îi va spune practicianului dacă toate analizele de sânge pozitive privind MRSA care îndeplinesc criteriile au fost incluse în informațiile specifice (asertiunea privind exhaustivitatea). 
- Deoarece procesele de la laborator nu au fost identificate drept un domeniu în care este probabil să apară o denaturare a informațiilor specifice, practicianul poate dori să facă o verificare care să îi confirme faptul că a înțeles procesul și apoi să solicite laboratorului să facă un raport din sistemul său pentru toate acele înregistrări ale analizelor de sânge etichetate drept pozitive MRSA pe parcursul perioadei.
- Echipa misiunii intenționează să compare înregistrările din acest raport cu informațiile specifice ale spitalului, utilizând numerele pacienților ca elemente de identificare. Orice lipsă din informațiile specifice va fi verificată și investigată. 

- Pentru acest test specific, practicianul consideră că acesta va furniza probele necesare. Este o procedură relativ simplă care va putea fi efectuată de către un membru al echipei cu mai puțină experiență sub coordonarea, supervizarea și revizuirea unui practician mai experimentat în materie de misiuni de asigurare.
- Totuși, deoarece controalele interne sunt deficitare și există o anumită subiectivitate în ceea ce privește bazarea pe suspiciunea clinică de infecție pentru a efectua analize de sânge, este posibil ca probele referitoare la exhaustivitatea infecțiilor postinternare raportate să nu poată fi obținute doar din rapoartele de laborator.
- De asemenea, echipa misiunii poate avea în vedere o discuție cu conducerea referitoare la existența oricărei acțiuni în justiție împotriva spitalului pe rol sau curente în legătură cu cazurile de MRSA sau echipa poate avea în vedere efectuarea unor cercetări în presă pentru a analiza dacă există probe contradictorii care să indice faptul că procedurile spitalului nu detectează întotdeauna infecțiile cu MRSA.

Atunci când se evaluează suficiența și caracterul adecvat al probelor obținute (a se vedea punctul 276)

În sensul acestui exemplu, toate analizele de sânge pozitive privind MRSA, cu excepția a două dintre acestea, din raportul laboratorului fuseseră incluse în informațiile specifice ale spitalului; acestea au fost investigate și s-a descoperit că o analiză de sânge fusese efectuată în prima zi a perioadei de raportare și legată de o infecție suspectată observată de către clinician în ultima zi a perioadei anterioare; cealaltă fusese omisă din informațiile raportate. Acestea au fost verificate de un membru al echipei misiunii:

- Elementul din perioada anterioară a fost verificat în raportarea din perioada anterioară; el fusese inclus în mod corect în informațiile specifice referitoare la acel an.
- Nu a putut fi dată nicio explicație pentru analiza omisă. Din fișele pacienților nu reieșea nicio evidență a unei analize de sânge care să fi fost comandată sau efectuată. Investigarea istoricului revizuirii din evidența pacientului a arătat că evidența fusese închisă după câteva zile de la trimiterea rezultatelor analizei de sânge de către laborator la spital, dar fusese redeschisă și revizuită câteva luni mai târziu de către asistenta de gardă. Nu s-a putut stabili ce modificări fuseseră făcute sau motivele acestora. Asistenta de gardă spune că nu își poate aminti detaliile, dar că a fost rugată de către clinician să facă modificările.

Există un număr de considerente și decizii pe care s-ar putea să fie necesar ca partenerul de misiune să le ia în considerare în contextul acestor noi informații, inclusiv pragul de semnificație și implicațiile omisiunii și dacă este necesară efectuarea de proceduri suplimentare. Partenerul de misiune poate ajunge la următoarele concluzii:

- O denaturare în contextul a 5 cazuri raportate este semnificativă, mai ales deoarece modifică „ținta respectată” în „ținta încălcată”, ceea ce ar putea afecta deciziile organismului de reglementare și, de asemenea, ar putea prezenta interes pentru publicul larg care citește raportul.
- Circumstanțele sugerează că este posibil ca elementul omis să nu fi rezultat în urma unei erori, ci că s-ar putea să fi fost o încercare intenționată de a-l șterge din evidențe. Acest fapt ridică întrebarea dacă alte evidențe au putut fi manipulate și de ce s-ar întâmpla aceasta. Dacă acțiunea a fost intenționată, este posibil să fi fost făcute încercări de a disimula orice altă activitate și, astfel, poate fi dificilă obținerea unor probe suplimentare.
- Deoarece acesta este un raport de reglementare, nu este posibilă retragerea din misiune, dar trebuie luate câteva decizii dificile, iar partenerul de misiune ar putea dori să beneficieze de consultări suplimentare.



În acest exemplu, dacă testarea ar fi fost efectuată numai de la informațiile raportate la rapoartele de laborator, mai degrabă decât invers, este posibil ca omisiunea să nu fi fost descoperită, deoarece procedurile de asigurare nu au tratat întrebarea: „Ce ar putea funcționa greșit?” sau „Ce tip de denaturare ar putea apărea în informațiile specifice?”.

Exemplul 8: Ilustrarea măsurii în care informațiile din raportul privind EER rezultă din aplicarea criteriilor sau a măsurii în care sunt „alte informații”

(Ilustrează aplicarea îndrumărilor la: Capitolul 10; punctele 332-336; punctele 353-356)

Model de fapt
Mai jos este prezentat un extras din raportul privind EER al unei entități. În scopul discuției prezentate sub acest model de fapt, frazele au fost numerotate între paranteze. Practicianul trebuie să obțină o asigurare rezonabilă referitoare la raportul privind EER. Pentru acest exemplu, se presupune includerea de către criterii a unei dispoziții de a raporta „consumul de apă al companiei în perioada de raportare, modificarea față de perioada de raportare anterioară și o explicație pentru acea modificare”. <i>„(1) Apa este necesară pentru a susține întreaga viață, impunându-ne să utilizăm apa în mod responsabil pentru toate operațiunile noastre. (2) Monitorizăm consumul de apă în toate locațiile noastre pentru producție, răcire, igienizare și amenajarea spațiilor verzi, astfel încât să putem elabora abordări eficiente de conservare a apei. (3) În 20X8, consumul nostru de apă a fost de 400 milioane de galoane; o creștere de 5 la sută față de anul anterior. (4) Acest lucru a fost cauzat în principal de creșterea producției în toate locațiile noastre.”</i>

În acest exemplu, practicianul poate considera că fraza (1) este o declarație generală în care sunt precizate adevăruri acceptate despre impactul utilizării apei asupra societății și motivul pentru care entitatea trebuie să își gestioneze utilizarea apei. Cu toate acestea, este posibil ca criteriile aplicabile să nu prevadă astfel de informații în mod explicit. Practicianul poate considera, în baza interviului persoanei care întocmește raportul, că fraza este menită să fie o prezentare contextuală suplimentară a informațiilor care explică de ce utilizarea responsabilă a apei este adecvată și, prin urmare, reprezintă informații specifice care rezultă din aplicarea de către persoana care întocmește raportul a unui criteriu pentru prezentare care nu este pus în mod explicit la dispoziția utilizatorilor vizați. Practicianul poate considera că un astfel de criteriu este adecvat și a fost pus la dispoziția utilizatorilor vizați prin convenție universală.

Alternativ, practicianul ar putea considera, în baza acestei interviuări, că fraza (1) reprezintă „alte informații”. În acel caz, dacă aceasta poate fi identificată ca nefăcând obiectul asigurării și nefiind parte integrantă din informațiile specifice, practicianul ar trata-o în cursul îndeplinirii dispoziției de a analiza „alte informații”. În caz contrar, practicianul poate concluziona că, întrucât nu poate fi identificată cu ușurință ca nefăcând obiectul asigurării sau nefiind parte integrantă din informațiile specifice, aceasta trebuie să facă obiectul asigurării.

Indiferent dacă practicianul consideră că fraza reprezintă informații specifice sau „alte informații”, practicianul analizează procedurile care pot fi adecvate. Dat fiind faptul că poate exista o probabilitate scăzută ca aceasta să fie denaturată sau să inducă în eroare în mod semnificativ în acest caz și că este posibil ca utilizatorii vizați să nu îi acorde multă atenție, practicianul poate considera că riscul misiunii legat de fraza (1) este deja sub nivelul acceptabil de scăzut pentru misiune. Prin urmare, practicianul poate stabili că fraza nu necesită atenție sau proceduri semnificative pentru a obține probe care trebuie efectuate de către echipa misiunii.

Totuși, numeroase declarații de această natură pot ascunde sau distrage atenția de la informații care sunt importante pentru utilizatorii vizați, ceea ce ar avea drept rezultat un raport privind EER care include informații nerelevante pentru procesul decizional al utilizatorilor vizați sau care nu pot fi înțelese cu ușurință. Este posibil să fie necesar ca echipa misiunii să fie conștientă de acest lucru în timp ce își efectuează



procedurile de asigurare ținând cont de utilizatorii vizați și, așa cum se prezintă mai jos, poate dori să îi solicite persoanei care întocmește raportul să elimine astfel de informații sau să le mute într-o altă secțiune a raportului privind EER, care nu face obiectul asigurării.

În plus, dacă există „alte informații”, acestea trebuie să poată fi identificate separat de informațiile privind EER care fac obiectul asigurării. În acest caz particular, este posibil ca acestea să nu necesite mai multă atenție din partea echipei misiunii, dar pot exista circumstanțe în care „alte informații” nu pot fi demonstrate deoarece nu rezultă din criteriile adecvate. Într-un astfel de caz, este important ca acele „alte informații” să fie delimitate în mod clar de informațiile care fac obiectul asigurării deoarece, altfel, este posibil ca utilizatorii vizați să aibă încredere nejustificată în declarațiile făcute de persoana care întocmește raportul dacă ei consideră că acele declarații au făcut obiectul unor proceduri de asigurare (punctul 353 din îndrumări).

Delimitarea „altor informații” poate fi făcută solicitându-i persoanei care întocmește raportul să le mute într-o secțiune separată neasigurată a raportului sau să separe sau să marcheze în mod clar informațiile care fac obiectul asigurării astfel încât să fie clar ce a fost și ce nu a fost asigurat. Alternativ, persoana care întocmește raportul poate alege să șteargă informațiile care nu rezultă din aplicarea criteriilor adecvate.

Fraza (2) este mai specifică pentru entitate, mai factică și mai puțin subiectivă. Totuși, din nou, ea nu tratează direct criteriile și este neclar ce implică „monitorizarea” și ce consideră entitatea drept o „abordare eficientă”. Practicianul îi poate solicita persoanei care întocmește raportul să definească mai clar în informațiile specifice calitative ce înseamnă acești termeni, astfel încât echipa misiunii să poată proiecta proceduri cu scopul obținerii de probe despre informațiile specifice.



De exemplu, persoana care întocmește raportul poate conveni să prezinte o explicație clară a ceea ce este inclus în și exclus din „producție”, „răcire”, „igienizare” și „amenajarea spațiilor verzi”. De asemenea, este posibil ca persoana care întocmește raportul să prezinte în informațiile specifice ce constituie „monitorizarea”, de exemplu, după cum urmează: *„Monitorizăm consumul de apă după cum urmează: la toate locațiile sunt instalate contoare, care sunt citite în fiecare lună de către inginerii de la locații, iar consumul de apă este raportat la sediul central.*

Echipa responsabilă cu sustenabilitatea de la sediul central compară consumul real cu consumul preconizat și seriile de producție reale, iar orice variații neașteptate sunt verificate cu inginerii de la locații și sunt obținute explicații. Atunci când consumul de apă depășește consumul preconizat cu mai mult de x% pe parcursul a două luni consecutive, un membru al echipei de la sediul central vizitează locația pentru a discuta și a implementa un program de măsuri de economisire a apei.

Este posibil ca astfel de măsuri să implice reutilizarea apei din răcire pentru amenajarea spațiilor verzi și în anumite scopuri de igienizare, instalarea unor detectoare de scurgeri și a unor sisteme de captare a apei pluviale, canalizarea apelor pluviale de scurgere către zonele plantate etc. ...Realizăm o clasificare a locațiilor astfel încât să prioritizăm locațiile din zonele cu deficit de apă pentru introducerea unor măsuri de economisire a apei. Odată cu implementarea unor măsuri de conservare a apei, consumul de apă post-implementare este comparat cu cel preimplementare pentru a stabili dacă măsurile au fost eficiente și au redus apa utilizată...”

Acum, echipa misiunii ar putea să proiecteze și să efectueze proceduri cu scopul obținerii de probe pentru aceste declarații făcute de persoana care întocmește raportul. Dacă persoana care întocmește raportul nu a fost dispusă să facă modificări, declarațiile referitoare la monitorizarea de către entitate a consumului său de apă nu ar putea să facă obiectul unor proceduri de colectare a probelor și ar reprezenta o denaturare care ar trebui cumulată împreună cu alte denaturări și evaluată.



Fraza (3) conține informații cantitative și fraza (4), informații calitative, care par a rezulta din aplicarea criteriilor și par să poată face obiectul unor proceduri de colectare a probelor. Fraza (4) este o explicație care

ar putea să îndeplinească dispozițiile criteriilor dacă este corectă, completă și lipsită de subiectivism. Ca parte a procedurilor de colectare a probelor, echipa misiunii poate decide să coroboreze acest lucru cu datele despre nivelurile producției din locațiile entității. De asemenea, echipa misiunii ar putea dori să înțeleagă, prin interviuarea conducerii, ce altceva ar fi putut contribui la consumul crescut de apă și, dacă este necesar, să efectueze proceduri suplimentare pentru a obține probe în legătură cu ce i s-a spus.

Modul în care entitatea raportează cu privire la consumul său de apă poate să îi inducă în eroare pe utilizatorii vizați. Există o implicație în informațiile privind EER conform căreia entitatea a luat măsuri pentru a-și reduce consumul de apă. Dacă există o creștere a consumului de apă din alte motive decât creșterea producției declarată, ascunderea acelor motive cu o explicație care atribuie creșterea unei producții crescute ar induce în eroare. Este posibil ca echipa să dorească să obțină suficiente probe pentru a putea evalua dacă există alți factori care contribuie la consumul de apă crescut și, dacă este cazul, cât de semnificativ ar putea fi impactul acelor alți factori.

În scopuri documentare, practicianul poate alege să marcheze o copie a informațiilor care sunt asigurate prin identificarea fiecărei declarații sau a fiecărui punct care a făcut obiectul unor proceduri de colectare a probelor și legând fiecare parte identificată separat a informațiilor specifice de documentele de lucru justificative în care testarea este documentată.



Exemplul 9: Ilustrarea considerentelor practicianului atunci când informațiile specifice cuprind atât informații nefinanciare, cât și financiare incluse în comentariile conducerii unei entități, întocmite utilizând criterii bazate atât pe legislația teritorială, cât și pe Standardele GRI

(Ilustrează aplicarea îndrumărilor la: Capitolele 5; 8; 10; punctul 271; punctele 273-277; punctele 337-341; punctele 342-356)

Model de fapt
Compania A este un grup producător cotelat la bursă care aprovizionează, printre altele, industria automobilelor prin operațiunile sale globale. În temeiul legislației recent introduse din teritoriul unde își are sediul Compania A, aceasta trebuie să includă următoarele informații nefinanciare și financiare în comentariile conducerii în legătură cu operațiunile sale din întreaga lume: • Diferența salarială dintre femei și bărbați; și • Prezentarea impozitelor plătite la nivelul fiecărei țări. Raportul este destinat utilizatorilor raportului și conturilor anuale și unei game mai largi de părți interesate. Scopul noilor reguli cu privire la diferențele salariale este să furnizeze publicului informații care prezintă diferențele în ceea ce privește tarifele orare de plată pentru angajați și angajate și să permită un dialog public în cunoștință de cauză despre diversitatea de gen și echitatea în ceea ce privește plata și politicile și strategiile aferente ale companiei. Scopul noilor reguli cu privire la raportarea fiscală este o mai mare transparență în ce privește locul unde societățile multinaționale își realizează profiturile și unde își plătesc impozitele, pentru a le permite guvernelor să abordeze evitarea de către societăți a obligațiilor fiscale, care costă țările sume considerabile în fiecare an. Aceste informații, incluse în comentariile conducerii, trebuie asigurate din exterior în fiecare an. Introducerea acestei noi dispoziții de reglementare reprezintă o provocare pentru: • Companie, la elaborarea criteriilor adecvate pentru a stabili ce să raporteze, cum să măsoare sau să evalueze subiectul implicit și cum să îl prezinte; și • Practician, la stabilirea măsurii în care criteriile sunt adecvate și la obținerea probelor. În sensul acestui exemplu, se presupune că: s-a convenit că aria de acoperire a misiunii de asigurare este reprezentată de noile informații privind diferențele salariale și impozitele plătite; trebuie obținută o asigurare rezonabilă; au fost îndeplinite condițiile prealabile; și misiunea a fost acceptată de către practician. Mai jos sunt prezentate extrase din proiectul de raportare al companiei A cu privire la diferențele salariale și plata impozitelor:

Impozitele plătite la nivelul fiecărei țări (extras)

Contribuim direct la finanțele publice printr-o gamă largă de impozite percepute companiei noastre, operațiunilor filialelor noastre din 15 țări și celorlalte entități și activități de afaceri din alte 18 țări. De asemenea, avem o contribuție indirectă semnificativă prin impozitele plătite atât de angajații noștri, cât și de furnizorii pe care îi susțin activitățile noastre. Deciziile noastre de inițiere a unor operațiuni în diferite jurisdicții sunt influențate de o serie de factori care depășesc mediul fiscal local. Printre aceștia se numără stabilitatea politică, economică și socială, disponibilitatea aptitudinilor și costul mâinii de lucru, conformitatea cu convențiile internaționale privind drepturile omului și eficacitatea legăturilor de transport, toate acestea fiind esențiale pentru capacitatea noastră de a funcționa.

Guvernele implementează măsuri pentru a se asigura că societățile multinaționale nu fac obiectul „dublei impunerii” fiind impozitate de mai multe ori în legătură cu aceeași activitate economică. De asemenea, acestea impun companiilor multinaționale să aplice reguli de „stabilire a prețurilor de transfer” pentru activitățile desfășurate în cadrul companiei spre a se asigura că profiturile sunt atribuite în scopuri fiscale țărilor unde are loc activitatea economică relevantă.

În tabelul de mai jos, contribuțiile fiscale directe către guverne sunt raportate pe o bază anuală efectivă plătită în numerar pentru fiecare piață locală, deoarece considerăm că acesta este cel mai semnificativ parametru care trebuie luat în considerare atunci când se evaluează rolul unei companii în finanțarea serviciilor publice. Impozitarea și contabilitatea aferentă sunt complexe, reflectând o gamă largă de factori precum impozitarea amânată, pierderile, impozitarea la nivel de grup și provizioanele pentru pozițiile fiscale incerte. Plățile în numerar sau scutirile de la plată rezultate din acei factori nu pot fi realizate decât după mai mulți ani în viitor, astfel încât pot exista diferențe semnificative între cifrele statutare raportate de o companie și numerarul efectiv plătit. Coloanele din tabel sunt explicate mai jos.

Impozitul pe profit plătit este impozitul plătit efectiv în cursul anului pentru profiturile companiei.

Alte impozite directe plătite reflectă alte impozite directe plătite efectiv pe parcursul anului, inclusiv: contribuțiile la asigurările sociale de stat ale angajatorilor sau echivalentul acestora; impozitele autorităților locale; impozitele specifice unui sector; taxa de timbru pentru transferul bunurilor imobile; taxa pe valoarea adăugată; și taxele vamale și accizele pentru vehicule.

Țara	Impozit pe profit plătit (mil. \$ SUA)	Alte impozite directe plătite (mil. \$ SUA)	Venituri din vânzări către terți (mil. \$ SUA)	Profit/pierdere înainte de impozitare (mil. \$ SUA)
Australia	114	120	8.000	2.130
Belgia	21	33	1.135	54
Brazilia	140	238	6.342	(980)
Estonia	79	108	258	4
Luxemburg	(4)	3	403	(521)
Polonia	7	12	1.750	48
Regatul Unit	0	335	16.430	3.920
...				

Diferența de remunerare între femei și bărbați

Ne luăm angajamentul:

- Să angajăm forță de muncă diversă care reflectă comunitățile pe care le deservește și
- Să creăm un mediu în care toți oamenii noștri sunt recunoscuți pentru talentele lor unice.

