

**Memorandum objaśniające  
styczeń 2024 r.**

**Termin zgłaszania uwag: 10 maja 2024 r.**

*International Ethics Standards Board  
for Accountants®*

---

*Memorandum objaśniające proponowane  
Międzynarodowe standardy etyki  
w zakresie atestacji zrównoważonego  
rozwoju (w tym Międzynarodowe  
standardy niezależności) (IESSA) oraz  
inne zmiany do Kodeksu związane  
z atestacją i sprawozdawczością  
zrównoważonego rozwoju*

*Niniejsze memorandum objaśniające należy czytać wraz z odrębnym Projektem proponowanych standardów IESSA oraz innych zmian do Kodeksu związanych z atestacją i sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju.*

***Tłumaczenie robocze, nieautoryzowane przez PIBR.***

**IESBA**

International  
Ethics Standards  
Board for Accountants®



International  
Ethics Standards  
Board for Accountants®

## O IESBA

[\*International Ethics Standards Board for Accountants\*](#)® (IESBA®) jest międzynarodową niezależną radą ustanawiającą standardy. Jej misją jest służenie interesowi publicznemu poprzez ustanawianie wysokiej jakości międzynarodowych standardów etyki (w tym niezależności) jako podstawy etycznego postępowania w biznesie i organizacjach oraz zaufania publicznego do informacji finansowych i niefinansowych, które ma fundamentalne znaczenie dla prawidłowego funkcjonowania i zrównoważonego rozwoju organizacji, rynków finansowych i gospodarek na całym świecie.

Wraz z [International Auditing and Assurance Standards Board](#) (IAASB), IESBA jest częścią [International Foundation for Ethics and Audit](#) (IFEA) (Międzynarodowa Fundacja Etyki i Audytu), [Public Interest Oversight Board](#) (PIOB) (Rada Nadzoru nad Interesem Publicznym) nadzoruje działania IESBA i IAASB oraz zgodność standardów z interesem publicznym.

Struktury i procesy wspierające działalność IESBA są opracowywane przez Międzynarodową Fundację Etyki i Audytu™ (IFEA™).

Prawa autorskie © styczeń 2024 r., International Federation of Accountants (IFAC). Prawa autorskie, znak handlowy oraz informacje dotyczące zgód, zob. [strona 46](#).

## ZAPROSZENIE DO ZGŁASZANIA UWAG

Niniejsze memorandum objaśniające towarzyszy i powinno być czytane wraz z Projektem [Międzynarodowych standardów etyki w zakresie atestacji zrównoważonego rozwoju \(w tym Międzynarodowych standardów niezależności\) \(IESBA\) oraz innych zmian do Kodeksu związanych z atestacją zrównoważonego rozwoju i sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju](#) który został opracowany i zatwierdzony przez IESBA.

Propozycje zawarte w Projekcie do dyskusji mogą zostać zmodyfikowane w oparciu o otrzymane uwagi, zanim zostaną opublikowane w ostatecznej formie. Uwagi należy zgłaszać do **10 maja 2024 r.** Proszę zwrócić uwagę, że wnioski o przedłużenie terminu nie mogą zostać uwzględnione ze względu na przyspieszony harmonogram finalizacji proponowanych standardów.

Respondenci proszeni są o przesłanie swoich uwag drogą elektroniczną za pośrednictwem strony internetowej IESBA, korzystając z linku „[Prześlij uwagę](#)”. Prosimy o przesyłanie uwag w plikach PDF i Word. Proszę także zwrócić uwagę, że użytkownicy korzystający z tej funkcji po raz pierwszy muszą się zarejestrować. Wszystkie uwagi będą traktowane jako wypowiedzi do publicznej wiadomości i zostaną uznane za publiczne oraz zostaną ostatecznie opublikowane na stronie internetowej. Chociaż IESBA preferuje zgłaszanie uwag za pośrednictwem swojej strony internetowej, uwagi można również przysłać do Kena Sionga, starszego dyrektora IESBA odpowiedzialnego za program, na adres [KenSiong@ethicsboard.org](mailto:KenSiong@ethicsboard.org).

