

**ZAKTUALIZOWANE UZASADNIENIE**  
**do projektu uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów**  
**w sprawie ustanowienia Krajowego Standardu Usług Atestacji Sprawozdawczości**  
**Zrównoważonego Rozwoju 3002PL – „Usługa atestacyjna dająca ograniczoną pewność**  
**w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju”**

**I. Przyczyny wprowadzenia regulacji.**

Przepisy ustawy z dnia 22 grudnia 2015 roku o zasadach uznawania kwalifikacji zawodowych nabytych w państwach członkowskich Unii Europejskiej (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 334) wprowadziły obowiązek zapewnienia proporcjonalności, uzasadnionego i niedyskryminującego charakteru przepisów regulacyjnych<sup>1</sup>. W tym celu podmiot opracowujący projekt przepisu regulacyjnego przeprowadza ocenę projektowanych przepisów, którą przedstawia się w uzasadnieniu do projektu aktu normatywnego, oraz przeprowadza ich konsultację.

Projekt uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów w sprawie ustanowienia Krajowego Standardu Usług Atestacji Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju 3002PL – „Usługa atestacyjna dająca ograniczoną pewność w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju” (dalej też jako: „KSUA 3002PL” lub „Standard”) stanowi wykonanie ustawowej delegacji, jaką nałożyła na Krajową Radę Biegłych Rewidentów ustawa z dnia 6 grudnia 2024 roku o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw w art. 20 ust. 1 pkt 2 (Dz. U. poz. 1863) (dalej też jako: „ustawa z dnia 6 grudnia 2024 roku”).

---

<sup>1</sup> przepis regulacyjny – przepisy prawa polskiego określające formalne kwalifikacje niezbędne do wykonywania zawodów regulowanych lub wymagania kwalifikacyjne, od spełnienia których jest uzależnione podejmowanie lub wykonywanie działalności regulowanych, oraz o ile jest to wymagane, warunki wykonywania zawodów regulowanych, a także podejmowania lub wykonywania działalności regulowanych.

Zgodnie z ww. przepisem, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów określi, w drodze uchwały krajowy standard atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, o których mowa w art. 2 pkt 22a lit. b zmienianej ustawy z dnia 11 maja 2017 roku o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1035, z późn. zm.) (dalej też jako: „ustawa o biegłych rewidentach”).

Przedmiotowy projekt uchwały i stanowiący załącznik do niej – projekt Krajowego Standardu Usług Atestacji Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju 3002PL – „Usługa atestacyjna dająca ograniczoną pewność w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju” stanowi również wyraz realizacji głównych celów uchwalenia przez organy państwowe ustawy z dnia 6 grudnia 2024 roku o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw w art. 20 ust. 1 pkt 2, jakim jest implementacja do krajowego porządku prawnego:

- *dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (Dz. Urz. UE L 322 z 16.12.2022, str. 15), zwanej dalej też: „dyrektywą 2022/2464”;*
- *dyrektywy delegowanej Komisji (UE) 2023/2775 z dnia 17 października 2023 r. zmieniającej dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do dostosowania kryteriów wielkości przedsiębiorstwa dla mikro-, małych, średnich i dużych jednostek lub grup (Dz. Urz. UE L 2023/2775 z 21.12.2023), zwanej dalej też: „dyrektywą delegowaną 2023/2775”.*

Mając na uwadze powyższe, jak również okoliczność, że jednym z zadań Polskiej Izby Biegłych Rewidentów jest ustanawianie krajowych standardów wykonywania zawodu, koniecznym było zatem przygotowanie projektu uchwały Krajowej Rady Biegłych

Rewidentów w sprawie ustanowienia Krajowego Standardu Usług Atestacji Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju 3002PL – „Usługa atestacyjna dająca ograniczoną pewność w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju”.

KSUA 3002PL będzie miał zastosowanie po raz pierwszy do wykonywania usług atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju sporządzonej za rok obrotowy rozpoczynający się po dniu 31 grudnia 2023 r. i obowiązuje do czasu przyjęcia do prawa Unii Europejskiej, w formie rozporządzenia Komisji Europejskiej, i wejścia w życie standardu atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

## **II. Ocena zgodności projektowanych przepisów regulacyjnych z zasadami proporcjonalności, uzasadnionego i niedyskryminującego charakteru.**

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów przeprowadziła w sposób obiektywny i niezależny ocenę zgodności projektowanych przepisów z zasadami proporcjonalności, uzasadnionego i niedyskryminującego charakteru.