Făcând parte dintr-o industrie a automobilelor dominată în mod tradițional de bărbați, compania a avut o împărțire inegală între bărbați și femei până de curând. În ultimii doi ani am făcut îmbunătățiri semnificative și suntem mândri că avem femei implicate în toate domeniile activității noastre.

Diferența de remunerare dintre femei și bărbați este diferența în ceea ce privește plata medie pe oră sau bonusurile bărbaților și femeilor care reprezintă forța noastră de muncă. Acesta nu ține cont de vechimea angajaților, posturile pe care le ocupă aceștia sau durata serviciului lor. Diferența de remunerare dintre femei și bărbați este diferită de o comparație privind plata egală, care este despre a fi plătit în mod egal pentru același rol.

Diferența medie de remunerare dintre femei și bărbați este calculată ca excedentul (pozitiv) sau deficitul (negativ) al tarifului mediu orar de plată pentru un angajat față de cel pentru o angajată din compania noastră, exprimată ca procent al tarifului mediu orar de plată pentru un angajat din compania noastră.

Diferența mediană de remunerare dintre femei și bărbați este calculată ca excedentul (pozitiv) sau deficitul (negativ) al tarifului median orar de plată pentru un angajat față de cel pentru o angajată din compania noastră, exprimată ca procent al tarifului median orar de plată pentru un angajat din compania noastră. Tarifele mediane orare de plată pentru angajați și angajate sunt tarifele orare de plată ale angajatului și angajatei care ar fi poziționat(ă) la mijlocul unei liste de angajați sau angajate din compania noastră, menționați în funcție de tariful orar de plată al persoanei.

	202[X]	202[X-1]
Diferența medie de remunerare dintre femei și bărbați	-1,1%	1,0%
Diferența mediană de remunerare dintre femei și bărbați	-3,0%	2,0%

Diferența medie de plată a bonusului este calculată ca...

Considerentele privind planificarea ale practicianului

În planificarea procedurilor de asigurare, practicianul identifică patru provocări-cheie pentru misiune, după cum urmează:

- Măsura în care criteriile sunt adecvate;
- Obținerea probelor;
- Evaluarea denaturărilor în ceea ce privește informațiile calitative; și
- Analizarea secțiunii „alte informații” din raportul și conturile anuale.

Gradul de adecvare al criteriilor (Capitolul 5; Capitolul 10)

Stabilirea gradului de adecvare al criteriilor în acest exemplu reprezintă o provocare pentru practician deoarece, în timp ce legislația și îndrumările aferente specifică:



- Modul în care trebuie efectuat calculul numeric al diferenței de remunerare dintre femei și bărbați, acestea nu precizează cine anume trebuie considerat salariat, dacă salariul este brut sau net, dacă este vorba doar despre salariul de bază sau ar trebui să includă beneficiile.
- Faptul că impozitele plătite la nivelul fiecărei țări trebuie raportate pentru toate entitățile controlate de către companie și recomandă anumite cadre generale drept exemple de cadre generale „acceptabile”, acestea nu:
 - Specifică faptul că trebuie utilizat oricare dintre cadrele generale;
 - Definesc „controlul” sau nu fac referire la o definiție a ceea ce înseamnă pentru o entitate să fie „controlată”;
 - Specifică ce trebuie considerate drept „impozite”, așa încât este neclar dacă impozitele reprezintă numai impozitul pe profit sau și taxa pe valoarea adăugată și alte impozite și taxe;
 - Specifică în mod clar dacă taxele trebuie raportate pe baza contabilității de casă, pe baza contabilității de angajamente sau ca numerar plătit plus creditele fiscale cumulate; și
 - Specifică criteriile pentru prezentările aferente.

Prin urmare, Compania A a trebuit să ajungă la propria sa interpretare a dispozițiilor legale, să selecteze un cadru general sau cadre generale de urmat sau să-și elaboreze propriile criterii pentru a întocmi și raporta informațiile specifice. Pentru analizarea gradului de adecvare al criteriilor companiei, practicianul ar putea dori să înțeleagă ce a făcut compania pentru a-și selecta și a-și elabora criteriile. De exemplu:

- A făcut Compania A apel la consiliere profesională cu privire la interpretarea noilor dispoziții legale?
- Părțile interesate ale companiei și-au exprimat opiniile cu privire la modul în care trebuie tratate oricare dintre dispoziții sau la politicile fiscale ale companiei pentru anumite locații în care aceasta își desfășoară activitatea?
- A luat compania în considerare scopul legislației atunci când a selectat sau a elaborat criteriile – de exemplu, există criterii care impun ca impozitele pe vânzări percepute terțelor părți și pe tranzacțiile din interiorul grupului să fie prezentate separat?
- Conducerea a fost implicată în dialogul între industrii sau a luat în considerare modul în care alte entități din industrie implementează dispozițiile?
- Există un cadru general utilizat de obicei, recunoscut, sau există interpretări, o selecție de cadre generale și raportare diverse?
- Conducerea a luat în considerare cadrele generale sau principiile recunoscute care ar putea fi utilizate ca bază pentru elaborarea mai multor criterii, de exemplu, UNGP pentru principiile cu privire la egalitatea de gen și proiectul OCDE privind erodarea bazei impozabile și transferul profitului (BEPS) sau standardul *GRI 207: Impozit* al GSSB pentru raportarea impozitelor pentru fiecare țară ale companiei; și
 - Există cadre generale sau principii selectate de către conducere adecvate de sine stătător drept criterii sau au necesitat o elaborare ulterioară?
 - Compania a respectat acele principii sau a fost selectivă în utilizarea lor, în special dacă susține că a raportat „în conformitate cu” un anumit cadru general?

- De exemplu, standardul GRI impune realizarea unui număr de prezentări de informații specifice acestui subiect, pe care Compania A nu le-a făcut: numărul de angajați, imobilizările corporale, cifra de afaceri netă și impozitul pe profit acumulat, precum și plătit în anul curent. În cazul în care Compania A a utilizat standardul GRI ca bază pentru elaborarea criteriilor, care este justificarea conducerii cu privire la omisiunea informațiilor prevăzute de acel standard?
- Criteriile elaborate acoperă gradul de agregare sau dezagregare cu care informațiile trebuie prezentate – de exemplu, diferențele regionale pot fi ascunse în cazul în care datele privind diferențele de remunerare dintre femei și bărbați sunt prezentate în mod agregat pentru toate țările, atunci când există niveluri de remunerare foarte diverse în diferite țări, combinate cu diferențe regionale în ceea ce privește diversitatea de gen?
- Criteriile sunt complete și exacte, de exemplu, abordează toate genurile cu care se identifică membrii forței de muncă și specifică o bază adecvată pentru clasificarea în funcție de gen?
- Criteriile acoperă nevoia de a prezenta incertitudinile de măsurare implicate sau de a explica interpretarea dată de aceasta „impozitelor”, „controlului” și motivul pentru selectarea unei contabilități de casă mai degrabă decât a unei contabilități pe bază de angajamente?
- Există criterii pentru informațiile calitative care trebuie incluse în parametrii raportați? (punctele 332-336).

Având în vedere că obligația de a raporta aceste aspecte este nouă, compania își perfecționează în continuare criteriile pe măsură ce întocmește informațiile specifice și în timpul procesului de asigurare? În caz afirmativ, sunt efectuate retroactiv modificări pentru a îmbunătăți gradul de adecvare al criteriilor sau pentru a prezenta compania într-un anumit mod?

Obținerea probelor (Capitolele 8; 11)

Obținerea probelor reprezintă o provocare pentru practician deoarece dispozițiile sunt relativ noi și este posibil ca societatea să nu aibă încă un sistem de raportare adecvat și controalele aferente implementate pentru a identifica, măsura și raporta informațiile dintr-un număr mare de teritorii diferite în mod complet, exact și pe o bază similară. De asemenea, în unele teritorii pot exista restricții privind punerea la dispoziție a informațiilor. Există o serie de întrebări, pe lângă cele referitoare la sistemul de raportare și controalele aferente implementate, pe care practicianul ar putea dori să le ia în considerare:

În ceea ce privește impozitele plătite pentru fiecare țară în parte:

- Cum sunt evaluate și raportate informațiile – de exemplu, sunt extrase din registrele contabile de bază sau din situațiile financiare auditate și sunt extrase „așa cum sunt” sau le sunt aduse modificări?
- Dacă sunt doar extrase, pragul de semnificație aplicat în raportarea financiară este adecvat în noul context? Este posibil să existe un prag de semnificație diferit de cel utilizat pentru situațiile financiare în cazul în care aceste informații:
 - Sunt destinate utilizării de către autoritățile fiscale;
 - Sunt neconforme cu dispozițiile legale; sau
 - În cazul în care compania are venituri și profituri și impozite destul de nesemnificative într-o țară comparativ cu alte țări, dar impozitele plătite de companie sunt semnificative în contextul țării respective.





- Există stimulente pentru conducere astfel încât aceasta să denatureze informațiile sau să le prezinte în mod subiectiv – de exemplu, dacă a avut o politică de a căuta stimulente de planificare fiscală pentru a reduce impozitele în țările în care există rate de impozitare mari?
- În legătură cu informațiile specifice calitative, acestea rezultă din aplicarea criteriilor adecvate, pot face obiectul unor proceduri de colectare a probelor și sunt consecvente cu cifrele prezentate? De exemplu, pot exista criterii care impun explicații cu privire la motivul pentru care impozitele plătite sunt deosebit de scăzute în raport cu profiturile.

Ce dovezi pot fi obținute pentru declarațiile privind deciziile companiei de a iniția operațiuni în diferite jurisdicții și modul în care aceste decizii sunt influențate de gama de factori menționați?

În ceea ce privește diferența de remunerare dintre femei și bărbați:

- Angajații sunt incluși în calcul așa cum este stabilit în criterii sau există, de exemplu, excluderi ale angajaților eligibili sau includeri ale celor neeligibili? Ca parte a procedurilor de asigurare efectuate, practicianul ar putea dori să verifice un eșantion al angajaților:
 - Din statele de plată, pentru a verifica dacă angajații sunt incluși în lista de angajați utilizată pentru calculul diferenței de remunerare dintre femei și bărbați;
 - Din lista utilizată în calcul până la registrele de salarizare, pentru a verifica dacă angajatul este eligibil pentru includere conform criteriilor; și
 - Pentru clasificarea în mod corect ca bărbat sau femeie.
- Sunt orele lucrate așa cum sunt definite în criterii – de exemplu, exclud orele suplimentare atunci când criteriile specifică faptul că orele suplimentare sunt excluse?
- Remunerarea este utilizată pentru a calcula indicatorul, așa cum este definit în criterii? Procedurile de asigurare pot include verificarea:
 - De la raportul utilizat pentru a calcula parametrul la statele de plată, pentru a verifica dacă este inclusă doar remunerarea eligibilă; și
 - De la statele de plată la raportul utilizat pentru a calcula indicatorul, pentru a verifica dacă vreo remunerare eligibilă a fost omisă din cifra totală utilizată în calcul.
 - În ce măsură remunerarea inclusă în calcul este o remunerare care are legătură cu raportarea?
- Orele și remunerarea femeilor și bărbaților sunt incluse în calcul pe aceeași bază?
- Cifrele din acest parametru au fost calculate în conformitate cu „regulile” de calcul?
- Prezentările calitative sunt susținute de probe și consecvente cu cifrele prezentate?

Evaluarea denaturărilor în ceea ce privește informațiile calitative (punctele 342-352)

Evaluarea denaturărilor din informațiile calitative care însoțesc noii parametri este dificilă deoarece există stimulente pentru prezentarea de către companie a indicatorilor săi într-o lumină favorabilă. Criteriile relativ bazate pe principii îi oferă conducerii spațiu pentru subiectivism în prezentarea informațiilor într-o manieră care poate fi proiectată să influențeze procesul decizional al utilizatorului. Prin urmare, raționamentele cu privire la importanța pentru procesul decizional al utilizatorului pot fi dificile.

În sensul acestui exemplu, practicianul și-a finalizat activitatea cu privire la cifrele care arată diferența de remunerare dintre femei și bărbați și este convins că acestea au fost calculate în conformitate cu criteriile și există probe pentru a susține cifrele agregate prezentate.



De asemenea, practicianul a lucrat la descrierea narativă prezentată împreună cu cifrele și a abordat o temă de discuție cu conducerea. Practicianul a observat în timpul unei serii de vizite la locul de producție pe parcursul efectuării auditului situației financiare în fiecare an că nu a existat o creștere semnificativă a numărului de femei angajate în fabrică.

Practicianul a fost curios în legătură cu acest lucru și, atunci când a verificat statele de plată ale companiei, a remarcat faptul că nu exista un număr semnificativ de angajați de sex feminin pe statele de plată de la producție, însă indicatorii raportați privind diferențele de remunerare dintre femei și bărbați indicau o scădere accentuată a indicatorului și o ușoară creștere a câștigurilor angajatelor. Descrierea nu explică acest lucru.

Practicianul este de părere că prezentarea informațiilor nu este în conformitate cu criteriile de prezentare a informațiilor ale companiei, respectiv de a „spune așa cum este”, și poate să îi inducă în eroare pe utilizatori. Practicianul își exprimă îngrijorarea față de conducere și solicită ca informațiile specifice calitative referitoare la diferența de remunerare dintre femei și bărbați să includă o prezentare suficientă pentru a permite înțelegerea adecvată a cifrelor de către utilizatorii informațiilor. De asemenea, practicianul aduce în atenția conducerii măsura în care criteriile de evaluare sunt suficient de relevante. De exemplu, prezentarea indicatorului privind diferența de remunerare dintre femei și bărbați la un nivel mai scăzut de dezagregare, precum prezentarea indicatorului separat pentru angajații cu funcții în producție și pentru cei cu funcții comerciale.

Conducerea este de acord să facă amendamentul la informațiile prezentate așa cum este marcat mai jos (cu text albastru tăiat pentru eliminări și text albastru simplu pentru completări) pentru a îndeplini criteriul pentru prezentarea narativă imparțială și informativă a informațiilor, dar consideră că criteriile nu trebuie să fie modificate pentru a prezenta un parametru dezagregat în lumina acestor modificări. Practicianul acceptă poziția conducerii cu privire la criterii, dar ar putea dori să analizeze dacă sunt necesare orice lucrări suplimentare pentru a obține probe suplimentare despre prezentările de informații modificate.

Ne luăm angajamentul să... [nu este necesară nicio modificare]

Făcând parte dintr-o industrie a automobilelor dominată în mod tradițional de bărbați, compania a avut o împărțire inegală între bărbați și femei, dar acest lucru a început să se schimbe până de curând. În ultimii doi ani am făcut câteva îmbunătățiri semnificative și suntem mândri că avem mai multe femei implicate în toate domeniile activității noastre-activitatea noastră.

Totuși, analiza noastră arată că este foarte probabil ca femeile să ni se alăture la nivel de absolvent de universitate și să lucreze în funcțiile noastre comerciale, cu o evoluție bună către nivelurile de conducere, cu rate de remunerare relativ ridicate. Evoluția diferențelor de remunerare dintre femei și bărbați raportate în 202[X], care favorizează femeile, față de cele raportate în 202[X-1], care au favorizat bărbații, reflectă un raport relativ scăzut, dar în creștere, între femei și bărbați și o ajustare a remunerației personalului din funcțiile noastre comerciale, în special la nivelurile superioare, care sunt, de obicei, ocupate de angajați femei. Depunem eforturi pentru a îmbunătăți echilibrul de gen la nivelul întregii noastre activități și continuăm să ne concentrăm pe tratarea diferenței de remunerare dintre femei și bărbați. Recunoaștem că poate fi nevoie de timp pentru recrutarea, instruirea și promovarea unei forțe de muncă mai echilibrate din punctul de vedere al genului, dar ne menținem angajamentul de a obține un echilibru mai bun în toate domeniile activității noastre și la toate nivelurile forței noastre de muncă.

Analizarea secțiunii „alte informații” din raportul și conturile anuale (punctele 353-356)

Analizarea secțiunii „alte informații” din raportul și conturile anuale ar putea fi o provocare pentru practician deoarece informațiile specifice (informațiile referitoare la diferențele de remunerare dintre femei și bărbați



și informațiile cu privire la impozitele plătite în fiecare țară) trebuie raportate în secțiunea „Comentariile conducerii” din raportul și conturile anuale ale companiei. Prin urmare, informațiile din comentariile conducerii, altele decât informațiile specifice, precum și situațiile financiare și alte rapoarte incluse în raportul anual și în conturile anuale, care nu sunt auditate sau asigurate de practician, vor cuprinde alte informații. Este posibil ca practicianul să fie nevoit să trateze cu atenție următoarele aspecte în legătură cu aceste alte informații extinse:

- Dacă informațiile specifice se diferențiază în mod clar de alte informații din Comentariile conducerii, astfel încât să fie clar pentru utilizatorii raportului de asigurare al practicianului că astfel de „alte informații” nu sunt tratate de misiunea de asigurare.
- Practicianul trebuie să citească toate celelalte informații din Comentariile conducerii și din situațiile financiare și alte rapoarte incluse în raportul anual și conturile anuale pentru a identifica inconsecvențele semnificative, dacă există, cu informațiile specifice. Este probabil să existe relații între informațiile specifice și diferitele aspecte ale altor informații.
- Prin urmare, practicianul poate considera util să analizeze unde este cel mai probabil ca aceste relații să existe în alte informații. Acest lucru îi poate permite practicianului să atribuie elementele altor informații, în cazul în care există o probabilitate mai mare de apariție a unor inconsecvențe semnificative, unor persoane cu competențe adecvate în ceea ce privește subiectul specific, ce pot include orice expert al practicianului a cărui activitate este utilizată.
- În cazul în care practicianul identifică orice inconsecvențe semnificative sau ia cunoștință de orice denaturări semnificative ale unui fapt în alte informații, practicianul trebuie să discute problema cu persoana care întocmește raportul și să ia măsuri suplimentare, după caz. Stabilirea măsurilor suplimentare adecvate care trebuie luate poate reprezenta o provocare.
- De exemplu, practicianul poate identifica alte declarații din comentariile conducerii sau din alte rapoarte din raportul anual și conturile anuale care tratează obiectivele strategice și măsurile companiei referitoare la siguranța la locul de muncă sau diversitatea de gen și echitatea salarială aferentă.
- Citirea acelor elemente ale altor informații poate duce la identificarea de către practician a unei inconsecvențe semnificative între prezentările de informații calitative din alte informații referitoare la strategia companiei privind diversitatea de gen a angajaților și acțiunile conexe pe care compania le-a întreprins pentru a trata acest lucru și prezentările de informații calitative revizuite cu privire la indicatorii aferenți diferențelor de remunerare dintre femei și bărbați pe care conducerea le-a propus ca răspuns la denaturarea identificată de practician.
- În urma discuției cu conducerea cu privire la o astfel de inconsecvență și a efectuării de către practician de proceduri suplimentare cu privire la prezentările de informații calitative din alte informații despre strategia privind diversitatea de gen și acțiunile conexe, practicianul poate concluziona că acele prezentări de informații conțin o denaturare semnificativă a faptelor. Practicianul poate considera că măsurile suplimentare care ar fi adecvate în circumstanțele date ar include solicitarea conducerii să corecteze denaturarea.