*W związku z tym, że do analizy uwag otrzymanych od respondentów konsultacji publicznych IESBA wykorzystuje specjalne oprogramowanie, mogą Państwo pomóc IESBA w przeglądzie odpowiedzi, pamiętając o następujących kwestiach podczas sporządzania swojej wypowiedzi:*

- Proszę odpowiedzieć bezpośrednio na sformułowane pytania i uzasadnić swoje odpowiedzi. Jeśli nie zgadzają się Państwo się z propozycjami zawartymi w Projekcie do dyskusji, proszę podać konkretne powody różnicy zdań i konkretne sugestie zmian, które mogą być potrzebne w wymogach lub materiałach wspomagających zastosowanie. Jeśli zgadzają się Państwo z propozycjami, pomocne będzie poinformowanie o tym IESBA.
- Mogą Państwo odpowiedzieć na wszystkie pytania lub tylko na te, do których mają Państwo konkretne uwagi.
- Przy formułowaniu odpowiedzi na pytanie bardzo pomocne jest wskazanie konkretnych aspektów Projektu do dyskusji, do których odnosi się odpowiedź, na przykład poprzez odwołanie się do konkretnych rozdziałów, nagłówków lub konkretnych paragrafów Projektu do dyskusji.
- Proszę unikać wstawiania tabel lub pól tekstowych podczas udzielania odpowiedzi na pytania.

Niniejsze memorandum objaśniające i towarzyszący mu Projekt standardu do dyskusji można pobrać ze strony internetowej IESBA: [www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org). Zatwierdzony tekst jest opublikowany w języku angielskim.

# PROPONOWANE STANDARDY IESSA ORAZ INNE ZMIANY DO KODEKSU ZWIĄZANE Z ATESTACJĄ I SPRAWOZDAWCZOŚCIĄ ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU

## SPIS TREŚCI

---

	Strona
I. WPROWADZENIE	5
A. Informacje ogólne	5
B. Projekt dotyczący zrównoważonego rozwoju	6
C. Koordynacja z IAASB	7
D. Grupa doradcza ds. zrównoważonego rozwoju	7
E. Zaangażowanie interesariuszy	8
II. ATESTACJA ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU	8
A. Główne cele IESSA	8
B. Istotne sprawy	10
III. SPRAWOZDAWCZOŚĆ ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU	30
A. Ogólne informacje	30
B. Istotne sprawy	32
IV. WYKORZYSTANIE PRACY ZEWNĘTRZNEGO EKSPERTA	35
V. ANALIZA OGÓLNEGO WPŁYWU PROPONOWANYCH ZMIAN	35
VI. HARMONOGRAM PROJEKTU I DATA WEJŚCIA W ŻYCIE	36
VII. PRZEWODNIK DLA RESPONDENTÓW	36
ZAŁĄCZNIK 1	
ZAŁĄCZNIK 2	
ZAŁĄCZNIK 3	

## I. WPROWADZENIE

1. Niniejsze memorandum przedstawia tło i wyjaśnienie uzupełnień i proponowanych zmian do *Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności)* (Kodeks) związanych z atestacją zrównoważonego rozwoju i sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju. Proponowane zmiany, w tym proponowane *Międzynarodowe standardy etyki w zakresie atestacji zrównoważonego rozwoju (w tym Międzynarodowe standardy niezależności)* (IESSA) w nowej Części 5 Kodeksu, zostały przedstawione w Projekcie do dyskusji. Wersja z zaznaczonymi zmianami i czysta wersja Projektu do dyskusji są zawarte w dwóch oddzielnych dokumentach.
2. Projekt do dyskusji składa się z następujących Sekcji:
  - Rozdział 1: Proponowane standardy IESSA (nowa Część 5)
  - Rozdział 2: Proponowany zmieniony Słowniczek
  - Rozdział: Proponowane zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji IESSA
  - Rozdział 4: Proponowane zmiany w Częściach od 1 do 3 obowiązującego Kodeksu mające na celu odzwierciedlenie kwestii dotyczących sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju do rozważenia przez zawodowych księgowych
3. IESBA zatwierdziła te proponowane zmiany na posiedzeniu w [grudniu 2023 r.](#) w celu przedstawienia ich do dyskusji.