W ocenie Krajowej Rady Biegłych Rewidentów proponowana treść KSUA 3002PL zawiera właściwe i uzasadnione regulacje biorąc pod uwagę treść przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2024 roku oraz dyrektywy 2022/2464.

Zważyć należy, że temat ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy nie stanowi novum w porządku prawnym w Unii Europejskiej, bowiem określone obowiązki w tym zakresie wynikały z dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniającej dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy (Dz. Urz. UE L 330 z 15.11.2014, str. 1–9), zwanej dalej też: „dyrektywą 2014/95/UE”, implementowanej

do polskiego porządku prawnego ustawą z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz. U. z 2017 r. poz. 61). Jednakże przepisy dyrektywy 2014/95/UE przekładały się na ograniczoną użyteczność informacji ujawnianych przez przedsiębiorstwa w zakresie zrównoważonego rozwoju. Obejmowały one jedynie dość wąską grupę największych przedsiębiorstw i grup kapitałowych. Brak było ujednoczonych standardów raportowania w tym zakresie, co wpływało na brak porównywalności przedstawianych informacji. Ponadto nie podlegały one obowiązkowej weryfikacji, co z kolei mogło negatywnie wpływać na postrzeganie wiarygodności raportowanych informacji.

Dopiero przepisy ww. dyrektywy 2022/2464 oraz dyrektywy delegowanej 2023/2775 z dnia 17 października 2023 roku, a implementowane do polskiego porządku prawnego ustawą z dnia 6 grudnia 2024 roku, która została opublikowana w Dzienniku Ustaw w dniu 17 grudnia 2024 roku pod pozycją 1863 wprowadziły zasadnicze zmiany w zakresie sprawozdawczości dotyczących informacji o charakterze niefinansowym.

Zmiany w przepisach aktów prawnych wskazanych w ustawie z dnia 6 grudnia 2024 roku, wdrażających dyrektywę 2022/2464, wprowadzają bowiem m.in.:

- rozszerzony zakres jednostek zobowiązanych do sprawozdania informacji na temat zrównoważonego rozwoju.

Zakres ten obejmie: duże jednostki, jednostki będące jednostką dominującą dużej grupy kapitałowej, małe i średnie jednostki dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym (z wyłączeniem notowanych mikroprzedsiębiorstw) oraz spełniające określone warunki i kryteria wielkości jednostki zależne i oddziały z siedzibą w państwie członkowskim UE, których odpowiednio jednostka dominująca najwyższego szczebla lub jednostka samodzielna podlega przepisom prawa państwa spoza Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG);

- obowiązek sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju według jednolitych w UE standardów, w wyniku którego nastąpi odejście od dotychczasowej dowolności

- w wyborze standardów raportowania na rzecz obowiązkowo stosowanych Europejskich Standardów Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju;
- poszerzony zakres sprawozdawanych informacji, przez co informacje na temat kwestii zrównoważonego rozwoju z obszaru środowiskowego, społecznego (w tym praw człowieka) oraz ładu korporacyjnego będą bardziej szczegółowe niż dotychczas;
  - obowiązek przedstawiania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w odrębnej sekcji w ramach sprawozdania z działalności jednostki.

W wyniku wdrożenia przepisów dyrektywy 2022/2464 na poziomie krajowym w Polsce i innych państwach członkowskich UE, ma bowiem:

- nastąpić poprawa sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, tak aby lepiej wykorzystać potencjał jednolitego rynku w UE w celu przyczynienia się do przejścia do systemu gospodarczego i finansowego zgodnego z Europejskim Zielonym Ładem oraz celami zrównoważonego rozwoju ONZ;
- zostać zwiększony publiczny dostęp do informacji dotyczących kwestii zrównoważonego rozwoju oraz wpływu przedsiębiorstw na ludzi i środowisko, jak również porównywalność wiarygodność oraz łatwość wykorzystania przez użytkowników przy użyciu technologii cyfrowych takich informacji,

co w konsekwencji przyczynić ma się do zmniejszenia ryzyk systemowych dla gospodarki, a także do poprawy alokacji kapitału finansowego na rzecz przedsiębiorstw i działań, które rozwiązują problemy społeczne, zdrowotne i środowiskowe.

