
Krajowy Standard Usług Atestacji Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju 3002PL – „Usługa atestacyjna dająca ograniczoną pewność w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju”

MATEUSZ DZIÓB

ORCID: 0009-0008-8824-2528

Polska Agencja Nadzoru Audytowego

e-mail: mateusz.dziob@pana.gov.pl

Wprowadzenie

Konieczność wprowadzenia Krajowego Standardu Usług Atestacji Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju¹ wynika z dyrektywy w sprawie sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (UE) 2022/2464 (dyrektywa CSR), która została wdrożona do polskiego porządku prawnego ustawą o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. 2024 r. poz. 1863).

Krajowy Standard Usług Atestacji Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju ma zastosowanie do wykonywania usług atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju sporządzonej za rok obrotowy rozpoczynający się po 31 grudnia 2023 r., do czasu przyjęcia przez Komisję Europejską standardu atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dającego ograniczoną pewność. Zgodnie z dyrektywą CSR ma to nastąpić do 1 października 2026 r. Do tego czasu będzie istniał tzw. okres

¹ Krajowy Standard Usług Atestacji Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju 3002PL – „Usługa atestacyjna dająca ograniczoną pewność w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju”, https://www.pibr.org.pl/assets/meta/8681,854,20a,2025_Uchwa%C5%82a_z%C5%82%C4%85cznik_KSUA%203002PL_Atestacja%20SZR.pdf



przejściowy, w którym państwa członkowskie UE mogą przyjmować krajowe standardy. Takim standardem jest Krajowy Standard Usług Atestacji Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (KSUASZR 3002PL).

Standard KSUASZR 3002PL został ustanowiony mocą uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 854/20a/2025 z dnia z 23 stycznia 2025 roku i przyjęty 28 stycznia 2025 r. przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego².

Najważniejsze informacje

W Krajowym standardzie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (KSUASZR 3002PL) zostały zawarte regulacje dotyczące wymogów koniecznych do wykonania usługi atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Wymogi te dotyczą również m.in. kwestii etycznych, akceptacji i kontynuacji zlecenia na usługi atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz warunków zawierania umowy, zarządzania jakością, planowania i wykonywania zlecenia, procedur oszacowania ryzyka i reagowania na nie³.

Bazą do opracowania KSUASZR 3002PL jest Krajowy Standard Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3000 (Z) – „Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych”, KSUA 3000 (Z). KSUASZR 3002PL uzupełnia, ale nie zastępuje KSUA 3000 (Z) w zakresie wymogów mających zastosowanie do usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność oraz określa, w jaki sposób KSUA 3000 (Z) powinien być stosowany do usług atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (KSUASZR 3002PL, 11). Z kolei, do odrębnego raportu atestacyjnego dotyczącego sprawozdania na temat gazów cieplarnianych (GHG) zastosowanie ma Krajowy Standard Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3410 – „Usługi atestacyjne dotyczące sprawozdań na temat gazów cieplarnianych (KSUASZR 3002PL, 12).

Celem wykonywania usługi atestacyjnej zgodnie z KSUASZR 3002PL jest uzyskanie przez biegłego rewidenta ograniczonej pewności na temat tego, czy informacje

² Rada Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego zatwierdziła Krajowy Standard Usług Atestacji Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju 3002PL – „Usługa atestacyjna dająca ograniczoną pewność w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju”, pana.gov.pl, <https://pana.gov.pl/aktualnosci/rada-polskiej-agencji-nadzoru-audyutowego-zatwierdzila-krajowy-standard-uslug-atestacji-sprawozdawczosci-zrownowazonego-rozwoju-3002pl-usluga-atestacyjna-dajaca-ograniczona-pewnosc-w/> (Dostęp 30-01-2025).

³ Uzasadnienie do projektu uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów w sprawie ustanowienia krajowych standardów atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (krajowego standardu atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju pod nazwą: Krajowy Standard Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3002PL – „Usługi atestacyjne dające ograniczoną pewność w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju”).

dotyczące zrównoważonego rozwoju są wolne od istotnych zniekształceń, wyrażenie wniosku na temat informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju w formie pisemnego sprawozdania, które zawiera opinię dającą ograniczoną pewność oraz opis podstawy opinii, a także dalsza komunikacja wymagana przez standard i wszelkie inne stosowne KSUA.

Kryteria mające zastosowanie dla sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju to⁴:

- standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (ESRS),
- art. 8 rozporządzenia o taksonomii,
- mające zastosowanie przepisy ustawy o rachunkowości (KSUASZR 3002PL, 28).

KSUASZR 3002PL jest skalowalny, czyli przeznaczony do przeprowadzania usług atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju we wszystkich jednostkach, niezależnie od ich wielkości i złożoności (KSUASZR 3002PL, 17). Nie zawiera także wymogów związanych z elektronicznym formatem sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i zgodnością sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju z wymogami dotyczącymi znakowania (KSUASZR 3002PL, 16).