### A. Informacje ogólne

4. W ostatnich latach nastąpił gwałtowny wzrost zapotrzebowania rynku i opinii publicznej na informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju, takie jak kwestie środowiskowe, społeczne i związane z ładem korporacyjnym. Takie informacje są coraz częściej wykorzystywane na potrzeby podejmowania decyzji nie tylko w zakresie alokacji kapitału przez inwestorów, ale także innych decyzji podejmowanych przez klientów, obecnych lub potencjalnych pracowników, agencje rządowe i innych interesariuszy. Ponieważ zapotrzebowanie na informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju nadal szybko rośnie, nie tylko w odniesieniu do kwestii środowiskowych, ale także społecznych i związanych z ładem korporacyjnym, istnieje pilna potrzeba zapewnienia wiarygodności i porównywalności takich informacji, a zatem możliwości poddania ich atestacji. Rządy i organy nadzoru w szeregu krajów również nadały wysoki priorytet ustalaniu nowych przepisów prawa i regulacji w zakresie sprawozdawczości i atestacji zrównoważonego rozwoju.
5. W odpowiedzi na te szybkie zmiany IESBA [publicznie zobowiązała się](#) do opracowania w ramach nowego priorytetu strategicznego globalnych standardów etyki (w tym niezależności) jako części infrastruktury regulacyjnej (patrz diagram poniżej), która wspiera przejrzystą, odpowiednią i wiarygodną sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju. IESBA rozpoczęła gromadzenie informacji na początku 2022 r., jednocześnie aktywnie angażując się w działania informacyjne w celu zebrania opinii i uwag od szerokiego grona interesariuszy. Aby podkreślić adekwatność obowiązującego Kodeksu w odniesieniu do kwestii etycznych związanych z „greenwashingiem”, IESBA opublikowała w październiku 2022 r. [Publikację pracowników](#) podkreślającą adekwatność i możliwość zastosowania Kodeksu w zwalczaniu „greenwashingu”.

# Sprawozdawczość i atestacja zrównoważonego rozwoju



6. We wrześniu 2022 r. Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych (IOSCO) publicznie uznała pracę zarówno IESBA, jak i Rady Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB) za ważną dla zaspokojenia potrzeby stworzenia solidnych standardów obowiązujących wszystkich praktyków atestacji zrównoważonego rozwoju, które będą służyły zapewnieniu niezależności, wysokiej jakości zleceń i spójnych praktyk.<sup>1</sup> W szczególności IOSCO z zadowoleniem przyjęła plany obu Rad dotyczące opracowania wysokiej jakości globalnych standardów atestacji i etyki (w tym niezależności), które są niezależne od zawodu i mogą wspierać usługi atestacyjne dające ograniczoną i racjonalną pewność w odniesieniu do informacji o zrównoważonym rozwoju. Ponadto w swoim raporcie końcowym *Podejście nadzorcze i regulacyjne do ryzyka związanego z klimatem* (ang. *Supervisory and Regulatory Approaches to Climate-related Risks*), Rada Stabilności Finansowej (ang. Financial Stability Board, FSB) również wyróżniła prace IESBA i IAASB jako istotne dla rozwoju niezależnej atestacji publicznych ujawnień związanych z klimatem przez przedsiębiorstwa.<sup>2</sup>
7. W grudniu 2022 r. IESBA zatwierdziła propozycję projektu opracowania standardów etyki (w tym niezależności) w zakresie atestacji i sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, przydzielając niezbędne zasoby, aby umożliwić zamknięcie kluczowych etapów projektu w ambitnym harmonogramie.

## B. Projekt dotyczący zrównoważonego rozwoju

### Propozycja projektu

8. W grudniu 2022 r. IESBA zatwierdziła dwie powiązane propozycje projektów. W odniesieniu do sprawozdawczości i atestacji zrównoważonego rozwoju IESBA zatwierdziła [propozycję projektu](#), którego celem jest opracowanie:
  - (a) zmian w Kodeksie<sup>3</sup> dotyczących kwestii etycznych, które mogą pojawić się w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju; oraz
  - (b) standardów etyki i niezależności do stosowania i wdrażania przez wszystkich praktyków zrównoważonego rozwoju (tj. zawodowych księgowych, organy nadzorujące ich przestrzeganie i innych

<sup>1</sup> We wrześniu 2022 r. IOSCO wydała [oświadczenie o wsparciu](#) dla prac IESBA i IAASB nad opracowaniem globalnych standardów niezależnych od zawodu w celu wspierania usług atestacyjnych w odniesieniu do informacji o zrównoważonym rozwoju.

<sup>2</sup> W swojej publikacji [2023 Progress Report on Climate-Related Disclosures](#) (Sprawozdanie z postępu prac dotyczących ujawniania informacji związanych z klimatem, za rok 2023) FSB nadal podkreślała potrzebę stworzenia globalnych ramowych założeń w zakresie atestacji, etyki i niezależności dla ujawnień dotyczących zrównoważonego rozwoju i wyraziła poparcie dla prac obu Rad nad standardami w tych obszarach.

<sup>3</sup> Dla celów Projektu do dyskusji odniesienie do obowiązującego Kodeksu dotyczy projektu Podręcznika IESBA z 2024 r., który zawiera najnowsze zatwierdzone przez IESBA zmiany.

praktyków wykonujących zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju).