Exemplul 10: Ilustrarea considerentelor practicianului în ceea ce privește utilizarea drept criterii a Cadrului general de raportare integrată

(Ilustrează aplicarea îndrumărilor la: Capitolele 3; 4; 5; 8; 10; 11; punctele 271; 273-277; 337-341; 342-356; 373-386)

Model de fapt
Entitatea A este un comerciant en détail tradițional care își desfășoară activitatea în magazine în mai multe țări și, de curând, online. Entitatea A concurează în sectorul modei și nu este considerată un lider de piață. Entitatea A este cotate la bursă în Țara A, unde „norma” capitalizării bursiere pentru liderii de piață din sectorul comerțului cu amănuntul este de aproximativ 3 ori activele nete din bilanțul auditat. Valoarea actuală a Entității A este de 1,5 ori activele sale nete, dar conducerea consideră că valoarea reală a Entității A este o primă suplimentară de 20% față de capitalizarea sa bursieră actuală. Aceasta atribuie subevaluarea lipsei recunoașterii depline pe piață și înțelegerii, printre alte aspecte, a: • Calității managementului strategic, guvernanței și a altor procese-cheie de afaceri, sisteme, persoane și controale; • Strategiei de dezvoltare a produselor și serviciilor, în special prin intermediul activității sale online cu creștere rapidă; și • Echipelor destinate serviciilor pentru clienți motivate și bine instruite ale Entității A. În calitate de comerciant en détail relativ tânăr, Entitatea A raportează la nivel intern cu privire la mai mulți indicatori-cheie de performanță (KPI) strategici, dar până de curând nu făcuse multe progrese cu privire la raportarea acestora pe plan extern, deși a raportat cu privire la unul sau doi KPI selectați. De obicei, liderii de piață întocmesc rapoarte integrate externe care le evidențiază capacitățile unice, inclusiv, printre alte aspecte: • Capacitățile digitale și privind datele, pe care le utilizează pentru a crea o funcție solidă de înțelegere a clienților; • Satisfacția clienților; și • Implicarea și alinierea la strategie a oamenilor săi. Entitatea A este mai puțin avansată decât liderii de piață în ceea ce privește capacitățile sale digitale, dar se concentrează foarte mult pe satisfacția clienților și pe „aducerea forței sale de muncă înainte” pe măsură ce-și dezvoltă afacerea. Totuși, spre deosebire de concurenții săi, ea nu și-a prezentat procesele de afaceri și performanța pe plan extern. Rapoartele din mass-media și postările pe „Twitter” de pe parcursul anului au determinat apariția unor preocupări în legătură cu Entitatea A, legate, în principal, de: • Nemulțumirea clienților; • Performanțele slabe în ceea ce privește siguranța lanțului de aprovizionare; și • Faptul că, în contextul profilului perceput al Entității A, directorii executivi sunt plătiți prea mult. Entitatea A a respins aceste lucruri ca fiind speculații nefondate, dar a recunoscut importanța critică a comunicării eficiente cu acționarii săi cu privire la alte aspecte decât situațiile financiare și cu un accent holistic pe „Activitatea” Entității A. Entitatea A a implementat deja un set cuprinzător de structuri și practici, ghidat de principiile de guvernanță corporativă ale organismului său de reglementare, pentru a promova standarde de etică înalte, o revizuire și o deliberare interne riguroase și un proces decizional solid în toate domeniile-cheie ale activității consiliului de administrație.

Entitatea A a continuat să investească în sistemele și procesele sale, astfel încât să poată să raporteze pe plan extern într-un mod care va consolida înțelegerea de către investitori și alte părți interesate a valorii create de activitatea, performanța și perspectivele Entității A. Aceasta consideră că raportarea integrată externă va genera beneficii, în termeni de îmbunătățire atât a proceselor sale de afaceri de bază, cât și a valorii percepute a Entității A. Entitatea A a întocmit primul său raport integrat, pentru anul curent, în mod voluntar. Informațiile financiare incluse în acesta au fost extrase din situațiile financiare auditate. Ea a utilizat Cadrul general internațional de raportare integrată, suplimentat cu propriile sale criterii stabilite în baza sa de întocmire, pentru a-și întocmi raportul integrat și a solicitat o asigurare rezonabilă cu privire la întregul raport.

Partenerul de misiune a fost auditorul situațiilor financiare ale Entității A timp de mai mulți ani și cunoaște bine întreprinderea și mediul său, sistemul de control intern și calitatea informațiilor financiare. De asemenea, membrii echipei misiunii cunosc bine întreprinderea din activitatea lor în calitate de auditori ai situațiilor financiare și au o experiență satisfăcătoare în sectorul comerțului cu amănuntul.

La fel ca rapoartele integrate ale altor comercianți en détail, raportul Entității A este în mare parte calitativ, prezentând descrierea de către Entitatea A a modelului său de afaceri, a obiectivelor sale strategice și a mediului său extern. Acesta este prezentat pe site-ul web al Entității A, cu hyperlinkuri între secțiunile raportului și către alte pagini web, atât interne, cât și externe Entității A.

Mai jos sunt prezentate trei extrase din raportul integrat al Entității A, referitoare la scopul și strategia (A), relațiile cu clienții (B) și guvernanta (C) Entității A. Entitatea A raportase anterior pe plan extern cu privire la, printre alți KPI selectați, un KPI referitor la siguranța angajaților (KPI „absența de la locul de muncă în lanțul de aprovizionare cauzată de vătămarile corporale în fabrici” sau „SCLTI”) care a fost raportat și de alte firme din același domeniu, dar nu a inclus acest KPI în raportul pentru anul curent.

A. Scopul nostru, strategia noastră (extras)

În calitate de comerciant en détail de îmbrăcăminte la modă, modelul nostru de afaceri este achiziționarea mărfii de la furnizori terți și vânzarea acesteia către clienți prin rețeaua noastră de magazine de vânzare cu amănuntul și platforma noastră online. Scopul nostru este de a furniza branduri de modă exclusive și aspiraționale consumatorilor care stabilesc noile tendințe. Modelul nostru de afaceri ne diferențiază de firmele din același domeniu din țările în care ne desfășurăm activitatea.

Urmărim să ne extindem activitatea pentru a fi un comerciant en détail de renume mondial care utilizează canale multiple pentru vânzarea de îmbrăcăminte la modă, accesorii și articole de uz casnic, care își desfășoară activitatea în întreaga lume. Strategia noastră are ca scop extinderea portofoliului nostru de produse și a bazei de clienți pentru a crea un profil diversificat al câștigurilor și o mai mare valoare pentru acționarii noștri și alte părți interesate.

Am aplicat strategia noastră în mod consecvent în timpul perioadei de raportare și aceasta rămâne adecvată pentru anul următor. Planurile strategice pe termen mediu sunt elaborate de către Consiliu și sunt stabilite în legătură cu: modelul de afaceri; viziunea și scopul; problemele semnificative identificate și riscurile și oportunitățile aferente; condițiile macroeconomice; și forțele concurențiale ale Entității A. Planurile noastre strategice cheie pe termen mediu sunt rezumate mai jos, împreună cu modul în care le tratăm:

Planuri strategice pe termen mediu	Optimizarea activității conturilor	Dezvoltarea capacității pentru canale multiple	Îmbunătățirea gestionării lanțului de distribuție	Diversificarea portofoliului
<i>Cum ne-am îndeplinit planurile în 202X</i>	Pentru prima dată, noile cereri de carduri din magazine au depășit 2 milioane; cererile aprobate au crescut cu 25% Gestionare îmbunătățită a colectărilor; creanțe nerecuperabile mai mici – a se vedea și: Indicatori financiari	Platformă online lansată cu un nou website care a început să funcționeze la sfârșitul primului trimestru; cifră de afaceri generată online într-o perioadă de 9 luni echivalentă cu vânzările anuale ale unui magazin reprezentativ mare – a se vedea și: Vânzări din magazine	Consolidarea aprovizionării cu materii prime pentru îmbunătățirea valorii pentru clienți Creșterea semnificativă a achizițiilor și a producției locale pentru a reduce costurile de transport și a scurta termenele de execuție	Prezență extinsă în Europa cu deschiderea a două magazine de vânzare cu amănuntul Dobândirea mărcii de accesorii pentru casă „My LuXLife”
<i>Planuri și priorități pentru anul care urmează</i>	Îmbunătățirea procesului decizional referitor la noile conturi Integrarea activității online pentru a oferi o imagine holistică a profilului clienților spre a crește profitul atât al afacerilor fizice, cât și al afacerilor online	Facilitarea My LuXLife prin comerțul electronic și dezvoltarea noii identități pentru lansarea website-ului în trimestrul al treilea	Oferirea unei valori mai bune clienților concentrându-ne în mod continuu asupra achizițiilor strategice de țesături și asupra consolidării furnizorilor – a se vedea și: Prezentare generală a clienților noștri	Îmbunătățirea ofertei produsului My LuXLife și testarea noului concept de magazin

B. Relațiile noastre (extras din subsecțiunea referitoare la relația cu clienții)

Prezentare generală a clienților noștri	
1,8 milioane de clienți cu conturi active	5,2 milioane de membri ai programului de fidelizare
0,2 milioane de clienți online	
Ce le place clienților noștri	• Moda noastră inovatoare • Programul nostru de fidelizare cu recompense • Magazinele noastre atractive din punct de vedere vizual și programul de lucru al magazinelor • Website-ul nostru ușor de utilizat • Experiența clienților cu serviciul de asistență
Unde am putea continua să ne îmbunătățim	• Stabilirea prețurilor mărfurilor • Gamă mai largă de mărfuri online
Cum tratăm aspectele de îmbunătățit	• Gestionăm în mod activ lanțul nostru de aprovizionare pentru a achiziționa materiale textile valoroase, provenite din surse sustenabile, și utilizăm mai ales producători locali pentru fabricarea articolelor de îmbrăcăminte • Extindem selecția de produse disponibile online • Avem un angajament extins cu clienții noștri cu conturi și program de fidelizare prin interacțiunea noastră din magazine și din call centerul de asistență pentru clienți. Am introdus pe site-ul nostru web o funcție „chatbot” pentru a oferi clienților acces instantaneu la răspunsurile de care au nevoie. Timpul nostru de soluționare a tuturor întrebărilor clienților va fi sub 24 de ore și ne propunem să menținem în mod consecvent evaluarea clienților noștri la „foarte bine” sau mai mult.

C. Guvernanța (extras din raportul comitetului de remunerare)

Comitetul de remunerare, format din trei directori neexecutivi independenți, supraveghează practicile și politicile de remunerare ale Entității A. Comitetul este responsabil pentru revizuirea, recomandarea și aprobarea remunerării atât a directorilor executivi, cât și a celor neexecutivi. Comitetul revizuește anual strategia de remunerare a Entității A pentru a se asigura că aceasta rămâne aliniată la

obiectivul de îmbunătățire a valorii pentru acționari. Strategia se concentrează pe atragerea și păstrarea unei echipe executive de înaltă performanță și a unui echilibru corespunzător între remunerația garantată și cea variabilă și între performanța și remunerația pe termen scurt și mai lung care reflectă obiectivele pe termen scurt și lung ale Entității A.

Remunerația garantată este stabilită în legătură cu normele pieței forței de muncă. Entitatea A utilizează serviciile unei firme de consultanți profesioniști independenți pentru a testa practicile noastre de remunerare atât pentru directorii executivi, cât și pentru cei neexecutivi în raport cu companiile cotate la bursă comparabile. Comercianții cu amănuntul cotați la bursă actuali utilizați drept termeni de comparație sunt următorii [companii echivalente cotate la bursă]. Remunerația variabilă este stabilită pe baza...

Politica de remunerare și raportul privind implementarea ale Entității A trebuie să fie aprobate prin voturi consultative separate fără caracter obligatoriu în cadrul adunării generale anuale. În cazul în care 20% sau mai multe dintre voturile exprimate sunt împotriva uneia sau a ambelor rezoluții asociate, Entitatea A colaborează cu acționarii pentru a stabili motivele pentru voturile împotriva și prezintă măsurile pe care Entitatea A le-a luat pentru a trata preocupările legitime și rezonabile în raportul de remunerare pentru anul următor. Acționarii nu au sesizat probleme semnificative și, prin urmare, nu a fost necesară nicio măsură în perioada de raportare pentru a trata aspectele. Următoarele salarii și indemnizații au fost plătite directorilor executivi pe parcursul anului care s-a încheiat la xx 202X...

Partea A: Preacceptarea considerentelor practicianului

Partenerul de misiune trebuie să stabilească dacă sunt prezente condițiile prealabile pentru misiunea de asigurare. Întrebarea-cheie din mintea partenerului de misiune este: „Este gata Entitatea A pentru raportarea integrată; are o bază rezonabilă pentru raportul său integrat?”. Partenerul de misiune cunoaște deja bine Entitatea A din auditul situațiilor financiare, dar dorește să își extindă cunoștințele înainte de a lua o decizie cu privire la acceptarea acestei misiuni. Subiectul implicit este „activitatea” Entității A, care implică considerente mai ample decât cele dintr-un audit al situațiilor financiare. Prin urmare, partenerul de misiune îi sugerează Entității A o misiune separată de preacceptare, alta decât cea de asigurare („evaluarea gradului de pregătire”), pentru a o informa cu privire la decizia sa de acceptare. Entitatea A este de acord cu o misiune separată, în timpul căreia partenerul de misiune intenționează să înțeleagă guvernanta, procesele, sistemele și controalele aferente implementate pentru a întocmi raportul integrat. Aceasta va include modul în care entitatea identifică subiectele de raportare pentru includerea în raportul său.

Partenerul de misiune clarifică faptul că scopul misiunii de asigurare propuse nu ar fi să furnizeze o opinie referitoare la măsura în care strategia este adecvată sau obținerea ori nu a rezultatului raportat, deoarece nu va fi posibilă obținerea unor probe pentru a susține astfel de concluzii, ci să ajungă la o concluzie cu privire la măsura în care raportul integrat al Entității A a fost întocmit în conformitate cu criteriile prezentate ale Entității A. La sfârșitul misiunii de preacceptare, partenerul de misiune va lua o decizie cu privire la prezența sau absența condițiilor prealabile și continuarea misiunii de asigurare. Dacă nu sunt prezente condițiile prealabile, Entitatea A a fost de acord că va lua măsuri de remediere pentru a se pregăti pentru asigurarea din anul următor. Partenerul de misiune face câteva observații, inclusiv cele de mai jos, pentru monitorizarea în timpul misiunii de preacceptare:

- *Discutați cu directorul general executiv și consiliul de administrație despre motivul pentru care întocmesc raportul integrat și pentru cine.*
- *Solicitați documentația Entității A cu privire la activitatea sa – adică „ce”-ul, „cu”-ul, „cum”-ul, și „de ce-ul” aferente creării valorii sale (scop, strategie, riscuri și oportunități, alocarea resurselor și managementul relației, modelul de afaceri). Pentru cine a fost întocmită documentația și cum este utilizată la nivel intern de către companie?*



- *Solicitați criteriile utilizate pentru nota referitoare la baza de întocmire și prezentare din raportul integrat și pentru a decide cu privire la ce trebuie inclus în raport și documentarea modului în care au identificat subiectele de raportare pentru includere și care sunt acele subiecte. Ne-am fi așteptat să vedem orice altceva aici, pe baza a ceea ce știm din audit?*
- *Discutați despre guvernanta, procesele, sistemele și controalele implementate în legătură cu (i) ce trebuie inclus, (ii) cum trebuie evaluate și prezentate în raport și (iii) ce probe sunt păstrate. Solicitați documentația sistemelor informaționale – de exemplu, există diagrame, manuale de politici, organigrame? Cum se integrează reciproc diferitele sisteme de raportare financiară și nefinanciară, raportarea privind sustenabilitatea și raportarea integrată?*
- *Întrebați ce informații de la terțe părți utilizează – sunt conștient de faptul că ei utilizează anumite referințe din domeniu în vederea comparării cu concurenții lor – ce etaloane și ce sursă? De asemenea, va trebui să înțelegem cum sunt efectuate studiile privind satisfacția clienților și ce așteptare există privind capacitatea de a obține probe în legătură cu informațiile elaborate pentru Entitatea A de către terțele părți.*
- *Documentați omisiunile sau punctele slabe pe care le identificați, deoarece vom dori să le raportăm conducerii.*

Partenerul de misiune ar dori ca aceeași echipă „de bază” a misiunii să efectueze misiunea de preacceptare și misiunea de asigurare (dacă misiunea de asigurare este acceptată), astfel încât să existe o continuitate a înțelegerii, dar ar dori să includă și o competență specializată suficientă privind asigurarea raportării integrate în echipă deoarece aceasta este prima misiune de raportare integrată pe care o efectuează partenerul de misiune. Altă competență referitoare la subiectul specific (de exemplu, în strategie, procesul de afaceri sau gestionarea riscurilor) care poate fi necesară va fi analizată în continuare pe parcursul etapei de planificare a misiunii de asigurare.



În sensul părții B a acestui exemplu, s-a presupus că:

- Partenerul de misiune a stabilit că sunt prezente condițiile prealabile pentru asigurare, iar misiunea de asigurare a fost acceptată, și
- Pe baza documentației inspectate și a evaluărilor pe care echipa misiunii a decis să le efectueze pe parcursul misiunii de preacceptare, există așteptări conform cărora sistemul de control intern relevant pentru procesul de raportare integrată al Entității A a funcționat eficient. Acest lucru îi va permite echipei misiunii să testeze controalele relevante.

Partea B: Considerentele practicianului după acceptarea misiunii de asigurare

Considerentele practicianului

Discuția pentru planificare a echipei misiunii evidențiază faptul că un raport integrat este în mod inerent un raport orientat spre viitor deoarece raportează cu privire la capacitatea unei entități de a crea valoare pentru investitorii săi în timp. Acest lucru va avea implicații pentru abordarea asigurării și natura probelor pe care echipa poate fi nevoită să le obțină și să le analizeze. Partenerul de misiune evidențiază faptul că echipa misiunii își va îndrepta atenția asupra obținerii de probe privind:



- Măsura în care guvernanta, procesele și controalele interne sunt proiectate corespunzător și au funcționat așa cum au fost concepute pe parcursul perioadei de raportare pentru a asigura o bază rezonabilă pentru informațiile specifice.
- În legătură cu informațiile prospective (a se vedea punctele 373-386), că:
 - Ipotezele folosite pentru a întocmi informațiile prospective sunt rezonabile – aceasta poate însemna:

- Includerea unor experți în ce privește subiectul specific în echipa misiunii atunci când subiectul implicit este complex sau face obiectul unui nivel ridicat de incertitudine; și
- În situația în care conducerea și-a utilizat proprii experți, necesitatea analizării competenței, capabilităților și obiectivității acelor experți, înțelegerea activității experților, evaluarea gradului său de adecvare drept probă, așa cum este prevăzut la punctul 54 din Standard.
- Datele de bază utilizate sunt fiabile – echipa misiunii poate utiliza activitatea echipei misiunii de audit al situațiilor financiare, de exemplu, atunci când informațiile de bază au făcut obiectul unor proceduri de asigurare ca parte a auditului situațiilor financiare sau atunci când acestea provin din sistemul de raportare financiară sau alt sistem de raportare unde s-a constatat funcționarea eficientă a controalelor interne.
- Informațiile prospective prezentate au fost calculate în conformitate cu ipotezele stipulate și baza pentru întocmire.
- Informațiile raportate reflectă realitatea circumstanțelor Entității A, de exemplu:
 - Strategia raportată este strategia reală a Entității A, așa cum este evidențiată de documentația acesteia referitoare la strategia internă, procesele-verbale ale ședințelor, punctul central al activităților; și
 - KPI prezentați sunt cei pe care conducerea îi utilizează în realitate pentru a gestiona activitatea și au fost măsurați și raportați conform bazei pentru întocmire stipulate.
- Circumstanțele reale ale Entității A susțin scopul permanent raportat și avantajul competitiv, de exemplu, în contextul modificărilor cunoscute sau preconizate din mediul extern sau modelul operațional planificat al Entității A.

Guvernanța și controalele interne (Capitolul 6)

Abordarea asigurării se va concentra mai detaliat decât în timpul evaluării gradului de pregătire asupra înțelegerii guvernanței, proceselor și controalelor interne implementate pentru a întocmi informațiile specifice, deoarece structura de raportare a Entității A este complexă. Procesele și controalele care trebuie analizate de echipă vor fi cele privind atât informațiile calitative, cât și informațiile cantitative. De exemplu, echipa misiunii intenționează:

- Să înțeleagă procesele implementate pentru a identifica, selecta, măsura sau evalua și corela informațiile în legătură cu fiecare dintre aspectele raportate, de exemplu, obiectivele strategice, riscurile și oportunitățile, activitățile critice din cadrul proceselor de afaceri cheie și rezultatele și realizările.
- Să confirme înțelegerea sistemelor de raportare privind informațiile despre politicile și procesele în vigoare, activitățile și procesul decizional ale comitetului de remunerare, precum și dacă este probabil ca acestea să fie o sursă relevantă și fiabilă de probe că politicile și procesele declarate au fost respectate în practică, iar informațiile despre acestea și activitățile și deciziile conexe ale comitetului au fost prezentate în mod adecvat.
- Să analizeze ce proceduri de asigurare au fost efectuate de către echipa misiunii de audit în legătură cu controalele interne privind raportarea financiară, rezultatele acelor proceduri și dacă ar putea fi necesară testarea eficacității cu care funcționează controalele diferite sau suplimentare.
- Să evalueze proiectarea oricăror controale interne nefinanciare relevante și să stabilească dacă au fost implementate. Dacă da, să testeze eficacitatea cu care funcționează – opinia preliminară a echipei misiunii este că astfel de controale pot include controalele privind evaluarea și raportarea



numărului de cereri noi din partea clienților, numărului de întrebări ale clienților, duratei soluționării întrebărilor clienților, cifrelor programului de fidelizare, proiectării și efectuării sondajelor privind satisfacția clienților (fie efectuate „intern”, fie externalizate unui terț).