Standard wymienia trzy główne procesy niezbędne do zrozumienia przez biegłego rewidenta jednostki i systemu kontroli wewnętrznej w procesie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (KSUASZR 3002PL, 41):

- proces oceny podwójnej istotności,
- proces raportowania informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju zgodnie z wymogami standardów ESRS,
- proces raportowania zgodnie z wymogami aktów delegowanych dotyczących taksonomii UE.

Warto zaznaczyć, że procedury wykonane w celu uzyskania zrozumienia mogą mieć mniejszy zakres i inny charakter niż te wymagane w zleceniu dającym racjonalne zapewnienie (KSUASZR 3002PL, 48). Biegły rewident powinien uzyskać zrozumienie ram prawnych i regulacji mających zastosowanie do jednostki i branży lub sektora, w którym jednostka działa, w kontekście posiadanych przez jednostkę informacji w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz sposobu, w jaki jednostka przestrzega tych ram (KSUASZR 3002PL, 51).

Ponadto w Standardzie zostały umieszczone postanowienia dotyczące oceny posiadania przez biegłego rewidenta zasobów i kompetencji do wykonywania usługi atestacji sprawozdania zrównoważonego rozwoju, a także zapisy na temat możliwości i warunków korzystania w świadczeniu tych usług z pomocy ekspertów, w szczególności

⁴ Akceptacja i kontynuacja zlecenia referuje do KSUA 3000 (Z) par. 21-30.

w zakresie środowiska i klimatu, spraw społecznych oraz ładu korporacyjnego (KSUASZR 3002PL, 80). Standard wprost stanowi: *ponieważ sporządzenie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wymaga wykorzystania wiedzy specjalistycznej w dziedzinie innej niż rachunkowość, biegły rewident atestujący sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju, który posiada umiejętności w zakresie rachunkowości i badania sprawozdań finansowych, może nie posiadać wiedzy specjalistycznej niezbędnej do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju* (KSUASZR 3002PL, 83). Biegły rewident powinien ocenić kompetencje, możliwości i obiektywizm tego eksperta, uzyskać zrozumienie pracy tego eksperta i ocenić odpowiedniość pracy tego eksperta jako dowodu (KSUASZR 3002 PL, 77).

Standard obejmuje procedurę postępowania w kwestii gromadzenia i analizy zidentyfikowanych zniekształceń, postanowienia dotyczące uzyskiwania dowodów w trakcie wykonywania zlecenia atestacyjnego, w tym postanowienia dotyczące testów kontroli, procedur wiarygodności czy komunikacji z innymi osobami (np. biegłym rewidentem badającym sprawozdanie finansowe jednostki)⁵.

Atestacja oceny podwójnej istotności

Zgodnie z Krajowym Standardem Usług Atestacji Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (KSUASZR 3002PL) biegły rewident formułuje swoje rozważania i ustala wskazania dotyczące istotności dla informacji jakościowych, określa istotność dla informacji ilościowych odpowiednią w danych okolicznościach⁶. Istotność zniekształcenia w ujawnieniu jest powiązana, ale nie jest tożsama z „podwójną istotnością”, która ma być stosowana przez jednostkę przy sporządzaniu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z ESRS w celu określenia spraw, które należy raportować (KSUASZR 3002PL, 61).

Analiza podwójnej istotności wynika z regulacji zawartych w Europejskich Standardach Raportowania Zrównoważonego Rozwoju (ESRS)⁷ i jest jej kluczowym elementem. Firmy muszą raportować zagadnienia ujęte w ESRS zgodnie z dwiema równoległymi perspektywami – istotności finansowej oraz istotności oddziaływania. Kwestia związana ze zrównoważonym rozwojem jest „istotna”, jeżeli spełnia kryteria istotności oddziaływania lub istotności finansowej lub obu tych rodzajów istotności. Raportując

⁵ Uzasadnienie..., op. cit.

⁶ Zgodnie z par. 44 A.92- A.100 KSUA 3000 (Z).

⁷ ESRS zostały wprowadzone Rozporządzeniem delegowanym Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r. uzupełniające dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.

wspomniane kwestie bierze się pod uwagę wpływy, ryzyka, szanse w całym łańcuchu wartości i relacji z interesariuszami.

Informacja jest istotna z perspektywy finansowej, jeżeli „wywołuje lub można racjonalnie oczekiwać, że wywołałaby istotne skutki finansowe w odniesieniu do jednostki. Ma to miejsce w przypadku, gdy kwestia związana ze zrównoważonym rozwojem stwarza ryzyka lub możliwości, które mają istotny wpływ lub można racjonalnie oczekiwać, że będą miały istotny wpływ na rozwój jednostki, jej sytuację finansową, wyniki finansowe, przepływy pieniężne, dostęp do finansowania lub koszt kapitału w krótko-, średnio- lub długoterminowej perspektywie czasowej. Ocena istotności finansowej odpowiada identyfikacji informacji uznanych za istotne dla pierwotnych użytkowników sprawozdań finansowych do celów ogólnych przy podejmowaniu decyzji dotyczących zapewnienia podmiotowi zasobów” (ESRS 1 punkty 49 i 48).