9. Na tym samym posiedzeniu w grudniu 2022 r. IESBA zatwierdziła również [propozycję projektu](#) dotyczącego wykorzystania pracy ekspertów przez zawodowych księgowych i praktyków atestacji zrównoważonego rozwoju. Więcej informacji na temat projektu IESBA dotyczącego wykorzystania pracy ekspertów można znaleźć na jej [stronie internetowej](#).

#### **Ramowe założenia w zakresie interesu publicznego**

10. Zatwierdzając propozycję projektu dotyczącego zrównoważonego rozwoju IESBA wzięła pod uwagę ramowe założenia w zakresie interesu publicznego opublikowane przez Grupę Monitorującą w lipcu 2020 r.<sup>4</sup> Podczas opracowywania proponowanych zmian do Kodeksu IESBA przyjęła również jakościowe cechy ustalania standardów zgodnie z ramowymi założeniami w zakresie interesu publicznego. Zobacz również paragraf 23 poniżej.

#### **C. Koordynacja z IAASB**

11. Jak podano powyżej, IAASB realizuje również [projekt dotyczący zrównoważonego rozwoju](#) w celu opracowania nowego nadrzędnego standardu atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, który:
- (a) wypełni zapotrzebowanie w obszarze interesu publicznego na aktualny standard, wspierający spójne wykonywanie wysokiej jakości zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju;
  - (b) będzie pomocny we wszystkich obszarach zrównoważonego rozwoju, w odniesieniu do wszelkich informacji ujawnianych w tych obszarach oraz we wszystkich ramach sprawozdawczości; oraz
  - (c) będzie mógł być stosowany przez wszystkich praktyków atestacji.
12. W sierpniu 2023 r. IAASB opublikowała propozycję ISSA 5000<sup>5</sup> do konsultacji publicznych. Termin zgłaszania uwag upłynął 1 grudnia 2023 r. i IAASB zamierza wydać ostateczną wersję standardu do końca 2024 r.
13. Podejmując się realizacji tego projektu, IESBA ściśle współpracowała z IAASB w celu rozwiązania kwestii będących przedmiotem wspólnego zainteresowania, aby zapewnić, że ostateczne standardy IESBA dotyczące zrównoważonego rozwoju będą spójne i współgrające z proponowanymi standardami ISSA 5000. Kwestie te obejmują definicje terminów takich jak „informacje o zrównoważonym rozwoju”, korzystanie z pracy innego praktyka, zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju w kontekście grupy oraz pojęcie łańcucha wartości.

#### **D. Grupa doradcza ds. zrównoważonego rozwoju**

14. IESBA współpracowała z ekspertami ds. sprawozdawczości i atestacji zrównoważonego rozwoju w ramach projektu [Grupy doradczej ds. zrównoważonego rozwoju](#) utworzonej w czerwcu 2023 r. Członkowie Grupy doradczej ds. zrównoważonego rozwoju wywodzą się głównie z zawodów innych niż księgowość i audyt i zostali wybrani na podstawie szeregu kryteriów, w tym ich wykształcenia, doświadczenia w sprawozdawczości lub atestacji zrównoważonego rozwoju, różnorodności grup interesariuszy i położenia geograficznego.
15. Grupa doradcza ds. zrównoważonego rozwoju działała jako grupa konsultacyjna dla Grupy zadaniowej ds. zrównoważonego rozwoju IESBA poprzez kwartalne spotkania i pisemne informacje zwrotne, przekazując analizy, wiedzę i porady związane z opracowywaniem globalnych standardów etyki (w tym niezależności)

<sup>4</sup> Zobacz raport Grupy Monitorującej, [Strengthening the International Audit and Ethics Standard-Setting System \(Wzmocnienie międzynarodowego systemu ustanawiania standardów audytu i etyki\)](#) (strony 22-23 rozdziału dotyczącego ramowych założeń w zakresie interesu publicznego zatytułowanego „*What qualitative characteristics should the standards exhibit?*” („Jakie cechy jakościowe powinny posiadać standardy?")).

<sup>5</sup> Proponowany Międzynarodowy Standard Atestacji Zrównoważonego Rozwoju (ISSA) 5000, *Ogólne wymogi dotyczące usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju*

dotyczących sprawozdawczości i atestacji w zakresie zrównoważonego rozwoju.