- Să analizeze dacă testarea controalelor interne cu privire la interfața dintre sistemele de raportare financiară și nefinanciară ar putea fi necesară ca parte a colectării probelor de către echipă: de exemplu, cele cu privire la transferul sau extragerea informațiilor din situațiile financiare auditate și în ceea ce privește nivelul de agregare sau dezagregare a informațiilor specifice.
- Să evalueze proiectarea și implementarea controalelor interne asupra activității online și testarea eficacității cu care funcționează acestea deoarece Entitatea A și-a stabilit de curând prezența online și acesta este un domeniu în care este puțin probabil ca doar testarea de fond să furnizeze suficiente probe adecvate.

Obținerea probelor (Capitolele 8; 10-11)

Probe din testarea eficacității cu care funcționează controalele relevante

Informații financiare

S-a constatat că controalele relevante asupra informațiilor financiare ale Entității A testate în timpul auditului situațiilor financiare, care acoperă aceeași perioadă ca raportul integrat, funcționează în mod eficace și se preconizează că vor furniza probe relevante pentru a concluziona cu privire la informațiile financiare incluse în raportul integrat. Cu toate acestea, se vor efectua teste de fond suplimentare asupra anumitor informații financiare specifice întrucât informațiile de bază prelucrate sunt prezentate pe o bază ajustată în raportul integrat, comparativ cu prezentarea acestora în situațiile financiare.

Informații despre relația cu clienții (nefinanciare)

Testarea de către echipa misiunii a eficacității cu care funcționează controalele interne asupra informațiilor privind relațiile nefinanciare cu clienții nu a condus la nicio excepție, iar echipa misiunii a putut să ajungă la concluzia că controalele relevante testate funcționau în mod eficace.

Informații privind siguranța lanțului de aprovizionare (nefinanciare)

Atunci când a efectuat proceduri pentru a testa eficacitatea cu care funcționează controalele relevante asupra informațiilor privind siguranța lanțului de aprovizionare, echipa a găsit o excepție în eficacitatea unui control de revizuire al conducerii pe parcursul procesului pentru identificarea KPI relevanți. Procesul a identificat KPI SCLTI (a se vedea modelul de fapt de mai sus) drept unul utilizat de obicei în întreaga industrie, inclusiv de către companiile din același domeniu, dar care nu a mai fost raportat de către Entitatea A, fără să existe nicio explicație pentru omisiunea acestui KPI din raportul integrat. Pare că rapoartele din presă recente au legătură, în mare parte, cu omisiunea acestor informații.

Echipa misiunii este preocupată că: (i) procesele și controalele interne nu au prevenit sau nu au detectat și corectat această omisiune; și (ii) acest lucru ar fi putut avea drept rezultat raportarea unor informații partiționale.

În urma unei interviu suplimentare, conducerea a explicat că Entitatea A schimbase cea mai mare parte a activităților sale de achiziții către producătorii săi locali din serviciul central responsabil de achiziții pe parcursul anului. Colaborarea cu producătorii locali pentru implementarea unui program de educație în domeniul siguranței pentru ei înșiși și furnizorii lor și implementarea unor audituri în materie de sănătate și siguranță pentru producătorii locali și furnizorii acestora au avut drept rezultat scăderea ratelor vătămărilor în lanțul de aprovizionare pe parcursul anului curent, conform noilor angajamente. Conducerea este de părere că ar fi mai probabil ca includerea KPI SCLTI mai devreme decât neinclusiunea acestuia deloc în



informațiile comparative să pară subiectivă, deoarece, după părerea ei, ar induce în eroare compararea performanței în ceea ce privește acest KPI conform noilor angajamente referitoare la gestionarea siguranței achizițiilor și lanțului de aprovizionare cu cea conform angajamentelor anterioare, date fiind modificările semnificative ale angajamentelor.

Partenerul de misiune consideră că această explicație ridică o serie de întrebări și dezbate noile informații furnizate de conducere în cadrul echipei misiunii. Partenerul de misiune consideră că omisiunea acestor informații ar putea influența procesul decizional al utilizatorului și pune sub semnul întrebării suficiența relevanței criteriilor dacă nu prevăd raportarea performanței din anul curent.

De asemenea, echipa misiunii pune sub semnul întrebării opinia conducerii conform căreia compararea performanței între cei doi ani ar induce în eroare. Comparabilitatea se bazează pe consecvența evaluării, dar ar trebui să conducă la rezultate diferite în circumstanțe diferite. Furnizarea unor informații legate de performanță pe aceeași bază de evaluare pentru ambii ani, împreună cu prezentări de informații despre modificările aduse angajamentelor privind gestionarea siguranței achizițiilor și lanțului de aprovizionare („noile angajamente privind lanțul de aprovizionare”), ar permite utilizatorilor să compare eficacitatea noilor angajamente ale conducerii în noile circumstanțe cu cea a angajamentelor anterioare în circumstanțele anterioare.

Echipa misiunii menționează de asemenea că prezentările de la „Cum tratăm aspectele de îmbunătățit” din extrasul B de mai sus omit să menționeze implementarea noilor angajamente legate de lanțul de aprovizionare pe parcursul anului și, în schimb, doar precizează: „Gestionăm în mod activ lanțul nostru de aprovizionare ... și utilizăm mai ales producători locali pentru fabricarea articolelor de îmbrăcăminte”.

Partenerul de misiune identifică o nevoie accentuată de raționament profesional și scepticism profesional, recunoscând că ar putea exista o motivație pentru Entitatea A pentru a reduce comparabilitatea cu alte entități din sector, a ascunde performanța slabă din trecut omițând KPI SCLTI, informațiile comparative și prezentările aferente. Dat fiind faptul că acest aspect este identificat de către Entitatea A drept unul care poate fi îmbunătățit, pare plauzibil pentru partenerul de misiune că performanța Entității A a fost mai scăzută în acest domeniu în anul anterior și că această slăbiciune ar fi putut continua în anul curent, cel puțin înaintea și pe parcursul tranziției către noile angajamente.

În baza interviurilor suplimentare ale conducerii, echipa misiunii stabilește că conducerea a continuat să evalueze acest KPI timp de câțiva ani. Evaluările interne arată că performanța din acest domeniu se deteriorase semnificativ în ultimii trei ani și că acest lucru fusese principalul motiv pentru implementarea noilor angajamente legate de lanțul de aprovizionare. Partenerul de misiune concluzionează că, în opinia sa, criteriile nu sunt adecvate deoarece nu ar fi suficient de relevante fără prezentarea KPI SCLTI cu datele comparative și prezentările de informații aferente care explică factorii care au contribuit la modificarea performanței pe parcursul anului.

Prin urmare, echipa misiunii îi solicită conducerii să modifice criteriile de raportare ale Entității A pentru a include KPI SCLTI, împreună cu parametrii comparativi și prezentările aferente. De asemenea, echipa misiunii îi solicită conducerii să extindă prezentările de informații din extrasul B de mai sus pentru a descrie în mod clar modificările angajamentelor privind lanțul de aprovizionare implementate pe parcursul anului. Pentru a îndeplini principiul conectivității din cadrul general de raportare integrată, echipa misiunii solicită, de asemenea, ca criteriile să impună o legătură între aceste prezentări de informații și parametrii SCLTI și prezentările de informații aferente care vor fi raportate.

Aceste solicitări sunt convenite după un dialog între partenerul de misiune și conducerea și persoanele responsabile cu guvernarea ale Entității A. Echipa misiunii planifică proceduri suplimentare pentru a obține probe despre informațiile extinse care trebuie incluse în raportul integrat.



Probe din efectuarea de proceduri de fond

Conform planului misiunii de asigurare, echipa misiunii planifică, de asemenea, să obțină probe despre informațiile privind clienții din extrasele de mai sus prin efectuarea de proceduri de fond pentru:

- A inspecta documentația companiei, precum documentele privind strategia și procesele-verbale ale ședințelor consiliului de administrație, pentru a stabili dacă informațiile raportate despre strategia, modelul de afaceri, riscurile și oportunitățile Entității A sunt conforme cu cele documentate și discutate la nivel intern și sunt consecvente cu ceea ce echipa misiunii știe despre activitatea Entității A, industria sa, concurenții și condițiile economice din locațiile în care își desfășoară activitatea.
- A obține probe despre afirmația făcută de Entitatea A: „Modelul nostru de afaceri ne diferențiază de firmele din același domeniu din țările în care ne desfășurăm activitatea” și, dacă există probe pentru a o sprijini, despre măsura în care este necesară realizarea aici a unor prezentări suplimentare pentru a îmbunătăți inteligibilitatea.
- A lua în considerare consecvența raportării cu privire la diferitele capitaluri și, unde există „mesaje” diferite, dacă acelea sunt explicate corespunzător. De exemplu:
 - Raportul integrat precizează scăderea creanțelor irecuperabile, astfel că echipa misiunii planifică să confirme că acest lucru corespunde cu situațiile financiare și cu indicatorii financiari prezentați în secțiunea „Capital financiar” a raportului integrat.
 - Vânzările raportate au scăzut, iar echipa misiunii planifică să analizeze orice explicație din raportul integrat care le va permite utilizatorilor să înțeleagă de ce vânzările de mărfuri raportate au scăzut în ciuda unei creșteri a activității conturilor clienților și a unor vânzări online semnificative – de exemplu, acest lucru ar putea fi explicat printr-o activitate de schimbare a canalului, un profil diferit al clienților, o marfă oferită diferită sau o scădere a vânzărilor în favoarea concurenților.
 - Echipa misiunii intenționează să stabilească dacă deschiderea raportată a două magazine de vânzare cu amănuntul în Europa rezultă din achizițiile și cedările de întreprinderi raportate în situațiile financiare sau din deschideri ale unor magazine noi.
- A obține probe din rezultatul studiilor privind satisfacția clienților și dacă acestea au fost raportate cu acuratețe și în mod complet și justifică includerea în secțiunea „Ce le place clienților noștri”. Partenerul de misiune este sceptic deoarece în secțiunea „Cum tratăm aspectele de îmbunătățit” este discutată satisfacția clienților. În plus, informațiile din acea secțiune par a fi raportate ca o aspirație sau „așa cum ar vrea conducerea să fie”, mai degrabă decât așa cum sunt.
- A analiza importanța acordată lucrurilor despre care clienții spun că le plac, deoarece aceasta ar putea duce la o imagine care induce în eroare sau este confuză pentru utilizatori.
- Referitor la linkurile furnizate în cadrul informațiilor raportate:
 - A analiza măsura în care informațiile aferente linkurilor fac parte din aria de acoperire a misiunii de asigurare; și
 - Dacă da, atunci este necesară desfășurarea unor proceduri de asigurare adecvate; sau
 - Dacă nu, va fi nevoie de proceduri adecvate pentru a analiza „celelalte informații” și dacă acestea au fost segregate și identificate ca nefăcând parte din informațiile asigurate, astfel încât utilizatorii să nu presupună că acestea fac parte din informațiile asigurate.



Exemplul 11: Ilustrarea considerentelor practicianului în contextul unei declarații privind performanța sectorului public

(Ilustrează aplicarea îndrumărilor la: Capitolele 1; 3; 6; 8; 9)

Model de fapt
O organizație guvernamentală din domeniul sănătății (Entitatea A) este obligată prin lege să raporteze, și să obțină o asigurare rezonabilă, referitor la declarația sa cu privire la performanța serviciilor. Informațiile cu privire la performanța serviciilor sunt raportate în funcție de patru tipuri de servicii (de exemplu, servicii preventive) și sunt raportate mai multe măsuri pentru fiecare tip de serviciu, recunoscându-se fondurile primite, prioritățile guvernului și prioritățile Entității A. Măsurile raportate includ obiectivele privind sănătatea stabilite de către guvern. În sensul prezentului exemplu, practicianul a obținut suficiente probe adecvate pentru toate măsurile raportate, cu excepția celor două identificate mai jos. Entitatea A este responsabilă pentru monitorizarea, evaluarea și raportarea către guvern cu privire la prestarea serviciilor care au fost furnizate în numele Entității A de către furnizori independenți de servicii medicale primare, precum și a serviciilor furnizate direct de către Entitatea A. Unul dintre obiectivele guvernului în materie de sănătate este „Asistență mai bună pentru fumători spre a se lăsa de fumat”. Două măsuri pe baza cărora Entitatea A evaluează performanța în materie de asistență medicală furnizată în numele său de către furnizorii independenți de asistență medicală primară includ: • Procentul pacienților care se identifică drept fumători cărora furnizorul lor de asistență medicală primară le-a oferit consiliere pentru a se lăsa de fumat în ultimele 12 luni; și • Procentul femeilor însărcinate care se identifică drept fumătoare cărora, atunci când au fost înregistrate de către asistenta lor medicală principală din cadrul maternității, le-au fost oferite consiliere și suport pentru a se lăsa de fumat. Obiectivele în materie de sănătate stabilite de către guvern pentru anul respectiv au fost: • 90% dintre pacienții văzuți pentru asistență medicală primară consiliați pentru a se lăsa de fumat; și • 90% dintre femeile însărcinate nou-înregistrate consiliate pentru a se lăsa de fumat. Entitatea A măsoară performanța în raport cu obiectivele stabilite utilizând un sistem de rating. Un rating de „realizat”, indicat de un semn verde lângă parametrul de performanță, este prezentat acolo unde măsura și-a îndeplinit ținta sau a depășit-o. Un rating de „realizat în mod substanțial”, indicat de un semn albastru lângă parametrul de performanță, este prezentat acolo unde măsura este într-un interval situat între 0,1% și 5% din ținta sa. Măsurările raportate în declarația cu privire la performanța serviciilor sunt de 91% și, respectiv, 96%, Entitatea A raportând un rating de „realizat” (verde) pentru ambele măsuri. Aceste măsuri se bazează pe informațiile furnizate de furnizorii independenți de asistență medicală primară, inclusiv medicii de familie, despre numărul pacienților văzuți sau înregistrați recent de aceștia, în numele Entității A, care se identifică drept fumători și în ce măsură le-a fost oferită o consiliere relevantă în timpul perioadei de raportare. Controlul Entității A asupra acestor informații este limitat. Informațiile furnizate de acești furnizori independenți de servicii de sănătate primară nu fac obiectul unei misiuni de asigurare a practicianului.

Considerentele practicianului atunci când determină dacă sunt prezente condițiile prealabile

Practicianul a analizat măsura în care preconizează să poată obține probe de care are nevoie pentru a formula o concluzie privind măsura în care parametrii de performanță a serviciilor: reflectă consilierea oferită

efectiv; reflectă întreaga consiliere oferită; și reflectă în mod corespunzător procentul pacienților cărora li s-a oferit consiliere în perioada de raportare actuală. (A se vedea punctul 24 litera (b) subpunctul (iv) din Standard.) Practicianul a analizat măsura în care Entitatea A sau Ministerul Sănătății din cadrul guvernului a avut procese și controale privind acuratețea informațiilor puse la dispoziție de furnizorii independenți de asistență medicală primară (Capitolul 6; punctul 225). De asemenea, practicianul a analizat și dacă se poate preconiza să se obțină probe din surse de informații externe (precum pacienții înșiși) cu privire la acuratețea informațiilor furnizate Entității A de către acești furnizori independenți de asistență medicală primară.

Dat fiind faptul că aceasta a fost o misiune recurentă, practicianul avea deja așteptări limitate că probele puteau fi obținute din surse de informații externe (precum pacienții) cu privire la acuratețea aserțiunii, iar practicianul a înțeles și faptul că au fost implementate doar procese sau controale limitate relevante pentru acea aserțiune. Prin urmare, practicianul a stabilit că nu preconizează să poată obține probele necesare pentru a susține o concluzie de asigurare rezonabilă pentru aceste măsuri.

Organismului de audit din sectorul public i se impune de către legislație să accepte misiunea de asigurare a organismului din sectorul public, chiar dacă practicianul nu a putut stabili că erau prezente toate condițiile prealabile (a se vedea punctele 122-123). În acest exemplu, practicianul exprimă o opinie cu rezerve privind măsurile identificate, care nu sunt considerate generalizate în toate informațiile privind performanța serviciilor, din cauza controalelor limitate cu privire la informațiile de la furnizorii independenți de asistență medicală primară. De exemplu:

„Anumiți parametri de performanță semnificativi ai Entității A se bazează pe informații de la furnizori independenți de asistență medicală primară. Măsura privind asistența medicală primară care include consilierea fumătorilor pentru a se lăsa de fumat se bazează pe informații de la medicii de familie pe care nu putem să le testăm în mod independent. Controalele Entității A asupra acestor informații sunt limitate și nu există proceduri practice pentru a stabili efectul acestor controale limitate.

În opinia noastră, cu excepția efectelor aspectelor descrise mai sus, informațiile privind performanța serviciilor sunt prezentate, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu criteriile identificate pentru exercițiul financiar încheiat la [data].”

În plus, practicianul ridică problema cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta ale Entității A, și cu Ministerul Sănătății din cadrul guvernului, pentru a analiza ce surse ale probelor ar putea fi puse la dispoziție în viitor și analizează dacă să utilizeze sau nu mecanismele legislative de raportare suplimentare pe care le-ar putea avea care conferă competențe de raportare mai extinse părților interesate din sectorul public, cum ar fi comisiile parlamentare sau alte comisii legislative, comitetele de audit și privind riscul și alte părți interesate, inclusiv publicul larg.

Prin aceste discuții, practicianul înțelege că, pe viitor, Ministerul Sănătății își va actualiza procesele și sistemele centralizate pentru a facilita stocarea datelor necesare la sursă, de exemplu, în timpul consultațiilor pacienților.

Funcția de audit intern a Ministerului Sănătății este, de asemenea, de acord că îi va confirma acestuia că sistemele și controalele funcționează în mod corespunzător, deoarece aceasta auditează periodic informațiile primite de la furnizorii independenți de asistență medicală primară.

Practicianul responsabil cu asigurarea din Ministerul Sănătății din cadrul guvernului este de acord să efectueze lucrări de confirmare a faptului că controalele interne funcționează în mod corespunzător și va furniza un raport practicianului și altor furnizori de asigurări din cadrul tuturor organizațiilor din domeniul sănătății, inclusiv Entitatea A, cu privire la măsura în care se pot baza pe controale.

Prin urmare, practicianul poate evalua dacă activitatea este adecvată scopului practicianului și în viitor se poate aștepta să obțină probele necesare utilizând activitatea practicianului responsabil cu asigurarea din Ministerul Sănătății din cadrul guvernului și activitatea funcției de audit intern.

Considerentele practicianului legate de pragul de semnificație

Informațiile privind performanța serviciilor acoperă patru tipuri de servicii, inclusiv mai multe măsuri independente pentru fiecare tip de serviciu. Practicianul poate stabili pragul de semnificație la un nivel dezagregat (adică pentru măsuri individuale pentru fiecare tip de serviciu). În mod similar, practicianul poate stabili și aplica pragul de semnificație funcțional la un nivel dezagregat (Capitolul 8).

Practicianul proiectează proceduri nu numai pentru a detecta denaturările semnificative individuale, ci și pentru a detecta alte denaturări mai puțin semnificative care ar putea fi semnificative dacă sunt luate în considerare în mod agregat. Prin proiectarea procedurilor pentru a detecta denaturările la un nivel mai mic de semnificație decât pragul de semnificație stabilit pentru măsura specifică, practicianul își propune să atenueze riscul ca denaturările nesemnificative individuale agregate să poată cauza denaturarea semnificativă a informațiilor privind performanța serviciilor. S-ar putea să fie necesar ca practicianul să agrege denaturările pentru fiecare măsură și să le analizeze semnificația atât individual, cât și agregat.

Pragul de semnificație este analizat în contextul factorilor calitativi și cantitativi. Punctul 310 stabilește considerentele care pot fi adecvate atunci când se analizează pragul de semnificație, inclusiv dacă performanța este prezentată cu exactitate în raport cu obiectivul. Acest lucru este explicat în detaliu în următoarele două paragrafe.

În comparație cu obiectivele în materie de sănătate de 90% stabilite de către guvern, scorurile atinse raportate arată că 91% dintre pacienții înscriși care fumează și 96% dintre femeile însărcinate care fumează au primit consiliere relevantă.