Jeśli chodzi o perspektywę oddziaływania, to odnosi się ona do „istotnych rzeczywistych lub potencjalnych, pozytywnych lub negatywnych oddziaływań jednostki na ludzi lub środowisko w perspektywie krótko-, średnio- lub długoterminowej. Oddziaływania obejmują oddziaływania związane z własnymi operacjami jednostki i jej łańcuchem wartości na wyższym i niższym szczeblu, w tym za pośrednictwem jej produktów i usług, a także relacji biznesowych” (ESRS 1 punkt 43).

Zgodnie z KSUASZR 3002PL (62-65) biegły rewident atestujący sprawozdanie zrównoważonego rozwoju powinien skierować zapytania, czy kierownik jednostki przeprowadził proces oceny podwójnej istotności, który umożliwia: identyfikację interesariuszy, określenie wpływu (istotność wpływu), ryzyk i szans (istotność finansowa) jednostki związanych z kwestiami zrównoważonego rozwoju, z uwzględnieniem jej łańcucha wartości, następnie określenie, które z tych wpływów, ryzyk i szans związanych ze zrównoważonym rozwojem są istotne i w związku z tym należy je raportować. Biegły rewident powinien uzyskać zrozumienie procesu oceny podwójnej istotności jednostki zaprojektowanego w celu zidentyfikowania i określenia informacji, które mają być raportowane w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz ocenić, czy opis procesu przedstawiony w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest spójny z przeprowadzonym procesem oraz zaprojektować i wykonać odpowiednie procedury w celu ustalenia, czy proces jest zgodny z wymogami ESRS.

W ramach atestacji oceny podwójnej istotności biegły rewident powinien rozważyć (KSUASZR 3002PL, 72):

- czy opis przeprowadzonej przez kierownika jednostki oceny podwójnej istotności w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest zgodny ze zrozumieniem uzyskanym przez BRASZR oraz czy uwzględni wszystkie

ujawnienia wymagane przez ESRS w tym zakresie,

- czy kierownik jednostki wdrożył proces komunikowania się z interesariuszami (na potrzeby oceny podwójnej istotności oraz na inne potrzeby) i czy sposób / zakres zapytań interesariuszy był adekwatny dla jednostki (zakres interesariuszy, zakres pytań skierowanych do interesariuszy),
- czy kierownik jednostki podsumował wynik dialogu z interesariuszami,
- czy w ramach oceny podwójnej istotności rozważono wszystkie kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem wynikające z ESRS 1 AR16 oraz inne zagadnienia specyficzne dla jednostki,
- czy w ocenie podwójnej istotności zidentyfikowano oraz uwzględniono łańcuch wartości oraz w przypadku grup kapitałowych, czy uwzględniono wszystkie jednostki z grupy,
- czy udokumentowane zostały dokonane osądy (w tym uzasadnienia dla aspektów uznanych za nieistotne) oraz udział kierownika jednostki w tym procesie,
- czy w ramach oceny podwójnej istotności, w tym identyfikacji potencjalnie istotnych kwestii, wykorzystano porównanie z podobnymi jednostkami lub opracowania naukowe i branżowe oraz odniesienia do innych dostępnych materiałów (np. ratingi ESG),
- czy identyfikacja ryzyk i szans na potrzeby istotności finansowej jest spójna z ryzykami w ramach systemu zarządzania ryzykiem w jednostce.

Podsumowanie

Zgodnie z nowymi regulacjami firmy będą musiały ocenić nie tylko to, co jest istotne dla firmy, ale także to, jak firma istotnie wpływa na ludzi i planetę⁸. Biegli rewidenci będą poprzez atestowanie sprawozdań zrównoważonego rozwoju uczestniczyć w tym procesie. Stosowanie jednolitego standardu jest niezbędne z punktu widzenia odbiorców sprawozdań, gdyż podstawa raportowania powinna być jasna i określona, a sam standard podnosi wiarygodność wśród interesariuszy i powinien mieć pozytywny wpływ na konkurencyjność na rynku⁹.

⁸ Analiza podwójnej istotności, kpmg.com, <https://kpmg.com/pl/pl/home/services/esg-environmental-social-and-governance/analiza-podwójnej-istotności.html> (Dostęp 20-01-2025)

⁹ „Nowe regulacje w zakresie zrównoważonego rozwoju – perspektywa nadzoru” – debata PANA w trakcie EKF 2024, pana.gov.pl, <https://pana.gov.pl/aktualności/nowe-regulacje-w-zakresie-zrównoważonego-rozwoju-perspektywa-nadzoru-debata-pana-w-trakcie-ekf-2024/> (Dostęp 20-01-2025)