## **E. Zaangażowanie interesariuszy**

### ***Kontakt z interesariuszami***

16. IESBA prowadziła szeroko zakrojone działania informacyjne z kluczowymi interesariuszami przed i w trakcie projektu, w tym z następującymi podmiotami:
- Consultative Advisory Group w ramach IESBA (CAG);
  - członkowie Grupy Monitorującej, w tym IOSCO, Międzynarodowe Forum Niezależnych Regulatorów Audytu (IFIAR), Komisja Europejska (KE), FSB i Bank Światowy;
  - regionalne i krajowe organy nadzoru, takie jak Komitet Europejskich Organów Nadzoru Audytowego (CEAOB), Amerykańska Komisja Papierów Wartościowych i Giełd (SEC) oraz Japońska Agencja Usług Finansowych (JFSA);
  - międzynarodowe organy ustanawiające standardy w zakresie sprawozdawczości i atestacji zrównoważonego rozwoju, takie jak Międzynarodowa Rada Standardów Zrównoważonego Rozwoju (ISSB) i Międzynarodowa Organizacja Normalizacyjna (ISO);
  - krajowe organy ustanawiające standardy;
  - przedstawiciele zawodu księgowego, tacy jak Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC) i jej grupy doradcze ds. małych i średnich praktyk (SMP) i zawodowych księgowych zatrudniony w przedsiębiorstwie, Forum Firm (FoF) i organizacje zawodowe księgowych;
  - inne międzynarodowe grupy, takie jak Międzynarodowe Forum Akredytacji (IAF);
  - sporządzający informacje o zrównoważonym rozwoju, praktycy atestacji zrównoważonego rozwoju, osoby sprawujące nadzór oraz grupy użytkowników i inwestorów.

### ***Globalne obrady okrągłego stołu na temat zrównoważonego rozwoju***

17. Biorąc pod uwagę znaczenie i globalny zasięg projektu dotyczącego zrównoważonego rozwoju, IESBA przeprowadziła czterokrotnie globalne obrady okrągłego stołu w marcu i kwietniu 2023 r., aby określić swój strategiczny kierunek w szeregu kluczowych kwestii.<sup>6</sup> W okrągłych stołach, które odbyły się w Paryżu, Sydney, Singapurze i Nowym Jorku, wzięło udział ponad 140 uczestników wyższego szczebla reprezentujących ponad 80 różnych organizacji z szerokiego wachlarza grup interesariuszy<sup>7</sup>, nie tylko zawodowych księgowych.

## **II. ATESTACJA ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU**

Ta część obejmuje Sekcje od 1 do 3 Projektu do dyskusji oraz pytania od 1 do 19.

### **A. Główne cele IESSA**

18. IESBA zgodziła się opracować IESSA w postaci dodatkowej Części 5 Kodeksu. Po przeprowadzeniu

---

<sup>6</sup> Zob. [punkt 2-A porządku obrad](#) posiedzenia IESBA w czerwcu 2023 r., aby zapoznać się z podsumowaniem informacji zwrotnych otrzymanych od uczestników okrągłego stołu.

<sup>7</sup> Reprezentowane grupy interesariuszy obejmowały następujące podmioty: organy nadzoru, użytkowników/inwestorów, sporządzających/osoby sprawujące nadzór, międzynarodowe i krajowe podmioty ustanawiające standardy, praktyków atestacji zrównoważonego rozwoju (firmy księgowe i inne), organizacje zawodowych księgowych i pracowników naukowych.



dogłębnych analiz IESBA doszła do wniosku, że będzie to<sup>8</sup> najlepszy sposób realizacji głównych celów projektu dotyczącego zrównoważonego rozwoju, biorąc pod uwagę wymogi ramowych założeń w zakresie interesu publicznego, między innymi takie, że nowe standardy powinny być kompleksowe, skalowalne, jasne, możliwe do wdrożenia, możliwe do stosowania na całym świecie i możliwe do wyegzekwowania dla wszystkich praktyków atestacji zrównoważonego rozwoju.