Dacă s-a constatat că prima măsură a fost supraevaluată cu 2 puncte procentuale, clasificarea ar fi modificată de la realizată la realizată în mod substanțial, iar culoarea semnului ar fi modificată din verde în albastru. În aceste circumstanțe, o denaturare poate fi semnificativă atât din punct de vedere calitativ, cât și cantitativ. Totuși, o diferență de două puncte procentuale în scorul raportat pentru femeile însărcinate care fumează s-ar clasifica în continuare ca fiind atinsă și, prin urmare, nu poate fi considerată semnificativă în sine.



Exemplul 12: Ilustrarea stabilirii de către practician a gradului de adecvare al criteriilor pentru întocmirea informațiilor specifice calitative și cantitative privind capitalul intelectual al unei entități

(Ilustrează aplicarea îndrumărilor la: Capitolele 5; 10; 11; punctele 332-336)

Model de fapt
Compania Z este specializată în dezvoltarea de tehnologii inteligente pentru casă. Aceasta își externalizează majoritatea funcțiilor de producție și distribuție și se concentrează în mare măsură pe cercetare și dezvoltare și pe vânzarea și autorizarea de brevete. Prin urmare, aceasta este o companie „cu volum mare de active necorporale”. Compania a elaborat de mai mulți ani un raport intern privind valoarea activelor necorporale, pe care conducerea îl utilizează pentru a o ajuta să înțeleagă punctele forte, oportunitățile, riscurile, incertitudinile și decalajele de timp asociate cu activele sale necorporale, precum și să furnizeze informații pentru procesul decizional și strategia sa de afaceri. În ultimii ani, compania a început să întocmească un raport extern similar pentru a le furniza informații cu privire la activele sale necorporale acționarilor săi. Compania Z utilizează Cadrul general al WICI⁴ drept principii de raportare de nivel înalt pentru a-și întocmi raportul privind valoarea activelor sale necorporale. Cadrul general nu furnizează reguli detaliate privind raportarea, dar le impune organizațiilor să-și prezinte indicatorii-cheie de performanță (KPI) împreună cu explicații clare cu privire la modul în care au măsurat acești indicatori. Compania Z oferă informații cu privire la: • Capitalul organizațional (informații despre organizație, climatul său organizațional, cultura corporativă și guvernantă, implicarea angajaților, procesele de afaceri, inovație și investiția în cercetare și dezvoltare); • Capitalul uman (informații despre vârsta, diversitatea, competențele, instruirea și fidelizarea forței sale de muncă); și • Capitalul relațional (informații despre relațiile contractuale și sinergii și imaginea și reputația companiei); pentru a arăta cum creează acestea valoare pentru companie. Compania Z dorește să obțină asigurare pentru prima dată pentru raportul său extern referitor la valoarea activelor necorporale, deoarece consideră că acest lucru va îmbunătăți nivelul de încredere pe care acționarii îl pot avea în acel raport, și a solicitat obținerea unei asigurări rezonabile. În sensul acestui exemplu, practicianul este convins că sunt îndeplinite condițiile prealabile și a acceptat misiunea. Decizia practicianului s-a bazat pe cunoștințele sale preliminare despre circumstanțele misiunii, care, parțial, au fost obținute din demararea unora dintre procedurile de asigurare, efectuate în mod normal în etapa de planificare, în legătură cu sistemul controalelor interne al Companiei Z. Compania Z are implementat un proces de raportare cu tradiție și utilizează o abordare și sisteme comune în toate unitățile sale. KPI despre care raportează reprezintă rezultatul unei analize sistematice efectuate: • Utilizând o metodologie riguroasă elaborată de către companie pentru propria raportare internă; sau • În anumite cazuri, prin externalizarea către companii care realizează studii externe.

⁴ Versiunea 1.0 a Cadrului general de raportare a activelor necorporale al WICI

Datele istorice privind activele necorporale sunt furnizate pentru trei ani, consecvent cu raportarea financiară a companiei, pentru a arăta tendințele în ceea ce privește indicatorii raportați, mai degrabă decât performanța anului curent în mod izolat. Informațiile financiare utilizate în calculul indicatorilor provin din situațiile financiare auditate. Echipa misiunii de asigurare are acces la auditori și este în măsură să discute activitatea și rezultatele acestora.

În prezent, practicianul este în etapa incipientă a procesului de planificare și stabilește, mai aprofundat decât atunci când analizează dacă au fost prezente condițiile prealabile pentru asigurare, măsura în care criteriile sunt adecvate circumstanțelor misiunii (a se vedea punctul 41 din Standard). Extrase din raportul companiei privind valoarea activelor necorporale la care lucrează în prezent membrii echipei misiunii sunt reproduse mai jos. Extrasele se referă la fiecare dintre cele trei capitaluri intelectuale.

Capitalul organizațional (extras)

Produsele inovatoare în curs de dezvoltare:

Acest indicator exprimă numărul proiectelor inovatoare care au avansat la dezvoltarea aplicată pe parcursul anului ca procent din numărul de angajați din echipa noastră de lucru creativă dedicată.

În timp ce imaginea de mai jos arată mai convingător decât în anii anteriori, 12% dintre inovațiile în materie de produse trecând la dezvoltare în anul curent, aceasta ar trebui, de asemenea, să fie luată în considerare având în vedere fluctuația mare de personal din anul curent. În timp ce indicatorul produselor inovatoare este pozitiv pe termen scurt, fluctuația mare a personalului și impactul ulterior asupra capacității de a aloca personal pentru diferite proiecte (a se vedea indicele de flexibilitate) ar putea afecta capacitatea de a susține acest nivel în viitor.

Proiecte inovatoare de dezvoltare pe parcursul anului			
	2020	2019	2018
Grup	2/17 = 12%	2/23 = 9%	3/29 = 10%

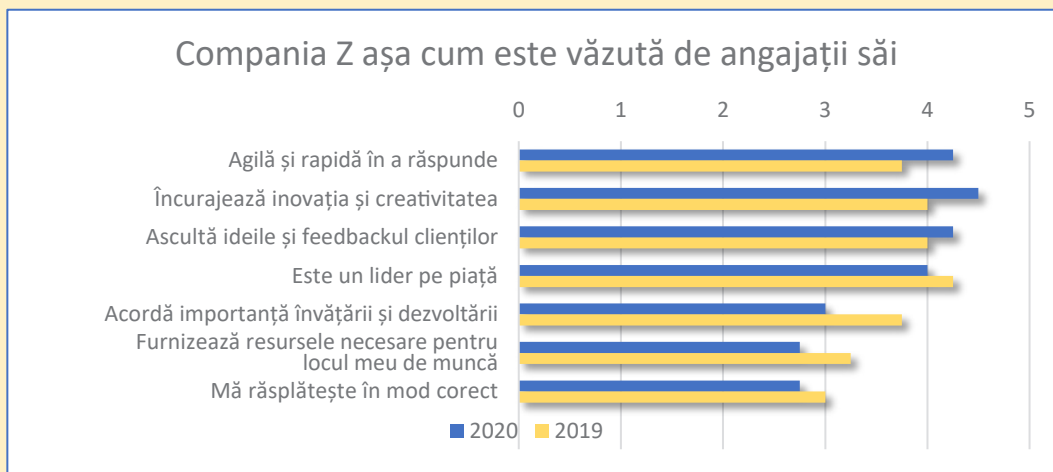
Capitalul uman (extras)

Indicatorii-cheie de performanță din anul 2020 confirmă faptul că angajații Companiei Z au un nivel de educație înalt, conducerea de nivel superior este tânără în comparație cu media sectorului de activitate și există o reprezentare în creștere a femeilor în conducerea superioară. Fluctuația personalului este în creștere pentru toate categoriile, în mare parte din cauza vânzării diviziei Smart Outdoor, care a înregistrat profituri în scădere constantă în ultimii ani.

Deși se preconizează o fluctuație relativ mare pe piața pe care ne desfășurăm activitatea și nu reprezintă neapărat o provocare pentru o companie care operează în afaceri cu idei noi, efectul poate fi simțit în capacitatea de a duce inovațiile către următoarea etapă cu suficientă agilitate. Atragerea și menținerea talentului este esențială pentru menținerea fidelității clienților și creșterea cotei noastre de piață într-un mediu în care schimbările se produc cu rapiditate. Este important să continuăm să ne concentrăm pe atragerea unor proiectanți, ingineri și tehnicieni creativi și talentați, investind în instruirea, recunoașterea realizărilor și recompensarea corectă a oamenilor noștri.

Cum ne văd angajații noștri:

Acest KPI măsoară modul în care angajații Companiei Z percep compania luând în considerare o listă de factori predeterminați. Punctajul general (pe o scară de la 1 la 5, unde 1 este „deloc” și 5 este „foarte”) reprezintă media clasificărilor pentru fiecare factor. Studiul este realizat de o companie externă și îi implică pe toți angajații noștri din toate sediile și unitățile. Rata de răspuns a rămas constantă în ultimii 3 ani, la aproximativ 70%.



Cum ne repartizăm angajații pe diferite proiecte:

Indicele nostru de flexibilitate măsoară procentul forței noastre de muncă ce poate fi alocat cu ușurință mai multor divizii (iluminat, securitate, casă) sau diverselor aspecte ale unui proces (proiectare, specificație tehnică, construcție), ori ambele, pentru a răspunde cererii.

Angajații sunt testați în ceea ce privește proiectarea, specificația tehnică și construcția în ce privește o gamă de produse, iar cei care trec sunt clasificați drept „flexibili”. În anul curent, cifrele arată o scădere semnificativă în comparație cu 2019 și continuă o tendință descrescătoare. În mare parte, acest lucru se datorează fluctuației mari a personalului din 2020, care a afectat atât numărul de angajați pe care i-am raportat drept „flexibili”, cât și capacitatea de a asigura angajaților instruire la locul de muncă în afara diviziei lor „de casă”, din cauza numărului mai mic de angajați.

Indicele de flexibilitate a angajaților			
	2020	2019	2018
	29%	56%	62%

Capitalul relațional (extras)

Cum sunt concentrate vânzările:

Indicele de concentrare a vânzărilor exprimă cota vânzărilor Companiei Z către cei zece clienți importanți ca procent al vânzărilor totale ale companiei. Cu cât procentul este mai mic, cu atât este mai bine, deoarece denotă o bază largă de clienți, fără dependență excesivă de oricare dintre clienți. Rezultatele de mai jos arată o imagine pozitivă, în special ținând cont de faptul că intrarea pe această piață are costuri scăzute, cu numeroși concurenți și numeroase produse, precum și o conștientizare scăzută a consumatorilor la nivel intern.

Cea mai importantă modificare a acestui indicator provine de pe piața sistemelor de securitate, deoarece oamenii acordă mai multă importanță ca niciodată securității caselor lor.

Cea mai mică schimbare a fost pe piața aparatelor electrocasnice, care poate fi atât rezultatul punctelor de vedere legate de cost, cât și al unei conștientizări scăzute a consumatorilor.

Indicele de concentrare a vânzărilor			
	2019	2018	2017
Sisteme de iluminat și sunet	49,5%	55,5%	67%
Sisteme de securitate	52,1%	68,3%	71%
Aparate electrocasnice	29,8%	33,8%	34%

Stabilirea gradului de adecvare și a disponibilității criteriilor

Partenerul de misiune a notat o serie de întrebări și considerente pe care le va discuta cu echipa misiunii și, după caz, și cu echipa de raportare privind valoarea activelor necorporale a companiei.

Întrebări generale în legătură cu metodologia Companiei Z (criterii)

- Metodologia Companiei Z specifică modul în care compania selectează KPI despre care raportează (Capitolul 6)? Indicatorii incluși sunt cei mai relevanți pentru procesul decizional propriu al companiei? Aceștia sunt, de asemenea, indicatorii de care acționarii ar putea fi interesați atunci când iau decizii cu privire la modul în care este creată valoarea prin capitalurile intelectuale. (Relevanța)
- Specifică metodologia modul în care și factorii care trebuie analizați împreună în cazul în care mai mulți factori pot contribui la crearea de valoare și pot fi semnificativi din punct de vedere calitativ atunci când sunt analizați împreună? De exemplu, poate fi relevant pentru utilizatori ca aspecte precum rata la care brevetele sunt aduse în stadiul de comercializare să fie analizate în asociere cu fluctuația personalului din departamentele relevante.
- Metodologia utilizată de către Compania Z specifică nivelul la care trebuie analizați KPI, precum măsura în care este necesară analizarea comună a unui număr de KPI diferiți pentru a obține o imagine completă sau a unui model „sistemic” ori a unor factori privind capitalurile intelectuale care afectează crearea de valoare? De exemplu:
 - Pentru raportarea privind relațiile cu clienții, metodologia (criteriile) companiei poate (pot) conține „reguli” conform cărora KPI trebuie raportați pentru toate acestea: satisfacția clienților; fidelitatea clienților; rezultatele clienților; și revendicările legale, și trebuie analizați și comentați holistic în raportul privind valoarea activelor necorporale.
 - Pentru raportarea privind inovația produselor, criteriile pot să specifice KPI legați nu numai de noile brevete, ci și de brevetele active în producție, brevetele totale solicitate, inovațiile avansate la prototip și testare, resursele tehnice și instruirea disponibile și decalajul dintre inovație, înregistrarea brevetelor și vânzări, cu comentarii care leagă între ei în mod coerent diferiții KPI.



Și specifică metodologia modul în care KPI trebuie prezentați și faptul că comentariile în legătură cu KPI raportați trebuie să se concentreze nu numai pe performanța trecută și prezentă, dar și să analizeze impactul probabil asupra creării de valoare durabilă în viitor? Deși Cadru general al WICI impune acest lucru, cum stabilește Compania Z în criteriile sale modul în care trebuie realizat acest lucru (Exhaustivitatea)?

- Metodologia companiei prevede măsurarea sau evaluarea suficient de consecventă, minimizând necesitatea unui raționament subiectiv sau a unei opinii personale în aplicarea acestora? Acest lucru se aplică atât:
 - Stabilirii informațiilor istorice și impactului viitor probabil; cât și
 - Calculului numeric al KPI și prezentării aferente și prezentărilor de informații narative? (Fiabilitatea)
- Metodologia companiei include criteriile pentru prezentările de informații care vor fi făcute, precum și pentru măsurile cantitative? Criteriile pentru prezentările de informații pot fi deosebit de importante în contextul informațiilor calitative – de exemplu, prezentările despre precizia și incertitudinea inerentă a evaluării în informațiile specifice.
- Metodologia asigură o direcție clară cu privire la:
 - Ceea ce trebuie inclus în raportul privind valoarea activelor necorporale; și
 - Modul în care trebuie prezentată și comentată pentru a prezenta imaginea „așa cum este” (adică așa cum este înțeleasă de conducere), în loc să fie prezentată dintr-un „anumit punct de vedere” sau cu subiectivism;astfel încât informațiile specifice rezultate să nu fie subiective în selectarea subiectelor de raportare, a ipotezelor făcute sau a modului în care sunt prezentate? (Neutralitatea)
- Metodologia stabilește criteriile pentru modul în care trebuie întocmit raportul privind valoarea activelor necorporale astfel încât să fie inteligibil pentru utilizatorii raportului? De exemplu, aceasta conține îndrumări cu privire la:
 - Modul în care trebuie prezentate schimbările circumstanțelor sau ale modului în care sunt măsurate elementele intangibile astfel încât utilizatorii să poată înțelege efectele asupra raportului privind valoarea activelor necorporale; sau
 - Perioada de timp pentru care fiecare KPI raportat trebuie prezentat astfel încât performanța să poată fi înțeleasă în contextul tendințelor? (Inteligibilitatea)

Întrebări specifice pe care partenerul de misiune le-a avut în vedere pentru monitorizarea echipei misiunii în timpul revizuirii extraselor din raportul privind valoarea activelor necorporale

Extras din secțiunea privind capitalul organizațional:

1. Este neclar din baza de întocmire prezentată ce proiecte sunt clasificate ca „proiecte inovatoare”. Cum sunt acestea definite în criterii? De exemplu, există un termen-limită pentru luarea în considerare a unui proiect ca „inovator”? Avem nevoie de aceste informații astfel încât să poată fi obținute probe despre calculul KPI.
2. Criteriile prezintă cum este stabilit numărul de angajați în acest calcul – este o medie a celui an sau numărul de la finalul anului și include toți angajații cu normă întreagă, cu normă parțială și pe cei temporari din echipa formată din personal creativ sau ultimele două categorii sunt convertite în echivalenți cu normă întreagă pentru calcul?



3. Informația narativă face, de asemenea, obiectul nevoii de a obține probe. Descrierea evidențiază conexiunile cu alți câțiva KPI din raportul privind valoarea activelor necorporale. Ce spun criteriile că trebuie conectat și prezentat?

Extras din secțiunea privind capitalul uman:

1. Criteriile specifică ceea ce se consideră un „nivel de educație înalt” și „conducerea superioară”?
2. Criteriile specifică modul în care este stabilită media sectorului de activitate?
3. Descrierea include unele declarații destul de cuprinzătoare și subiective. Ce spun criteriile despre modul în care sunt acestea stabilite (de exemplu, în raport cu ce sursă)? Dacă sursa acestor declarații nu este acoperită de criterii, atunci este dificil să vedem cum ar trebui să obținem probe. S-ar putea să fie necesar să discutăm cu conducerea dacă poate modifica declarațiile astfel încât să fie în concordanță cu criteriile stabilite în metodologie. De exemplu, este posibil să nu poată fi obținută o asigurare bazată pe probe a măsurii în care fluctuația mare a personalului ridică probleme pentru o companie care activează în afaceri cu idei noi. Alternativ, conducerea poate prefera să mute acest tip de declarație într-o altă secțiune a raportului, pe care nu o asigurăm.

Extras din secțiunea privind capitalul relațional:

1. Criteriile specifică dacă vânzările sunt vânzări care se bazează pe informațiile financiare auditate pentru aceeași perioadă ca raportul privind valoarea activelor necorporale sau pe altă sursă sau perioadă și că vânzările se bazează pe valoarea sau volumul vânzărilor, vânzările brute sau vânzările după rabaturi, reduceri și rezultate? Sunt calculate numărătorul și numitorul pe o bază similară?
2. Stabilesc criteriile care este sursa informațiilor pentru declarațiile narative – de exemplu, sursa de informații conform căreia compania își desfășoară activitatea pe o piață în care intrarea are costuri scăzute și există o conștientizare scăzută a consumatorilor la nivel intern în ceea ce privește tehnologiile inteligente? Sunt aplicate considerente similare cu cele precizate la întrebarea 3 de la Capitalul uman.
3. Este puțin probabil ca o parte a descrierii să poată fi acoperită de criteriile companiei, caz în care nu o putem asigura. Să vorbim cu conducerea despre modificarea sau eliminarea acesteia. De exemplu, nu este posibil să se obțină vreo probă că oamenii acordă mai multă importanță securității caselor lor decât au acordat vreodată.

Comentariu general despre disponibilitatea criteriilor

În timp ce KPI sunt prezentați în raportul privind valoarea activelor necorporale ale Companiei Z împreună cu explicații suficient de clare cu privire la modul în care au fost măsurate KPI (lăsând loc pentru clarificări suplimentare așa cum se menționează mai sus), ar putea fi, de asemenea, mai clar în cazul în care criteriile sunt puse la dispoziția utilizatorilor sau dacă acestea sunt singurele criterii pe care le vor vedea utilizatorii.

În ultimul caz, ar fi util ca acestea să fie identificate ca atare astfel încât concluzia de asigurare „În opinia noastră, raportul privind valoarea activelor necorporale pentru anul încheiat la x prezentat la paginile y-yy este întocmit, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu criteriile de raportare” să poată fi înțeleasă de către utilizatori, deoarece aceștia vor ști la ce face referire raportul atunci când menționează „criteriile”. Acest lucru poate fi făcut, de exemplu, prin includerea unui subtitlu sub fiecare KPI în funcție de „Criteriile utilizate pentru a întocmi și a raporta informațiile de mai jos”.