Ponadto, kolejnym celem dyrektywy 2022/2464, a za tym – przepisów wprowadzonych do polskiego porządku prawnego – jest sprawienie, że przedsiębiorstwa będą w większym stopniu odpowiedzialne za swój wpływ na ludzi i środowisko, co przysłuży się budowaniu zaufania między przedsiębiorstwami a społeczeństwem.

Powyższe cele europejskiego i polskiego ustawodawcy wymagają zatem przygotowania odpowiedniego krajowego standardu wykonywania zawodu, który pozwoliłby biegłym rewidentom na wykonywanie usług atestacyjnych z zakresu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w sposób prawidłowy i zgodny z przepisami powszechnie obowiązującymi. Już choćby z tych przyczyn projekt i treść KSUA 3002PL ma uzasadniony (oraz konieczny) charakter.

Celem projektowanego KSUA 3002PL jest określenie wymogów, które mają kluczowe znaczenie dla prawidłowego wykonywania usług atestacji, dających ograniczony poziom zapewnienia, w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Biegły rewident – niezależnie od rodzaju atestowanej jednostki, jej wielkości i złożoności – będzie zobowiązany uzyskać ograniczoną pewność na temat tego, czy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są wolne od istotnych zniekształceń. Pozwoli to na wyrażenie wniosku na temat informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju w formie pisemnego sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, które zawiera opinię dającą ograniczoną pewność, opisuje podstawy wydania opinii, a także – w konsekwencji tego – pozwoli na dalszą komunikację w sposób wymagany przez projektowany KSUA 3002PL i wszelkie inne stosowne krajowe standardy wykonywania zawodu.

Postanowienia projektu KSUA 3002PL zawierają zatem regulacje dotyczące wymogów, w tym etycznych, koniecznych do spełnienia w celu wykonania usługi atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, a także dotyczące akceptacji i kontynuacji zlecenia na usługi atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz warunków zawierania umowy. Projektowany Standard zawiera również wymogi dotyczące m.in.: zarządzania jakością, planowania i wykonywania zlecenia czy zrozumienia zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, które uwzględniają specyfikę usług atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Przedmiotowe postanowienia w szczególności obejmują regulacje dot. procedury oszacowania ryzyka i reagowania na nie, ale także procesu ustalania istotności, jak również dotyczące atestacji oceny podwójnej istotności przeprowadzonej przez jednostkę.

Ponadto, w projekcie Standardu zostały umieszczone postanowienia dotyczące oceny posiadania przez biegłego rewidenta zasobów i kompetencji do wykonywania takiej usługi atestacyjnej, a także możliwości i warunków korzystania w świadczeniu tych usług z pomocy ekspertów. Biorąc bowiem pod uwagę zakres, rodzaj czy ilość danych niemających charakteru finansowego, nierzadko może okazać się uzasadnionym skorzystanie z wiedzy i umiejętności osób mających wiedzę ekspercką w dziedzinach o charakterze niefinansowym. Projekt Standardu obejmuje również procedurę postępowania w kwestii gromadzenia i analizy zidentyfikowanych zniekształceń.

Wreszcie, projekt Standardu obejmuje także postanowienia dotyczące uzyskiwania dowodów w trakcie wykonywania zlecenia atestacyjnego sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym postanowienia dotyczące testów kontroli, procedur wiarygodności czy komunikacji z innymi osobami (np.: biegłym rewidentem badającym sprawozdanie finansowe jednostki).

Przedmiotowe regulacje projektu KSUA 3002PL zostały opracowane w oparciu i w zgodzie z treścią przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2024 roku, nie wykraczając jednocześnie poza zakres praw i obowiązków firm audytorskich oraz biegłych rewidentów wynikających z ustawy, a także z uwzględnieniem celów, dla jakich unijny ustawodawca wprowadził do porządku prawnego dyrektywy 2022/2464. Przygotowany projekt Standardu został również opracowany z uwzględnieniem wymogów pozostałych obowiązujących w Polsce krajowych standardów wykonywania zawodu, tak aby zapewnić spójność regulacji dotyczących wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju z wykonywaniem pozostałych usług.

Niezależnie od powyższego, dodać należy, że w trakcie przygotowywania projektu KSUA 3002PL, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów uwzględniła również niewiążące wytyczne Komitetu Europejskich Organów Nadzoru Audytowego dotyczące atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju z ograniczoną pewnością.