### ***Równoważność z badaniami sprawozdań finansowych***

19. Mając na uwadze publiczne zainteresowanie informacjami o zrównoważonym rozwoju, które spełniają określone kryteria, w tym informacjami o zrównoważonym rozwoju, które są sporządzane zgodnie z ogólnymi ramowymi założeniami i podawane do publicznej wiadomości, IESBA przyjęła założenie, że zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju dotyczące takich informacji muszą opierać się na tych samych wysokich standardach etycznego postępowania i niezależności, które mają zastosowanie do audytów informacji finansowych.<sup>9</sup> W związku z tym proponowane standardy IESSA są równoważne z Częściami od 1 do 4A Kodeksu, z pewnymi wyjątkami, jak wyjaśniono w paragrafach od 45 do 50 poniżej. Zobacz pytanie 1(a).
20. Postanowienia proponowanego standardu IESSA zostały opracowane przy użyciu tego samego języka, co w przypadku postanowień dotyczących etyki (w tym niezależności), które mają zastosowanie do badań sprawozdań finansowych, z terminologią zmienioną tylko tam, gdzie jest to konieczne, aby zapewnić jasność co do stosowania postanowień w odniesieniu do zrównoważonego rozwoju. Ma to na celu utrzymanie równoważności postanowień pomiędzy zleceniami atestacji zrównoważonego rozwoju a zleceniami badania oraz zminimalizowanie kwestii arbitrażu regulacyjnego, takich jak konieczności interpretowania przez sądy różnic w znaczeniu tam, gdzie takie różnice nie były zamierzone (tj. powinna istnieć tylko „jedna wersja prawdy”).

### ***Standardy niezależne od zawodu***

21. W nawiązaniu do oświadczenia IOSCO, o którym mowa w paragrafie 6 powyżej, IESBA zgodziła się opracować niezależne od zawodu globalne standardy etyki (w tym niezależności) dla usług atestacji zrównoważonego rozwoju. Oznacza to, że standardy IESSA powinny być zrozumiałe i możliwe do zastosowania przez wszystkich praktyków atestacji zrównoważonego rozwoju, również tych, którzy nie są zawodowymi księgowymi. IESBA zgodziła się, że standardy niezależne od zawodu najlepiej służą interesowi publicznemu, biorąc pod uwagę, że różnego rodzaju praktycy wykonują obecnie atestację zrównoważonego rozwoju i że w wielu jurysdykcjach w większości nie są to zawodowi księgowi. Mając to na uwadze, IESBA opracowała proponowane standardy IESSA stosując terminologię, która ma być zrozumiała dla wszystkich praktyków atestacji zrównoważonego rozwoju. Zobacz pytanie 1(b).

### ***Standardy neutralne w stosunku do ramowych założeń***

22. Aby dostosować się do obecnego podejścia Kodeksu, IESBA opracowała standardy etyki (w tym niezależności) w proponowanych standardach IESSA w sposób neutralny w stosunku do ramowych założeń, tak aby mogły one stanowić podstawę wszelkich ramowych założeń sprawozdawczości lub atestacji stosowanych przy sporządzaniu lub atestacji informacji o zrównoważonym rozwoju. Niemniej jednak, opracowując IESSA, IESBA wzięła pod uwagę globalne standardy sprawozdawczości i atestacji w zakresie zrównoważonego rozwoju opracowane odpowiednio przez ISSB i IAASB, w celu zapewnienia, że standardy IESSA będą współgrały z tymi standardami. Zobacz pytanie 1(b).

---

<sup>8</sup> Pozostałe dwie opcje rozważane przez IESBA to stworzenie jednego zestawu standardów etyki (w tym niezależności) mających zastosowanie do badania sprawozdań finansowych i usług atestacji zrównoważonego rozwoju w istniejącym Kodeksie oraz stworzenie nowych standardów etyki (w tym niezależności) w oddzielnym Kodeksie.

<sup>9</sup> Podejście to jest zgodne ze stanowiskiem przyjętym przez organy nadzoru w niektórych większych jurysdykcjach, takich jak Unia Europejska (UE) i Stany Zjednoczone (USA).

## **Ramowe założenia w zakresie interesu publicznego**

23. IESBA jest zdania, że standardy IESSA odpowiadają na potrzeby interesu publicznego, biorąc pod uwagę cechy ramowych założeń w zakresie interesu publicznego (zob. pytanie 2), w szczególności:

- *Spójność* z całością standardów IESBA, jednocześnie uznając fakt, że obecny Kodeks zawiera już solidny zestaw standardów, które określają oczekiwania i kierują etycznym zachowaniem w odniesieniu do świadczenia usług badania, przeglądu i innych usług atestacyjnych. W związku z tym obecny Kodeks został wykorzystany jako punkt odniesienia do opracowania wymogów etycznych (w tym niezależności) i materiałów wspomagających zastosowanie RZK w proponowanej Części 5.
- *Klarowność i zwięzłość* standardów poprzez wykorzystanie struktury Kodeksu i konwencji redakcyjnych w celu zapewnienia jasności, zrozumiałości i użyteczności. Proponowane standardy IESSA opierają się na tym samym podejściu, co istniejący Kodeks - tj. zaczynając od podstawowych zasad i ramowych założeń koncepcyjnych jako fundamentów nowych standardów etyki (w tym niezależności) w zakresie atestacji zrównoważonego rozwoju.