Exemplul 13: Ilustrarea considerentelor practicianului la obținerea probelor, inclusiv pentru informațiile utilizate de către persoana care întocmește raportul din surse de informații externe și de pe site-uri multiple

(Ilustrează aplicarea îndrumărilor la: Capitolul 8; punctele 273-277)

Model de fapt
Un mare producător de ciocolată a solicitat o asigurare cu privire la proporția de cacao din surse sustenabile pe care a achiziționat-o în cursul anului. Se au la bază informații de la cooperativele agricole (surse de informații externe) din locațiile unde se produce cacaoa pentru întocmirea informațiilor specifice. Cooperativa A dispune de procese și sisteme sofisticate și bine controlate implementate. Aceasta lucrează îndeaproape cu fermierii locali pentru a le oferi cursuri de formare și consiliere periodice cu privire la metodele agricole și monitorizează periodic practicile agricole, precum și randamentele preconizate utilizând tehnologia dronelor și GPS pentru a monitoriza densitatea plantării într-o zonă extinsă. Păstăile de cacao livrate de fermieri sunt cântărite de cooperativă pe cântare calibrate periodic, iar greutatea este introdusă direct într-un sistem computerizat cu detalii completate în prealabil pentru fiecare fermier. Detaliile sunt verificate de un director de la cooperativă care confirmă direct cu fermierul și sunt aprobate în sistem utilizându-se un identificator unic. Aprobarea de către director duce la o solicitare automată de plată, care este întocmită de către departamentul administrativ. Plata pentru cacao este făcută de BACS direct în conturile bancare ale fermierilor în termen de 3 zile de la livrarea acesteia. Producătorul de ciocolată are acces direct la informațiile cu privire la sistemul cooperativei A, inclusiv la istoricul achizițiilor sale și la comenzile totale de cacao din surse sustenabile și surse nesustenabile completate de cooperativă în acea perioadă (dar fără detalii despre alți clienți). Nu există evidențe pe hârtie. Într-o altă locație, cooperativa B tocmai a fost constituită și are implementate numai procese simple de monitorizare a fermelor și de întocmire a informațiilor specifice. Aceasta efectuează o vizită inițială la fermă pentru a aproba ferma ca „sustenabilă”, dar aprobarea se bazează pe declarația pe propria răspundere a fermierilor. Fermierii aprovizionează cooperativa cu cacaoa lor, unde este cântărită, iar greutatea este înregistrată într-un formular tipărit (în dublu exemplar). Calculul greutății înmulțite cu prețul contractului se face de către persoana care cântărește păstăile. Odată ce toate livrările pentru ziua respectivă au fost cântărite, aceeași persoană numără valoarea corectă în moneda locală și o dă direct fiecărui fermier, care semnează formularul tipărit drept confirmare că a fost plătit. Cooperativa păstrează o copie a formularului, iar cealaltă copie este pentru fermier. Nu există un sistem computerizat. La finalul fiecărei perioade, informațiile sunt luate din dosarul de formulare de către un asistent administrativ și puse laolaltă într-un raport întocmit manual, care îi este trimis prin fax producătorului de ciocolată pentru evidențele sale. În tabelele de mai jos, considerentele pentru practician (a se vedea punctele 273-276 din Capitolul 8 al îndrumărilor) sunt reproduse în coloana din stânga a fiecărui tabel. În coloana din dreapta a fiecăruia dintre tabelele de mai jos este un exemplu cu privire la ce ar putea analiza practicianul atunci când planifică și efectuează proceduri de strângere a probelor pentru informațiile raportate ale producătorului de ciocolată despre cacaoa sa din surse sustenabile.

A. Considerente legate de riscuri la stabilirea probelor care sunt necesare	
În ce mod (moduri) ar fi posibil ca subiectul implicit să nu fie măsurat sau evaluat, prezentat sau descris în mod corespunzător în informațiile privind EER („tipul de denaturare” sau „lucruri care este posibil să nu funcționeze”)? A se vedea și Capitolul 7 din îndrumări referitor la utilizarea aserțiunilor.	Câteva exemple cu privire la ce ar fi posibil să nu funcționeze ar putea include considerentele de-a lungul întregului lanț de aprovizionare, inclusiv că:   • Este posibil ca fermierii să nu utilizeze practici agricole sustenabile, dar pot încerca să maximizeze recolta pe termen scurt pentru a obține un venit mai mare sau pot începe să acapareze pădurea tropicală pentru a-și extinde terenul agricol (nesustenabil). • Este posibil ca fermierii să nu primească un preț corect de la cooperativă pentru cacaoa lor, așa cum ar putea fi impus de criteriile pentru produsele „din surse sustenabile”. • Cooperativele pot furniza fermierilor îngrășăminte pentru a crește recolta de cacao, dar îngrășămintele pot contamina cursurile de apă (nesustenabil). • Cooperativele pot avea evidențe insuficiente pentru a-și susține afirmațiile privind cacaoa din surse sustenabile sau pot falsifica evidențele pentru a obține un preț mai mare în cazul în care cacaoa din surse sustenabile atrage un preț mai mare decât cacaoa care nu este din surse sustenabile (de exemplu, acestea pot utiliza înregistrările dronei de la ferme într-o locație diferită pentru a susține afirmațiile despre propria locație). • Este posibil ca producătorul de ciocolată să nu aibă implementate procese pentru a separa informațiile despre cacaoa achiziționată din diverse surse sau ar putea fi înclinat să supraestimeze proporția de cacao cultivată din surse sustenabile pentru a arăta mai bine decât concurenții săi sau pentru a fi mai atrăgător pentru anumite piețe.

Ce ar putea cauza apariția unui tip de denaturare potențială – adică ce ar putea cauza un risc de denaturare semnificativă de acel tip?	În acest exemplu, printre alte aspecte, • Prezența stimulentei pentru a denatura informațiile împreună cu oportunitatea de a face acest lucru (de exemplu, din cauza lipsei separării sarcinilor sau a lipsei monitorizării), • Eroarea umană în înregistrarea manuală, • Accesul neautorizat la sisteme informatice ori aplicații sau • Deficiențele în logica de procesare a sistemelor informatice pot genera denaturări în ceea ce privește cacaia din surse sustenabile raportată. 
Cum gestionează și atenuează entitatea riscul de denaturare semnificativă din informațiile sale privind EER, ținând cont de cauza potențială (cauzele potențiale) a (ale) acelui tip de denaturare? De exemplu, ce structuri, sisteme, procese și controale privind guvernanta și supravegherea există implementate pentru a preveni sau a detecta și corecta denaturările, ținând cont de cauzele potențiale ale acestora.	De exemplu, producătorul de ciocolată poate avea: • Un angajament contractual conform căruia cooperativa își va exercita guvernanta și supravegherea convenite asupra fermierilor, va efectua vizite periodice la fermă, va verifica dacă recoltele raportate per fermier sunt rezonabile și dacă există implementate sisteme și procese pentru înregistrarea sursei și greutatea cacaiei primite și a sumelor plătite fermierilor • Un „drept la audit contractual”, pe care producătorul de ciocolată îl exercită din când în când pentru a-și efectua propriile verificări cu privire la cooperative și ferme • Propriile sale sisteme și procese implementate pentru a înregistra, pentru fiecare achiziție, numele cooperativei, greutatea cacaiei achiziționate și dacă este dintr-o sursă sustenabilă sau o sursă nesustenabilă; un astfel de sistem poate fi asociat sau reconciliat și cu rezultatul sistemelor financiare ale producătorului de ciocolată, care înregistrează costul vânzărilor și creditorii pentru fiecare achiziție. 
Entitatea are o funcție de audit intern și, dacă da, ce activitate a efectuat în legătură cu informațiile specifice și care sunt constatările sale? Cum afectează acest lucru evaluarea riscului?	Producătorul de ciocolată poate avea o funcție de audit intern care desfășoară activități cu privire la informațiile specifice la producător sau de-a lungul lanțului de aprovizionare. 

Este conducerea conștientă de vreo denaturare reală, suspectată sau pretinsă intenționată sau de vreo neconformitate cu legile sau reglementările care poate afecta evaluarea riscului?	De exemplu, este posibil ca în fermele de cacao să fie utilizată munca copiilor, care este posibil să nu fie o practică sustenabilă pe termen lung. De asemenea, practicianul poate analiza ce procese de gestionare există implementate pentru a putea răspunde la această întrebare. 
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 pot face obiectul unei măsurări sau evaluări precise, este probabil să fie nevoie ca probele să fie mai precise decât dacă informațiile privind EER fac obiectul estimării și al incertitudinii.	Deoarece cantitățile furnizate de fermieri pot face obiectul unei evaluări suficient de precise și nu fac obiectul unei estimări sau incertitudini semnificative, este posibil să existe așteptări privind disponibilitatea unor dovezi detaliate, cu o nevoie redusă de estimare a informațiilor. Totuși, măsura în care practicile agricole sunt „sustenabile” și, prin urmare, măsura în care cantitățile sunt „din surse sustenabile” pot face obiectul unor incertitudini ale evaluării.  
Probele necesare se referă la informațiile specifice despre o entitate cu o singură locație sau la o organizație cu mai multe locații sau un lanț de aprovizionare (din amonte, din aval sau ambele)?	În acest exemplu, sunt luate în considerare lanțul de aprovizionare din amonte și sistemele și procesele proprii ale entității care produce ciocolată. 

B. Considerente la stabilirea probelor care sunt disponibile	
Probele sunt: • în formă digitală, scrisă sau orală, • aferente unui moment specific sau unei perioade, • obținute dintr-o sursă de informații externe sau generate intern, • înregistrate sistematic în registrele și evidențele entității, • aferente funcționării controalelor sau sunt de natură materială, și cât de fiabile sunt? Dacă probele necesare se referă la informațiile specifice cu privire la un lanț de aprovizionare (din amonte, din aval sau ambele), cum afectează acest lucru capacitatea de a obține suficiente probe adecvate? Cât de relevante și fiabile trebuie să fie probele, iar probele din surse disponibile vor asigura acel grad de relevanță și fiabilitate? Dacă nu, există surse alternative ale probelor sau proceduri suplimentare care pot fi efectuate?	În acest exemplu, practicianul poate analiza, printre alte aspecte, următoarele:  • Pentru cooperativa A, deoarece nu sunt disponibile probe pe suport de hârtie, practicianul poate analiza ce probe ar putea fi obținute din testarea controalelor interne relevante, presupunând că practicianului îi este permis accesul direct pentru a efectua proceduri la cooperativa A. Alternativ, practicianul poate analiza dacă producătorul de ciocolată: ○ și-a exercitat „dreptul la audit” și a efectuat propria testare sau a utilizat auditul intern pentru a efectua teste la cooperative și ferme sau ○ a obținut un raport al unei organizații prestatoare de servicii referitor la procesele și controalele interne de la cooperativa A • Pentru cooperativa A, o sursă suplimentară de probe ar putea fi ca practicianul să solicite înregistrările dronelor de la cooperativă sau să își utilizeze propria tehnologie a dronelor (ceea ce ar putea implica utilizarea activității unui expert al practicianului) și să verifice recolta medie per hectar în funcție de literatura disponibilă, cu scopul de a realiza o verificare a caracterului rezonabil al cacauei din surse sustenabile raportate. • Pentru cooperativa B, evidențele pe suport de hârtie pot fi insuficiente ca atare. Lipsa separării sarcinilor (aceeași persoană cântărește păstăile, înregistrează greutatea și plătește fermierii) oferă posibilitatea unei denaturări frauduloase. Practicianul poate considera că este necesar să obțină probe din mai multe surse diferite, inclusiv o vizită pe șantier pentru a observa procedurile efectuate de către personal, să testeze evidențele pe suport de hârtie și, dacă este necesar, să vorbească cu personalul și cu fermierii sau să viziteze fermele, pentru a confirma ce i s-a spus practicianului. 

C. Considerente la proiectarea și efectuarea procedurilor pentru a obține suficiente probe adecvate	
Ce se obține prin procedură? De exemplu, va furniza aceasta probe despre apariția informațiilor specifice sau despre măsura în care acestea sunt complete? Scopul procedurii poate afecta, de asemenea, „direcția” procedurii, de exemplu, dacă este efectuată <u>de la</u> informațiile privind EER raportate la o altă sursă (apărută) sau de la cealaltă sursă <u>la</u> informațiile privind EER raportate (este completă).	În acest exemplu, utilizarea tehnologiei dronelor și recolta medie pot fi suficiente dacă practicianul caută probe despre caracterul rezonabil al recoltei de cacao raportate, dar este posibil să nu existe suficiente probe despre practicile agricole, precum utilizarea pesticidelor, a îngrășămintelor sau a apei, și ar fi inutile în obținerea probelor despre plata unui preț corect fermierilor. Pentru ultimele două, practicianul va trebui să proiecteze proceduri suplimentare sau diferite. 
Reprezintă riscul de agregare și pragul de semnificație funcțional considerente relevante în proiectarea sau efectuarea procedurii (a se vedea punctele 279-287 din îndrumări)?	În cazul unui lanț de aprovizionare cu mai multe locații care implică numeroși fermieri și mai multe cooperative, practicianul poate considera riscul de agregare ca fiind mare. Prin urmare, acesta ar putea stabili pragul de semnificație funcțional la un nivel inferior. 
Cât de multe probe ar trebui obținute și din care dintre sursele disponibile? De exemplu, atunci când riscul de denaturare semnificativă este mare, sau dacă fiecare sursă disponibilă asigură în sine însăși doar unele probe, dar nu suficiente, practicianul poate încerca să obțină mai multe probe atunci când riscul de denaturare semnificativă este mic sau poate încerca să obțină probe din mai mult de o sursă disponibilă.	În acest exemplu, în situația în care controalele interne de la cooperativa A ar fi fost testate într-o perioadă anterioară fără puncte slabe identificate, și nicio modificare în perioada care a urmat datei interimare, practicianul poate evalua riscul de denaturare semnificativă ca fiind scăzut și este posibil să decidă că efectuarea procedurilor analitice pentru formularea unei preconizări, compararea acesteia cu informațiile raportate și obținerea explicațiilor pentru diferențele semnificative pot fi suficiente. În schimb, este posibil să fie nevoie ca probele necesare la cooperativa B să fie mai ample și să implice teste de fond ale detaliilor pentru a trata riscul mai mare de denaturare semnificativă. 
Care sunt natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor și cum ar putea afecta acest lucru resursele necesare pentru echipa misiunii, inclusiv orice experți ai practicianului?	Într-o situație în care există mai multe locații, precum cea din acest exemplu, practicianul poate lua în considerare utilizarea activității unui alt practician, local pentru o anumită locație, sau poate utiliza activitatea experților practicianului sau a auditului intern. 

D. Considerente la evaluarea suficienței și gradului de adecvare ale probelor obținute	
Au putut fi obținute probele planificate?	De exemplu, în situația în care cooperativa B a pierdut un dosar din evidențele sale pe suport de hârtie și nu a existat nicio altă probă disponibilă pentru a sprijini volumul de cacao din surse sustenabile raportat al producătorului de ciocolată, acest lucru ar reprezenta o limitare a ariei de acoperire a activității practicianului; practicianul ar trebui să analizeze implicațiile concluziei sale de asigurare așa cum prevede punctul 66 din Standard. 
Au fost supuse atenției orice informații noi care diferă de cele preconizate sau care contrazic alte probe obținute? Dacă da, a fost reevaluat gradul de adecvare al procedurilor planificate în contextul noilor informații? Au fost analizate în mod imparțial probele obținute din surse diferite?	De exemplu, cooperativa A poate susține că recoltele mai mari se datorează unor practici agricole mai bune, dar practicianul poate afla despre proteste recente împotriva degradării pădurilor tropicale ca urmare a cultivării cacauei. Acest lucru poate duce la analiza de către practician a măsurii în care recoltele mai mari ar putea fi rezultatul pătrunderii agriculturii în perimetrul pădurii tropicale. 
Sunt necesare mai multe probe și cum vor fi acestea obținute?	Practicianul poate întreba conducerea producătorului de ciocolată sau cooperativele dacă și cum monitorizează măsura în care există o extindere a terenului agricol în pădurea tropicală. 
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?	De exemplu, practicianul, atunci când efectuează o cercetare în presă, poate găsi informații dintr-o sursă respectabilă care sugerează că, în acea perioadă, la marginile pădurii tropicale terenul a fost eliberat pentru a face loc pentru cultivarea cacauei. Conducerea poate argumenta că acest lucru nu este semnificativ deoarece este implicată doar o singură fermă, care reprezintă doar o mică parte din cantitatea de cacao din surse sustenabile raportată. În acest exemplu, practicianul va trebui să își exercite raționamentul profesional și ar putea dori să se consulte cu alții cu privire la acest aspect. 

A fost analizat efectul denaturărilor necorectate cu privire la informațiile 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, de asemenea, Capitolul 10 și, respectiv, Capitolul 11.	De exemplu, practicianul poate considera că, deși este nesemnificativă din punct de vedere cantitativ, extinderea în pădurea tropicală este semnificativă din punct de vedere calitativ pentru utilizatorii vizați ai raportului de asigurare și, cu excepția situației în care valoarea denaturată este ajustată de conducere, este probabil ca aceasta să afecteze concluzia privind asigurarea. 
Atunci când probele reprezintă informații care nu au fost verificabile la un nivel ridicat de precizie, gama din care au fost selectate informațiile raportate este corespunzătoare?	În acest exemplu, așa cum s-a precizat, nu pare să fie nevoie de estimarea informațiilor cantitative așa cum ar trebui să poată fi măsurate la nivelul de precizie impus de criterii. Totuși, măsura în care cacaua este produsă din surse sustenabile poate fi supusă unei incertitudini de evaluare ridicate, lucru care ar putea necesita prezentarea în informațiile specifice. 
Au fost analizate evenimentele ulterioare perioadei de raportare, precum și implicațiile acestora, dacă există, pentru misiunea de asigurare?	De exemplu, dacă după finalul perioadei a existat o defrișare pe scară largă a pădurii tropicale de către alți fermieri aparținând cooperativelor care îl aprovizionează cu cacao pe producătorul de ciocolată, practicianul trebuie să ia în considerare implicațiile pentru misiune și pentru concluzia sa privind asigurarea. 

Exemplul 14: Ilustrarea informațiilor calitative care nu rezultă din aplicarea criteriilor adecvate, sau rezultă din aplicarea greșită a criteriilor, și a considerentelor practicianului privind „alte informații”

(Ilustrează aplicarea îndrumărilor la: Capitolele 5; 10)

Model de fapt
Un practician este pe cale să obțină probe pentru informațiile despre practicile referitoare la HR ale unei entități, incluse în raportul privind EER al entității, pe care practicianul a fost de acord să le asigure. Informațiile includ, printre alte informații calitative, următorul paragraf, împreună cu raportarea sa cantitativă cu privire la remunerarea femeilor și a bărbaților și reprezentarea femeilor și a bărbaților și cea etnică pentru fiecare categorie de la nivelul forței sale de muncă. <i>Ne angajăm să respectăm corectitudinea și egalitatea. În fiecare aspect al activităților noastre, încercăm să promovăm o cultură a incluziunii și să maximizăm contribuția personală a personalului nostru la toate nivelurile. Depunem eforturi pentru cele mai bune practici în recrutarea, dezvoltarea și instruirea oamenilor noștri, care, în schimb, ne motivează să furnizăm servicii corecte și egale comunității noastre diverse. Ne dezvoltăm în mod continuu pentru a fi modele de excelență.</i>

Practicianul consideră că fie:

- Criteriile nu sunt adecvate deoarece nu au drept rezultat informații specifice care sunt fiabile, neutre sau inteligibile, caz în care persoana care întocmește raportul poate elabora suplimentar criteriile, fie
- Informațiile nu au fost întocmite în conformitate cu criterii care sunt adecvate și trebuie revizuite de către persoana care întocmește raportul (deoarece, dacă nu sunt întocmite în conformitate cu criteriile, aceasta reprezintă o denaturare); dacă persoana care întocmește raportul nu este de acord să le revizuiască sau să le elimine din raportul privind EER, practicianul va trebui să ia în considerare pragul de semnificație al acestei denaturări, împreună cu cel al altor denaturări, pentru a ajunge la concluzia de asigurare referitoare la întregul raport privind EER. Practicianul discută acest aspect cu persoana care întocmește raportul, iar aceasta alege să elaboreze în continuare criterii. Ca urmare a elaborării de criterii suplimentare, persoana care întocmește raportul actualizează paragraful pentru a fi citit după cum urmează:

Paragraf revizuit

Consiliul nostru de conducere și echipa noastră juridică internă revizuiesc politicile noastre legate de HR cel puțin o dată pe an pentru a actualiza politicile cu modificările apărute în legislația națională privind drepturile omului și munca. Am urmat politicile noastre de recrutare și instruire a personalului nostru la toate nivelurile pe parcursul perioadei. Monitorizăm participarea la evenimentele de instruire interne obligatorii și alocăm angajați în domeniile lor de specializare pentru furnizarea serviciilor.