Wstępny projekt Standardu, z uwagi na swoją istotność, już wcześniej był publicznie udostępniony biegłym rewidentom, w ramach tzw. „prekonsultacji”. Interesariusze, w tym firmy audytorskie, przesłali uwagi i komentarze oraz propozycje zmian dotyczące przyszłej treści projektu Standardu, które po przeanalizowaniu zostały odpowiednio uwzględnione w obecnym brzmieniu projektu KSUA 3002PL.

Podsumowując, w ocenie Krajowej Rady Biegłych Rewidentów projektowane postanowienia są zatem uzasadnione – zwłaszcza biorąc pod uwagę fakt konieczności realizowania ustawowego obowiązku nałożonego na Polską Izbę Biegłych Rewidentów – a także odpowiednie (proporcjonalne) z punktu widzenia założonego do osiągnięcia celu i nie wykraczają poza to, co jest konieczne dla jego realizacji, tj. prawidłowego wykonywania usług atestacyjnych sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

W ocenie Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, projekt uchwały nie zawiera także regulacji bezpośrednio albo pośrednio dyskryminującej ze względu na przynależność państwową lub miejsce zamieszkania. Zaproponowany sposób wykonywania usług objętych projektem Standardu skierowany jest i obowiązywać będzie wszystkich biegłych rewidentów uprawnionych do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wpisanych do rejestru, bez znaczenia na podstawie wpisu, przynależność państwową, miejsce zamieszkania czy też miejsce świadczenia usług, do których zastosowanie będzie mieć projektowana regulacja. Oznacza to, że biegły rewident z innego kraju członkowskiego Unii Europejskiej, który uzyskał prawo do wykonywania zawodu na terenie Polski będzie mieć takie same prawa



i obowiązki, wynikające z ustanawianej regulacji. Z powyższego można wyprowadzić wniosek, że projektowane przepisy regulacyjne są niedyskryminujące.

Mając na uwadze powyższe, w ocenie Krajowej Rady Biegłych Rewidentów projektowany KSUA 3002PL spełnia wymogi proporcjonalności, uzasadnionego i niedyskryminującego charakteru regulacji w nim zawartych oraz służy osiągnięciu celów służących interesowi publicznemu. Stanowi on realizację wymogów ustawy z dnia 6 grudnia 2024 roku i zmian wprowadzanych do ustawy o rachunkowości oraz ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. KSUA3002PL tworzy ramy świadczenia usług przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przez okres przejściowy (tj. do czasu przyjęcia do prawa Unii Europejskiej, w formie rozporządzenia Komisji Europejskiej, i wejścia w życie standardu atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dającego ograniczoną pewność), co będzie istotne dla utrzymania i dalszej budowy zaufania do usług oraz zawodu biegłego rewidenta.

### **III. Informacja dotycząca wyniku przeprowadzonych konsultacji publicznych.**

Prezentowany projekt uchwały (wraz z uzasadnieniem zawierającym ocenę zgodności projektowanych przepisów regulacyjnych) podlegał konsultacjom publicznym w okresie od 20 grudnia 2024 r. do 3 stycznia 2025 r.<sup>2</sup>

W toku konsultacji publicznych, przeprowadzonych zgodnie z uchwałą Nr 2613/47a/2023 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 30 stycznia 2023 r. w sprawie zasad procedowania uchwał zawierających przepisy regulacyjne, z późn. zm., do projektu uchwały zostały zgłoszone uwagi.

---

<sup>2</sup> Informacja o prowadzeniu konsultacji publicznych była zamieszczona na stronie internetowej Polskiej Izby Biegłych Rewidentów w aktualności pt. „Konsultacje publiczne – KSUA 3002PL”.

Wszystkie uwagi zostały przeanalizowane pod kątem ich wpływu na brzmienie uchwały, w tym KSUA 3002PL. Te z uwag, które zostały uznane za zasadne wpłynęły na zmianę, w odpowiedni sposób, brzmienia uchwały, w tym KSUA 3002PL.

Z powodu charakteru zgłoszonych uwag nie była konieczna aktualizacja oceny zgodności pod względem obowiązku zapewnienia proporcjonalności, uzasadnionego i niedyskryminującego charakteru.

PROJEKT