Aby zapewnić, że standardy IESSA będą stosowane w taki sam sposób jak obecny Kodeks w celu osiągnięcia równoważności, język i terminologia stosowane w Części 5 są w jak największym stopniu identyczne ze stosowanymi w obecnym Kodeksie, z wyjątkiem niezbędnych zmian służących realizacji celu standardów niezależnych od zawodu i dodanych przykładów związanych ze zrównoważonym rozwojem w materiałach wspomagających zastosowanie.

- *Możliwość wdrożenia i egzekwowania* poprzez przyjęcie struktury identycznej z obecnym Kodeksem, z wyraźnym rozróżnieniem między wymaganiami a materiałami wspomagającymi zastosowanie. Co więcej, włączenie proponowanych standardów IESSA do Kodeksu pozwoli uniknąć podnoszonej przez niektórych interesariuszy kwestii długotrwałego procesu prawnego związanego z przyjęciem nowego standardu lub Kodeksu atestacji zrównoważonego rozwoju w niektórych jurysdykcjach.

## **B. Istotne sprawy**

### **Definicja informacji o zrównoważonym rozwoju**

24. IESBA postanowiła dodać do Słowniczka Kodeksu proponowaną definicję nowego terminu, „informacje o zrównoważonym rozwoju”, mającego zastosowanie zarówno do atestacji zrównoważonego rozwoju, jak i do sprawozdawczości w tym zakresie. Proponowana definicja określa, jakiego rodzaju informacje są istotne dla celów stosowania IESSA i standardów zawartych w Częściach 1-3 obecnego Kodeksu do sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

25. Mimo świadomości faktu, że standardy<sup>10</sup> opracowane lub opracowywane przez inne uznane podmioty ustanawiające standardy używają identycznych lub podobnych terminów (zdefiniowanych lub nie), IESBA dostrzega zalety posiadania konkretnego i zdefiniowanego terminu dla celów standardów etyki (w tym niezależności) z następujących powodów:

- Proponowane standardy IESBA obejmują swoim zakresem gromadzenie, klasyfikację, rejestrowanie, pomiar/wycenę, utrzymanie i zatwierdzanie informacji o zrównoważonym rozwoju (zgodnie z proponowanymi zmienionymi Częściami 1-3 Kodeksu); sporządzanie lub prezentację tych informacji w formie raportów zrównoważonego rozwoju, oświadczeń lub innych ujawnień (również zgodnie z proponowanymi zmienionymi Częściami 1-3 Kodeksu); oraz wydawanie opinii na temat tych ujawnień (zgodnie z nową Częścią 5 Kodeksu).

<sup>10</sup> Na przykład standardy opracowane lub opracowywane przez IAASB, ISSB, Global Reporting Initiative (GRI) oraz European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)

- Rozważano inne terminy, ale „informacje o zrównoważonym rozwoju” uznano za spójniejsze z ramowymi założeniami w zakresie interesu publicznego,<sup>11</sup> biorąc pod uwagę analogie z definicją „historycznych informacji finansowych”
  - W przypadku braku definicji istnieje ryzyko, że standardy IESBA będą stosowane niespójnie ze względu na możliwość dowolnych, błędnych lub zbyt wąskich interpretacji tego terminu. Podanie definicji służy celom wyjaśniającym i edukacyjnym, przyczyniając się do zapewnienia *jasności, możliwości wdrożenia i egzekwowania* standardów IESBA zgodnie z wymogami ramowych założeń w zakresie interesu publicznego.
26. Zaproponowana przez IESBA definicja „informacji o zrównoważonym rozwoju” jest celowo szeroka i wystarczająco ogólna, aby była długotrwała i współgrała z różnymi standardami sprawozdawczości i atestacji (w tym z proponowanym ISSA 5000). Składa się z dwóch części:
- Pierwsza część to zdefiniowany termin składający się z dwóch elementów. Litera (a) zawiera szeroką definicję informacji o zrównoważonym rozwoju. Zawiera odniesienie do czynników środowiskowych, społecznych i związanych z zarządzaniem, ale nie ogranicza się do nich, ponieważ IESBA uznaje, że dodatkowe czynniki<sup>12</sup> takie, jak czynniki ekonomiczne, mogą być również istotne dla informacji o zrównoważonym rozwoju ujawnianych przez spółki. Odniesienie do „innych” czynników ma na celu utrzymanie elastyczności definicji, a tym samym jej długotrwałej aktualności. Co więcej, jest ona wystarczająco szeroka, aby objąć swoim zakresem ujawnienia dokonane zarówno z perspektywy pojedynczej, jak i podwójnej istotności.
- Litera (b) włącza w zakres definicji terminy i definicje stosowane w lokalnych lub regionalnych przepisach prawa lub regulacjach, lub przyjęte przez inne podmioty ustanawiające standardy. Niezależnie od tego, w jaki sposób „informacje o zrównoważonym rozwoju” zostały zdefiniowane lub czy użyto innego terminu, będą one uważane za „informacje o zrównoważonym rozwoju” dla celów stosowania standardów IESBA. W szczególności proponowane terminy i definicje użyte w Projekcie do dyskusji standardu ISSA 5000 („informacje o zrównoważonym rozwoju” i „kwestie zrównoważonego rozwoju”)<sup>13</sup> zostały włączone do definicji IESBA poprzez niniejszy podpunkt (b) po dokonaniu niezbędnego ujednoczenia proponowanych terminów obu Rad.
- Druga część (pisana *kursywą*) zawiera dalsze wyjaśnienie zdefiniowanego terminu, w tym niewyczerpującą listę tego, co można uznać za informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju. Uznaje, między innymi, specyfikę informacji o zrównoważonym rozwoju oraz fakt, że mogą one pochodzić od podmiotu lub stron trzecich w łańcuchu wartości.
27. Zobacz pytanie 3.