Am continuat să furnizăm următoarele servicii comunității noastre diverse pe parcursul perioadei.... Colaborăm cu un terț pentru a efectua studii trimestriale în rândul rezidenților comunității locale pentru a obține o reacție despre serviciile noastre și personalul nostru din prima linie. În ultimele x studii, serviciile noastre și personalul nostru din prima linie au fost clasificate drept „excelente” de x% dintre respondenți.

Pentru mai multe detalii despre modul în care studiile sunt compilate și efectuate, și pentru ultimele rezultate, a se vedea pagina x.



Deși în mare parte calitativ, practicianul consideră că acest paragraf conține acum declarații factuale care este posibil să fie supuse unor proceduri de strângere a probelor. Sursele probelor ar putea include, de exemplu:



- Procesele-verbale ale întâlnirilor consiliului de conducere și echipei juridice
- Probele documentare ale actualizărilor manualului de politici privind HR
- Procesele-verbale ale interviurilor cu potențialii candidați și documentația aferentă deciziilor luate
- Probele documentare ale conținutului cursului de instruire, registrele de participare și probele privind monitorizarea oricărui angajați care nu au participat la instruirea obligatorie
- Dovada faptului că personalul este alocat acelor servicii pentru care a fost instruit și că serviciile declarate au fost furnizate pe tot parcursul perioadei
- Probele documentare privind studiile terților, întrebările adresate, modul în care au fost selectați respondenții, în care au fost colectate și raportate răspunsurile acestora, dacă ratingul raportat este consecvent cu rezultatele studiului și dacă metodele utilizate și incertitudinile inerente asociate cu studiile au fost prezentate în mod adecvat.

În sensul acestui exemplu, se presupune că persoana care întocmește raportul ar putea încă dori să includă unele dintre informațiile subiective originale utilizate la punctul inițial, deoarece consideră că acestea contribuie la transmiterea unui sentiment al „tonului la vârf” și al etosului companiei. Practicianul discută cu persoana care întocmește raportul modalitățile în care se poate realiza acest lucru; ideile persoanei care întocmește raportul includ următoarele:

- Existența unui preambul la raportul privind EER, care nu ar face obiectul asigurării sau
- Includerea unui număr de citate și declarații în casete colorate în cadrul raportului, împreună cu anumite imagini care reflectă „tonul” pe care compania ar dori să îl prezinte.

Practicianul ar putea considera că oricare dintre aceste sugestii este potrivită, cu condiția să fie clar că:

- Preambulul sau casetele colorate și imaginile nu au făcut obiectul asigurării și, prin urmare, nu fac obiectul concluziei de asigurare și
- Preambulul sau casetele colorate și imaginile drept „alte informații” nu sunt incompatibile cu informațiile care fac obiectul asigurării, inclusiv paragraful narativ revizuit prezentat mai sus.



Practicianul a obținut un proiect al paragrafului final, care este prezentat mai jos. Ca parte a activității sale privind acest paragraf, practicianul a scos în evidență o anumită parte a textului la care lucrează și a făcut note pe marginea acelu text pentru a indica ce activitate a efectuat. El intenționează să urmeze o abordare similară pentru restul paragrafului (în prezent nu este scoasă în evidență). De asemenea, el a făcut observații despre ce a făcut în legătură cu „alte informații” din caseta cu nuanță albastru-închis și cum intenționează să diferențieze informațiile care fac obiectul asigurării de cele care nu au făcut obiectul asigurării atunci când redactează raportul de asigurare.



În calitate de președinte și director general executiv, sunt mândru să spun că: „Ne angajăm să respectăm corectitudinea și egalitatea. În fiecare aspect al activităților noastre, încercăm să promovăm o cultură a incluziunii și să maximizăm contribuția personală a angajaților noștri de la toate nivelurile”

Consiliul nostru de conducere și echipa noastră juridică internă revizuiesc politicile noastre legate de HR cel puțin o dată pe an pentru a actualiza politicile cu modificările apărute în legislația națională privind drepturile omului și munca. Am urmat politicile noastre de recrutare și instruire a personalului nostru de la toate nivelurile pe parcursul perioadei. Monitorizăm participarea la evenimentele de instruire interne obligatorii și alocăm angajați în domeniile lor de specializare pentru furnizarea serviciilor.

Pe parcursul perioadei am continuat să furnizăm următoarele servicii comunității noastre diverse.... Colaborăm cu o terță parte pentru a efectua sondaje trimestriale în rândul rezidenților comunității locale pentru a obține feedback cu privire la serviciile noastre și personalul nostru din prima linie. În ultimele x studii, serviciile noastre și personalul nostru din prima linie au fost clasificate drept „excelente” de x% dintre respondenți.

Pentru mai multe detalii despre modul în care studiile sunt compilate și efectuate și pentru ultimele rezultate, a se vedea pagina x.

Informațiile din casetele de nuanță albastru-închis sunt „alte informații”. Le-am citit pentru consecvența cu informațiile pe care le-am asigurat... va trebui să fim clari în raportul nostru de asigurare că misiunea noastră de asigurare nu s-a extins la informațiile din casetele nuanțate ori la imaginile sau orice fișiere audio sau video încorporate

S-a obținut o confirmare scrisă de la terță parte a modului în care au fost selectați respondenții și în care au fost realizate sondajele. Pentru o copie a chestionarului studiului obținut de la terț, alte detalii ale activității efectuate și rezultatele procedurilor, a se vedea documentul de lucru A14.1

Exemplul 15: Ilustrarea considerentelor legate de informațiile prospective, calitative și „alte informații” utilizând drept criterii Standardele SASB

(Ilustrează aplicarea îndrumărilor la: Capitolele 2; 8; 10; 11)

Model de fapt

OilCo („Compania”) este o companie integrată de petrol și gaze cu operațiuni globale. Activitățile sale principale includ explorarea, extracția sau producerea de produse energetice, care cuprind operațiunile în amonte ale lanțului valoric al petrolului și gazelor. Compania încheie contracte cu părțile din aval, care obțin echipamente de extracție a petrolului și servicii pentru câmpurile petroliere de la Companie.

Compania se confruntă cu riscuri de tranziție semnificative legate de schimbările climatice pe termen scurt, mediu și lung. Compania utilizează Standardul SASB *Petrol & gaze – Explorare & producție* pentru a întocmi și prezenta informațiile sale privind EER despre reziliența modelului său de afaceri în contextul acestor riscuri, inclusiv impacturile reale sau potențiale asupra evaluării rezervelor sale și cheltuielilor de capital.

Compania a colaborat cu practicianul pentru a obține o asigurare rezonabilă asupra informațiilor sale privind EER. Practicianul a fost auditorul situațiilor financiare ale OilCo și planifică să valorifice activitatea deja efectuată pentru audit, inclusiv în cadrul sistemului de controale interne al OilCo. De asemenea, practicianul planifică să efectueze proceduri de fond pentru a obține probe suplimentare pentru informațiile privind EER, inclusiv prezentările. Exemplele de proceduri redactate mai jos nu includ procedurile practicianului în legătură cu estimările; practicianul consideră că acele proceduri vor reprezenta o parte importantă a obținerii probelor, dar nu sunt incluse în scopul acestui exemplu.

Mai jos este un extras din prezentările referitoare la informațiile privind EER ale Companiei. Informațiile privind EER sunt incluse în același document ca raportarea sa financiară. Extrasul de mai jos nu este exhaustiv și prezintă numai o secțiune a parametrilor relevanți.

Parametrul SASB EM-EP-420a.1: Sensibilitatea nivelurilor rezervelor de hidrocarburi la scenariile de proiecție a prețurilor viitoare care contabilizează un preț al emisiilor de carbon

	Rezerve dovedite		Rezerve probabile	
	Petrol	Gaze	Petrol	Gaze
Scenariu	MMbbls ¹	MMscf ²	MMbbls ¹	MMscf ²
Politicele curente (baza)	435	5.828	757	7.200
Politici noi	428	5.805	722	7.015
Dezvoltare durabilă	378	4.800	701	6.430
Electrificare rapidă	326	4.950	623	6.590
Decarbonizare rapidă	295	3.950	581	5.540

¹ Milioane de barili (MMbbls)

² Milioane de picioare cubice standard (MMscf)

Parametrul SASB EM-EP-420a.2: Evaluarea rezervelor & cheltuielile de capital: Emisiile de CO₂ estimate incluse în rezervele de hidrocarburi dovedite

Parametru	Anul încheiat la 31 decembrie		
	2017	2018	2019
Emisiile de CO ₂ estimate incluse în rezervele de petrol dovedite (miliarde de kg de CO ₂)	834	880	904
Emisiile de CO ₂ estimate incluse în rezervele de gaz dovedite (miliarde de kg de CO ₂)	147	194	206

Parametrul SASB EM-EP-420a.4: Impactul prețului și al cererii pentru hidrocarburi și reglementările în domeniul carbonului asupra strategiei privind cheltuielile de capital pentru explorare, achiziție și dezvoltare

Operațiunile OilCo („Compania”) necesită investiții mari de capital, iar decizia de a investi depinde covârșitor de capacitatea de a le recupera. Dacă prețul hidrocarburilor sau cererea pentru acestea scade substanțial, Compania poate considera că este neviabil din punct de vedere financiar să realizeze extracția în unele zone.

Mulți factori afectează prețurile pentru petrol și gaze, inclusiv condițiile macroeconomice, valorile monei și capacitatea unor entități din domeniu de a influența prețurile. Prin urmare, prețurile sunt dificil de prezis cu exactitate. Totuși, Compania face proiecții pentru a facilita procesul decizional. Proiecțiile actuale ale Companiei contabilizează o gamă variată de scenarii privind prețurile; unele dintre aceste scenarii iau în considerare prețurile care afectează hidrocarburile, care ar putea include taxe pe carbon sau sisteme de plafonare și comercializare; pentru detalii privind scenariile de preț, a se vedea pagina x.

De asemenea, Compania investește în proiecte și tehnologii pentru a gestiona riscurile climatice și a valorifica oportunitățile, inclusiv în ce privește biocombustibilii avansați, eficiența energetică, tratarea și reprocesarea apei și proiectarea și construcția de unități pentru condiții meteorologice extreme. Planificarea strategică și de afaceri a Companiei ia în considerare valoarea acestor proiecte în contextul abordării sale generale referitoare la gestionarea riscurilor privind schimbările climatice.

Deși Compania se pregătește pentru multe scenarii, ea consideră că reducerile extreme ale cererii de hidrocarburi sau ale prețurilor acestora sunt improbabile pe termen scurt. Unele dintre țările în care Compania își desfășoară activitatea nu au adoptat încă reglementări sau sisteme de stabilire a prețului carbonului. Deși este probabil ca multe țări să instituie în viitor cel puțin o anumită formă de reglementare sau stabilire a prețului carbonului, Compania consideră că va putea recupera o parte semnificativă a cheltuielilor sale de capital aferente extracției înainte ca astfel de sisteme de stabilire a prețurilor să fie pe deplin puse în aplicare. Compania monitorizează în mod consecvent potențialul de implementare a reglementărilor în domeniul carbonului și se implică în planificarea periodică a scenariilor spre a se informa mai bine pentru deciziile privind cheltuielile de exploatare și de capital.

Câteva dintre considerentele practicianului la proiectarea și efectuarea procedurilor pentru a obține suficiente probe adecvate

Înțelegerea subiectului implicat

Practicianul planifică să obțină raportul privind rezervele și analiza sensibilității întocmite de OilCo pentru a susține cifrele reprezentând rezervele prezentate în conformitate cu parametrul SASB EM-EP-420a.1.



Practicianul planifică să revizuiască aceste informații pentru a se pregăti pentru o ședință cu angajații OilCo. În această ședință, practicianul intenționează să înțeleagă procesul și controlul intern privind întocmirea informațiilor specifice, cu scopul de a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă, furnizând astfel o bază pentru proiectarea și efectuarea unor proceduri ca răspuns la acele riscuri.

La ședință, practicianul intenționează să adreseze angajaților OilCo următoarele întrebări:

- Care este procesul de elaborare a intrărilor pentru analiza sensibilității privind rezervele și calculul acesteia?
- Ce controale există asupra acestui proces care ar putea preveni sau detecta și corecta intrările inadecvate sau eronate ori erorile de calcul, indiferent dacă sunt manuale sau automatizate?
- Care este sursa informațiilor utilizate pentru elaborarea fiecărui scenariu privind prețurile?
- Ce controale există pentru a se asigura că datele de bază sunt complete și exacte?
- Cum stabiliți dacă ipotezele sunt aplicate în mod consecvent la fiecare scenariu privind prețurile, precum și consecvent cu alte proiecții întocmite de OilCo sau alți participanți de pe piață?
- Dat fiind faptul că un expert al conducerii este utilizat pentru efectuarea analizelor, cine evaluează dacă ipotezele selectate de expert sunt rezonabile și cum se efectuează respectiva evaluare?
- Cum evaluați ipotezele sau rezultatele alternative și care este baza dumneavoastră pentru respingerea acestora?
- Cum stabiliți dacă fiecare scenariu privind prețurile a fost prezentat în conformitate cu parametrul SASB EM-EP-420a.1?

Obținerea probelor în ceea ce privește eficacitatea cu care funcționează controalele relevante

După ședința cu OilCo, practicianul ia act de un control relevant al revizuirii de către conducere pentru a detecta dacă informațiile privind rezervele sunt adecvate, utilizează date și ipoteze corecte și respectă modelul corespunzător, după cum urmează:

CONTROLUL

Directorul responsabil cu rezervele revizuieste anual raportul privind rezervele și analiza sensibilității întocmită de expertul conducerii, pentru a evalua dacă ipotezele și intrările utilizate sunt rezonabile. De asemenea, directorul responsabil cu rezervele revizuieste scenariile utilizate cu scopul de a verifica dacă sunt (1) consecvente cu politica companiei și (2) consecvente cu alte proiecții. De asemenea, pe parcursul revizuirii, directorul responsabil cu rezervele înțelege motivele pentru care ipotezele au fost selectate de către expert, fiabilitatea surselor și a datelor utilizate și orice ipoteze sau concluzii alternative care au fost respinse.

Practicianul intenționează să testeze controlul drept probă pentru a-și susține concluzia cu privire la informațiile specifice. Practicianul intenționează să obțină probe privind controlul care are loc, inclusiv probe precum comunicările și procesele-verbale de la ședințele cu expertul conducerii. Practicianul revizuieste aceste probe pentru a determina dacă efectuarea controalelor respectă politicile stabilite de către conducere.

Practicianul analizează următoarele întrebări atunci când revizuieste procesele-verbale ale ședinței:

- Ce se întâmplă atunci când conducerea consideră că poate exista o eroare sau o discrepanță în activitatea expertului conducerii?



- Cum sunt puse sub semnul întrebării sursa informațiilor și concluziile formulate?
- Ce informații sunt utilizate pentru a susține concluzia formulată de conducere și de expert în ședință?

În continuare, practicianul obține probe pentru a sprijini ipotezele și intrările utilizate în realizarea controlului, inclusiv probe precum:

- Planurile și bugetele documentate ale conducerii.
- Datele istorice din sistemul IT privind contabilitatea financiară.
- Datele relevante referitoare la piață și companiile similare.

Obținerea de probe suplimentare prin efectuarea unor proceduri de fond

Practicianul intenționează să folosească activitatea efectuată de către expertul conducerii drept probă pentru a-și susține concluzia. Practicianul utilizează următoarele surse atunci când evaluează competența, capacitățile și obiectivitatea expertului conducerii:

- Discuțiile cu acel expert.
- Discuțiile cu alți practicieni care sunt familiarizați sau cu alte persoane care sunt familiarizate cu activitatea acelui expert.
- Cunoștințele referitoare la calificările acelui expert, calitatea sa de membru al unui organism profesional sau al unei asociații din sectorul de activitate, autorizația de practică ori alte forme de recunoaștere externă.
- Articolele sau cărțile publicate scrise de respectivul expert.
- Dacă expertul respectiv este obligat să respecte cerințele de etică ale organismului său profesional sau dacă există indicii că obiectivitatea sa ar putea fi afectată, de exemplu, de relațiile personale din cadrul organizației sau ca urmare a unor stimulente sub formă de bonusuri bazate pe un anumit rezultat al performanței.

În plus, practicianul intenționează să efectueze următoarele proceduri pentru a obține probe suplimentare:

- Punerea de acord a soldurilor de deschidere cu raportul privind rezervele din perioada anterioară și a soldurilor de închidere ale perioadei cu raportul privind rezervele din perioada curentă pentru a obține dovezi că raportul privind rezervele este complet.
- Obținerea unei documentații justificative pentru variațiile semnificative din cadrul rezervelor.
- Punerea de acord a cantităților de producție cu cantitățile reflectate în vânzările de petrol și gaze.

Aplicarea scepticismului profesional și a raționamentului profesional

Practicianul își menține scepticismul profesional pe parcursul misiunii, ceea ce include acordarea atenției în ce privește:

- Indicatorii unor denaturări potențiale apărute ca urmare a subiectivismului și
- Probele care cuprind atât informații care sprijină și coroborează aspectele incluse în informațiile specifice, cât și orice informații care contrazic aspectele din informațiile specifice.

Practicianul poate identifica denaturări:

- În datele de bază, din cauza colectării incorecte a datelor sau a pierderii integrității în prelucrarea datelor.



- În calculul rezervelor, din cauza utilizării unor intrări incorecte sau a unei erori aritmetice.
- Din cauza selectării unor ipoteze privind evenimentele sau riscurile viitoare care nu sunt rezonabile.

Ca urmare a procedurilor sale, practicianul concluzionează că rezervele prezentate în cazul scenariului privind noile politici sunt supraevaluate deoarece consideră că OilCo a aplicat incorect ipotezele referitoare la cererea viitoare. Practicianul îi solicită OilCo să corecteze acest lucru. OilCo nu este de acord că aceasta este o denaturare deoarece ea apare doar ca urmare a unei diferențe de raționament. Întrucât compania nu va efectua o ajustare a cifrei privind rezervele, practicianul cumulează această denaturare cu alte denaturări necorectate pe care le-a identificat pentru a stabili dacă denaturările necorectate sunt semnificative, în mod individual sau împreună.

Obținerea probelor pentru informațiile calitative

Practicianul citește informația narativă și ia cunoștință de următoarea declarație:

„Deși Compania se pregătește pentru multe scenarii, ea consideră că reducerile extreme ale cererii de hidrocarburi sau ale prețurilor hidrocarburilor sunt improbabile pe termen scurt.”

Practicianul îi solicită Companiei probe pentru baza acestei declarații, inclusiv:

- baza pentru „convingerea” Companiei,
- ce consideră conducerea ca fiind „reduceri extreme” (adică „extrem” este definit?)
- sursele informațiilor utilizate de conducere ca bază pentru această declarație și măsura în care ipotezele utilizate de conducere sunt consecvente la nivel intern.

Considerente similare se aplică descrierii care urmează, de exemplu, practicianul ar putea dori să înțeleagă și să obțină probe pentru:

- temeiul în care Compania consideră că va putea recupera o parte semnificativă a cheltuielilor sale de capital înainte de implementarea în întregime a sistemelor în domeniul stabilirii prețurilor carbonului,
- cum monitorizează potențialul de punere în aplicare a reglementărilor privind carbonul,
- cât de frecvent efectuează analize ale scenariilor și cum sunt utilizate acele analize spre a se informa pentru deciziile sale operaționale și pe cele referitoare la cheltuielile de capital.

Pentru descrierea care nu rezultă din aplicarea criteriilor adecvate, practicianul solicită conducerii fie:

- să elaboreze în continuare criteriile, fie
- să elimine descrierea din informațiile privind EER care fac obiectul asigurării.

Conducerea este de acord să editeze descrierea astfel:

„Tendențele creșterii economice recente a PIB cu 2% din ultimele șase luni indică faptul că nu se anticipează reduceri ale cererii de hidrocarburi sau ale prețurilor hidrocarburilor pe termen scurt (în decurs de un an).”

Pentru a susține această descriere, practicianul intenționează să obțină probele utilizate de conducere pentru a face această declarație, inclusiv probele care susțin creșterea cu 2% a PIB și ipotezele utilizate pentru a proiecta cererea.



Analizarea consecvenței cu situațiile financiare

Practicianul citește alte informații conținute în același document ca raportul privind EER – adică situațiile financiare și notele la situațiile financiare în acest caz. Dacă practicianul identifică inconsecvențe semnificative sau descoperă denaturări semnificative ale unui fapt care nu are legătură cu aspectele incluse în document, practicianul trebuie să discute acest aspect cu conducerea și să ia măsuri suplimentare după caz. De exemplu, dacă o entitate formulează afirmații despre trecerea la tehnologii „verzi” precum electroliza hidrogenului, practicianul ar putea preconiza să vadă o cheltuială pentru cercetare și dezvoltare în situațiile financiare.



Exemplul 16: Ilustrarea considerentelor pentru practician în contextul unei misiuni referitoare la prezentările unei entități pentru a evalua recomandările Grupului operativ privind prezentarea informațiilor financiare aferente schimbărilor climatice („TCFD”)

(Ilustrează aplicarea îndrumărilor la: Capitolele 6; 8; 10; 11)

Model de fapt

O entitate din domeniul serviciilor financiare care furnizează asigurări și pensii și-a întocmit prima situație pentru a prezenta riscurile și oportunitățile legate de climă în concordanță cu recomandările TCFD. Prezentările sale se concentrează pe:

- activele pe care entitatea le deține în mod direct și
- activele pentru care entitatea are controlul asupra strategiei de investiții.

Extrasele de mai jos sunt din secțiunile „Guvernanță”, „Strategie” și „Gestionarea riscurilor” ale declarației sale conform TCFD. Entitatea a solicitat o asigurare rezonabilă cu privire la prima sa declarație conform TCFD. În sensul acestui exemplu, se presupune că sunt prezente condițiile prealabile pentru asigurare, iar misiunea a fost acceptată.

Guvernanța noastră

Persoanele responsabile cu guvernanța își asumă responsabilitatea finală pentru supravegherea riscurilor și oportunităților legate de climă. De asemenea, am implementat o structură de guvernanță cuprinzătoare cu roluri descrise pentru Comitetul de risc, Comitetul de capital, Comitetul de active și datorii și Comitetul de mediu ale Grupului după cum urmează...

...În plus, responsabilitățile directorului executiv și ale conducerii includ responsabilitatea pentru identificarea și gestionarea riscurilor și oportunităților legate de climă, directorul general executiv fiind responsabil pentru direcția strategică, directorul financiar, responsabil pentru identificarea și gestionarea riscurilor și directorul de risc, responsabil pentru demersul de a înțelege, identifica, măsura, monitoriza, controla și raporta riscurile fizice și de tranziție legate de climă în concordanță cu strategia noastră privind riscurile și toleranța noastră la risc.

Strategia noastră

Avem o politică de grup prin care ne angajăm să decarbonizăm activele din bilanțul nostru pentru a ne alinia la obiectivele Acordului de la Paris.

În contextul evaluării analizei privind scenariul, pe care am efectuat-o pe parcursul anului (a se vedea la „Evaluarea noastră cu privire la riscuri” pentru mai multe detalii), am identificat trei factori strategici cheie ai rezilienței față de impacturile legate de climă, după cum urmează:

1. Adaptarea prin tranzacționare la poziția dorită a emisiilor de carbon, după caz, ca urmare a unei misiuni active.

2. Concentrarea pe obligațiunile din categoria recomandată investițiilor unde riscul de preț este considerabil mai mic în comparație cu expunerea capitalurilor proprii.
3. Diversificarea în diferite sectoare.

Totuși, în timp ce analiza a fost un prim pas util, eficacitatea sa poate fi limitată din cauza prezentărilor inadecvate ale companiilor din portofoliu în care investim. Astfel, există informații imperfecte pe care să ne bazăm practicile de investiții pentru a păstra și a îmbunătăți valorile investițiilor pe termen lung...

Ca parte a revizuirii strategiei noastre de investiții, am aprobat și o alocare de 5% pentru capitalurile proprii sustenabile globale din acest an pentru a ne crește investițiile în companii sustenabile. Pe parcursul anului, am solicitat o cercetare care sugerează că aceste alocări ar putea duce la un impact extrem de optimist al rentabilității asupra portofoliului nostru de investiții, în cazul în care sunt introduse măsuri de tranziție neașteptate.

Gestionarea riscurilor

Analizăm impactul riscurilor legate de climă asupra tuturor activelor în care investim, dar până în prezent atenția noastră s-a concentrat în principal pe expunerea capitalurilor proprii. Preferăm să colaborăm decât să excludem, pentru a încuraja practici și prezentări mai bune ale companiilor din portofoliu cu privire la riscurile lor legate de climă. De exemplu, la începutul anului trecut, am scris unui număr de peste 60 dintre cele mai mari companii care au cel mai mare impact potențial asupra schimbărilor climatice și în care deținem investiții. Am solicitat să colaborăm cu acestea în privința planurilor lor pentru un viitor durabil și tranziția la o economie cu emisii scăzute de dioxid de carbon. În cazul în care companiile nu au fost dispuse să colaboreze sau, după douăsprezece luni de colaborare și dialog constant, nu s-au angajat să respecte planuri viabile pentru tranziția către un viitor durabil, am luat măsuri suplimentare pentru a nu mai colabora cu astfel de companii... Companiile pe care le-am exclus pe parcursul anului sunt precizate la pagina y a acestei declarații.

Prin aderarea la o serie de grupuri instituționale de investitori, ne propunem, de asemenea, să contribuim semnificativ la măsuri de politică publică mai ample care să asigure o tranziție armonioasă și eficientă în conformitate cu Acordul de la Paris.

Am efectuat o analiză prospectivă a scenariilor, concentrată pe două scenarii principale privind încălzirea: „Paris” și un scenariu numit „Afaceri ca de obicei”(BAU). Scenariile alese planifică aproximativ:

- pentru „Paris”, între RCP 2,6 și IEA SDS (atenuare consecventă cu o evoluție a încălzirii de 2°C prin măsuri de tranziție agresive)
- pentru BAU, între RCP 6 și RCP 8,5 (atenuare redusă consecventă cu o evoluție a încălzirii de 4°C sau mai mare).

Aceste scenarii sunt utilizate pentru a arăta posibilul impact asupra portofoliilor de investiții ale entității în cazul unui anumit scenariu. Entitatea elaborează parametri de risc – variația procentuală a valorii portofoliului în 2030 și în 2050 (a se vedea pagina x din declarația noastră) – pentru a demonstra aceste impacturi, dar menționează că, având în vedere incertitudinea legată de tranziția energetică globală, traiectoria de încălzire asociată, consecințele meteorologice, prețurile carbonului și progresele tehnologice, cifrele trebuie tratate ca având un nivel ridicat de incertitudine.

Considerentele practicianului

Planificarea echipei misiunii evidențiază faptul că prezentările entității furnizează informații în principal despre procesele entității și rezultatele prospective. Practicianul nu va prezenta o concluzie referitoare la rezultate (dacă riscurile se vor materializa sau nu ori dacă oportunitățile identificate vor fi realizate sau nu). În schimb, echipa misiunii se va concentra pe:

- obținerea de probe pentru a evalua dacă:
 - procesele urmate de entitate sunt așa cum sunt descrise în raportul entității,
 - scenariile și ipotezele utilizate sunt consecvente cu deciziile privind activitatea care trebuie luate și au fost aplicate în mod adecvat datelor de bază sau informațiilor,
 - datele de bază și informațiile utilizate sunt adecvate, complete și exacte,
 - rezultatele cantitative viitoare sunt calculate în mod adecvat pe baza scenariilor, ipotezelor, datelor de bază și a altor informații,
 - prezentările făcute le includ pe cele recomandate de TCFD și respectă cele șapte principii ale TCFD pentru prezentări de informații eficiente.
- evaluarea denaturărilor calitative identificate.

Obținerea probelor – controalele interne

Echipa misiunii intenționează să înțeleagă controlul intern asupra elaborării prezentărilor conform TCFD. Aceasta intenționează să evalueze proiectarea controalelor relevante și dacă acele controale au fost implementate sau nu și să testeze măsura în care controalele au funcționat eficient pe tot parcursul perioadei. Acest lucru include controale interne în ce privește, printre alte aspecte:

- sursele de informații utilizate de conducere pentru a identifica riscurile și oportunitățile legate de climă (de exemplu, astfel încât conducerea să se asigure că sunt utilizate surse respectabile, selecția surselor nu este subiectivă, sunt analizate riscurile relevante și nu sunt omise riscurile semnificative),
- comunicarea riscurilor și oportunităților legate de climă identificate consiliului și comitetelor,
- prioritizarea riscurilor și oportunităților identificate și a măsurilor comunicate și luate,
- modul în care sunt selectate sau elaborate și aplicate scenariile climatice, pentru a se asigura că sunt consecvente cu deciziile privind activitatea care trebuie luate (de exemplu, spre a asigura informațiile pentru o decizie referitoare la „evaluarea în funcție de risc” legată de climă a portofoliului de investiții), și a include cel puțin un scenariu consecvent cu o evoluție a încălzirii cu 2°C,
- parametri de intrare și ipotezele selectate de către entitate, inclusiv, de exemplu:
 - ratele de actualizare, intervalele de timp, ipotezele despre modul în care stabilirea prețului carbonului poate evolua în timp și în zone geografice sau în sectoare de activitate, și
 - consecvența internă a ipotezelor,
- integritatea datelor de bază sau a informațiilor la care sunt aplicate ipotezele și aplicarea ipotezelor la datele de bază astfel încât conducerea să se asigure că ipotezele sunt aplicate în mod adecvat și, după caz, sunt corecte din punct de vedere aritmetic,



- calculul sau evaluarea rezultatelor viitoare pe baza scenariilor, ipotezelor, datelor de bază și a altor informații,
- colectarea informațiilor care trebuie incluse în prezentările conform TCFD și revizuirea prezentărilor pentru a se asigura că acestea reflectă realitatea proceselor realizate, măsurile luate de către entitate și măsura în care acestea răspund recomandărilor TCFD.

Obținerea probelor – evaluarea prezentărilor

Echipa misiunii analizează sursa, natura, calitatea și cantitatea probelor care pot fi necesare. În plus față de efectuarea unor interviuri, aceasta intenționează să obțină probe documentare, inclusiv manualele de politici, comunicările către și de la consiliu și comitete și procesele-verbale ale întâlnirilor pentru a obține probe referitoare la prezentările cu privire la guvernanță, strategie și gestionarea riscurilor pe care entitatea le-a făcut sau trebuie să le facă, inclusiv, de exemplu:



- procesele prin care și frecvența cu care consiliul și comitetele consiliului (de exemplu, comitetele de audit, de risc sau alte comitete) sunt informate despre aspectele legate de climă,
- măsura în care consiliul și comitetele consiliului analizează aspectele legate de climă atunci când revizuiesc și ghidează strategia, planurile de acțiune importante, politicile de gestionare a riscului, bugetele anuale și planurile de afaceri, precum și stabilirea obiectivelor de performanță ale organizației, monitorizarea implementării și a performanței și supravegherea cheltuielilor de capital, achizițiilor și cesionărilor importante,
- modul în care persoanele responsabile cu guvernanța monitorizează și supraveghează progresul în raport cu obiectivele și țintele pentru tratarea aspectelor legate de climă.

De asemenea, printre alte proceduri ale sale de strângere a probelor, echipa misiunii a planificat să obțină probe pentru:

- măsura în care scenariile stipulate în raportul entității sunt:
 - scenariile utilizate efectiv de către entitate, se bazează pe scenarii de la o sursă competentă (precum IPCC⁵ sau IEA⁶) și sunt compatibile cu deciziile luate de către entitate,
 - compatibile pe plan intern (de exemplu, niște emisii de dioxid de carbon scăzute nu ar fi consecvente cu așteptările reduse în ceea ce privește introducerea unei politici legate de climă și a unor măsuri pentru stabilirea prețului),
 - consecvente cu dispozițiile de reglementare sau îndrumările,
 - aplicate în mod adecvat (de exemplu, riscurile fizice sunt analizate în mod adecvat în funcție de localizarea geografică?),
- prezentările despre factorii strategici ai rezilienței ai entității; echipa misiunii este de părere că aceste prezentări pot accentua nevoia de scepticism profesional, deoarece prezentările sunt neclare în ceea ce privește înțelesul lor, iar baza pentru declarațiile făcute nu este prezentată,



⁴ Grupul interguvernamental privind schimbările climatice

⁵ Agenția Internațională pentru Energie

- dacă entitatea a scris sau nu unui număr de peste 60 de companii, dacă baza pentru clasificarea acelor companii ca fiind „cele mai mari” a fost prezentată sau nu, măsura în care companiile se califică drept „cele mai mari” conform acelei definiții, cum a fost luată decizia de excludere și măsura în care companiile rămân excluse,
- în ce capitaluri proprii sustenabile globale s-a investit, ce cercetare a fost realizată și care a fost baza pentru constatările acelei cercetări,
- ce face entitatea pentru a identifica riscurile legate de climă în ipotezele actuariale (de exemplu, ipotezele despre longevitate sau mortalitate) incluse în datoriile schemei de pensii, deoarece nu există nicio mențiune cu privire la acest lucru în prezentări.



Evaluarea denaturărilor calitative identificate

Echipa misiunii este de părere că există mai multe denaturări, inclusiv omisiuni, în prezentări, inclusiv că:

- deși entitatea a descris faptul că a definit responsabilitățile și politicile implementate, există puține informații despre procesele întreprinse pe care să se bazeze strategia, planurile de acțiune, politicile, planurile de afaceri și alte aspecte recomandate de TCFD pentru prezentare (de exemplu, la „Strategia noastră”, entitatea precizează că are o politică prin care se angajează să decarbonizeze activele din bilanț, dar nu este clar care a fost procesul pentru a ajunge la acest angajament sau cum intenționează entitatea să realizeze decarbonizarea, în ce orizont de timp sau ce ipoteze au fost utilizate ca bază pentru declarație).
- factorii rezilienței stipulați sunt mențiți să îndeplinească obiectivele de decarbonizare, dar este neclar modul în care acei factori ar îndeplini obiectivele, ce ipoteze au fost utilizate și care este baza pentru declarațiile prezentate.
- unele dintre declarații par a fi contradictorii sau nefondate, de exemplu, declarația conform căreia investiția în capitaluri proprii sustenabile globale ar putea duce la un impact „extrem de optimist” al rentabilității pare să contravină declarației conform căreia există informații imperfecte pe care să își bazeze practicile de investiții.
- declarația despre apartenența la grupuri de investitori instituționali determină inadecvarea conexiunii cauzale dintre apartenența la un grup și realizarea unei tranziții eficiente în concordanță cu Acordul de la Paris; în plus, această declarație nu pare a rezulta din aplicarea unor criterii adecvate, iar echipa misiunii este de părere că ea trebuie eliminată din informațiile care fac obiectul asigurării deoarece nu constituie informații specifice.



Echipa misiunii menționează că entitatea a prezentat incertitudinile inerente ale evaluării, dar nu consideră acest lucru ca fiind un motiv pentru a face doar prezentări de nivel înalt care nu sunt în concordanță cu recomandările TCFD. Aceasta intenționează să discute aceste denaturări calitative, inclusiv omisiunile, cu persoana care întocmește raportul și să îi solicite să le modifice astfel încât să fie în concordanță cu recomandările TCFD.



Exemplul 17: Ilustrarea considerentelor practicianului la evaluarea denaturărilor cantitative și calitative din informațiile specifice privind EER

(Ilustrează aplicarea îndrumărilor la: Capitolul 9)

Model de fapt
O instituție financiară raportează și solicită o asigurare cu privire la întregul său raport privind EER, care se concentrează în mare parte pe informații despre: • finanțarea sa „verde” a unor proiecte de infrastructură sustenabile din punct de vedere ecologic, atât ca valoare în \$, cât și ca procent al investiției sale totale în proiecte de infrastructură, • riscurile legate de climă referitoare la divizia sa de împrumuturi și • acordarea de către aceasta a unor burse educaționale pentru studenți din medii dezavantajate și sponsorizarea unor activități comunitare și evenimente sportive. Descrierea cu privire la finanțarea proiectelor „verzi” este prezentată folosind caractere aldine și este amplă. Informațiile despre finanțarea de către entitate a altor proiecte de infrastructură sunt prezentate fără caractere aldine, cu informații despre investiția într-o conductă de petrol importantă limitate la un rând de text. Entitatea include imagini ale: • unor proiecte de construcții ecologice, păduri și lacuri limpezi în raportul său, pentru a întări faptul că se angajează să lucreze la proiecte sustenabile din punct de vedere ecologic, și • unor studenți din comunitățile dezavantajate, pentru a reflecta angajamentul său față de problemele sociale prin acordarea unor burse educaționale. Pragul de semnificație este analizat separat de către practician pentru fiecare dintre cele trei aspecte de mai sus și, de asemenea, pentru raportul privind EER ca întreg.

În timpul desfășurării misiunii, practicianul identifică următoarele denaturări cantitative și calitative:

1. Finanțarea „verde” a proiectelor a fost supraevaluată cu o sumă în \$ imediat sub pragul de semnificație cantitativ, din cauza clasificării eronate a două proiecte de infrastructură care nu îndeplinesc criteriile pentru a fi „verzi”. Procentul nu este afectat, deoarece denaturarea din valoarea în \$ nu afectează „rotunjirea” procentului.
2. Descrierea inclusă în raportul privind riscurile de tranziție legate de climă poate subevalua impactul probabil, deoarece entitatea a acordat un împrumut mare la sfârșitul anului anterior unei companii de construcții implicate într-un contract pe termen lung pentru o conductă de petrol importantă. În viitor, poate exista o reducere semnificativă a cererii pentru petrol deoarece consumatorii trec la alternative cu emisii de dioxid de carbon scăzute.
3. Deși nu au fost identificate denaturări cantitative în bursele educaționale plătite, care sunt mici în comparație cu celelalte activități de sponsorizare ale entității, există:
 - o jumătate de pagină de imagini ale unei zone rezidențiale dezavantajate, alături de un student zămbitor absolvind o universitate prestigioasă, împreună cu câteva paragrafe de text, dar
 - nicio informație despre sponsorizarea unui eveniment din domeniul sporturilor cu motor de duranță care, deși nu este semnificativ din punct de vedere cantitativ, a condus, în ultimii ani, la ciocniri cu grupurile ecologiste și comunitățile locale din cauza impactului negativ al evenimentului asupra ecosistemelor fragile.

Practicianul are alte preocupări referitoare la aspectele legate de prezentarea informațiilor privind EER, inclusiv:

- modul în care este prezentată descrierea finanțării proiectelor „verzi” de către entitate și caracterul descrierii în comparație cu descrierea celorlalte proiecte ale sale și, în special, descrierea privind investiția sa în proiectul conductei de petrol importante
- faptul că toate imaginile de pe pagina despre investiția sa în proiecte de infrastructură sunt ale unor proiecte de construcții ecologice, păduri și lacuri limpezi, deși suma investită în conducta de petrol și alte proiecte „non-verzi” este mult mai mare decât suma investită în proiectele „verzi”.

Practicianul consideră că, deși, în mod individual, valorile cantitative fie nu sunt denaturate (bursele), fie denaturările sunt sub pragul cantitativ stabilit în timpul planificării (finanțarea proiectelor „verzi” și omisiunea sponsorizării sporturilor cu motor), raportul ca întreg prezintă o opinie subiectivă cu privire la ce face entitatea și la riscurile cu care aceasta se confruntă. Dacă persoana care întocmește raportul nu este dispusă să facă ajustări, practicianul ar putea să ia în considerare retragerea din misiune sau, dacă acest lucru nu este posibil, este de părere că ar fi necesară o concluzie contrară în ceea ce privește raportul ca întreg.



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 acestora.

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](https://www.ifac.org/permissions) sau contactați permissions@ifac.org.

Documentul *Document-suport fără valoare de normă: exemple ilustrative referitoare la anumite aspecte selectate ale misiunilor de asigurare a raportărilor privind sustenabilitatea și alte raportări externe extinse (EER)*, publicat de International Federation of Accountants 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 *Document-suport fără valoare de normă: exemple ilustrative referitoare la anumite aspecte selectate ale misiunilor de asigurare a raportărilor privind sustenabilitatea și alte 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 acestora.

Textul în limba engleză al documentului *Document-suport fără valoare de normă: exemple ilustrative referitoare la anumite aspecte selectate ale misiunilor de asigurare a raportărilor privind sustenabilitatea și alte raportări externe extinse (EER)* © aprilie 2021 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Textul în limba română al documentului *Document-suport fără valoare de normă: exemple ilustrative referitoare la anumite aspecte selectate ale misiunilor de asigurare a raportărilor privind sustenabilitatea și alte raportări externe extinse (EER)* © mai 2022 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Titlul original: *Non-authoritative Support Material: Illustrative examples of selected aspects of 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: 978-606-580-178-3

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