### **Zastosowanie i zakres IESSA**

#### Zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju

28. Proponowana Część 5 Kodeksu ma zastosowanie, gdy praktyk atestacji zrównoważonego rozwoju wykonuje zlecenie atestacji zrównoważonego rozwoju, zgodnie z definicją zawartą w proponowanych zmianach do

<sup>11</sup> W szczególności w odniesieniu do *spójności, jasności i wiążomości* standardów IESBA, a w konsekwencji *możliwości* ich *wdrożenia i egzekwowania*. Taki termin określa również *odpowiedni zakres* standardów IESBA, zgodnie z wymogami ramowych założeń w zakresie interesu publicznego, ponieważ standardy muszą odpowiednio obejmować zarówno sprawozdawczość, jak i atestację.

<sup>12</sup> Konkretnie odniesienie do czynników „kulturowych” nie zostało uwzględnione, ponieważ IESBA uznała je za będące częścią czynnika „społecznego” (a tym samym już w nim uwzględnione).

<sup>13</sup> Mimo spójności co do istoty, terminy/definicje stosowane w proponowanych standardach IESBA i IAASB nie są identyczne. Wynika to z różnych zakresów projektów i standardów obu Rad. Termin „informacje o zrównoważonym rozwoju” jest stosowany w proponowanych standardach IESBA zarówno w odniesieniu do sprawozdawczości, jak i atestacji zrównoważonego rozwoju, natomiast proponowany standard ISSA 5000 koncentruje się wyłącznie na atestacji zrównoważonego rozwoju. W związku z tym IESBA ustaliła, że jej definicja musi być wystarczająco szeroka i nie powinna odzwierciedlać języka specyficznego dla usług atestacyjnych.

Słowniczka Kodeksu. Definicja „zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju” wyjaśnia, że Kodeks ma zastosowanie wyłącznie do zleceń mających na celu zwiększenie stopnia zaufania zamierzonych użytkowników do informacji o zrównoważonym rozwoju, ale nie do zleceń certyfikacyjnych, które mają na celu potwierdzenie zgodności ze specyfikacjami określonymi w odpowiednich standardach certyfikacji. (zobacz proponowany zmieniony Słowniczek Kodeksu w Sekcji 2)

29. Część 5 zawiera te same postanowienia dotyczące zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju, które wchodzi w jej zakres, niezależnie od tego, czy są to zlecenia dające ograniczoną, czy racjonalną pewność. Rozróżnienie pomiędzy zleceniem dającym ograniczoną pewność a zleceniem dającym racjonalną pewność jest spójne z definicją zlecenia atestacyjnego zgodnie z proponowanym przez IAASB standardem ISSA 5000. (zobacz proponowany zmieniony Słowniczek Kodeksu w Sekcji 2)

#### Zakres standardów etyki w proponowanych standardach IESSA

30. Celem projektu dotyczącego zrównoważonego rozwoju jest opracowanie standardów etyki (w tym niezależności) dla zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju, które są równoważne z tymi, które mają zastosowanie do badania sprawozdań finansowych. W związku z tym punktem wyjścia dla tego projektu był obowiązujący Kodeks, w którym odpowiednie standardy etyki są określone w Częściach 1 i 3, a obowiązujące wymogi dotyczące niezależności w Części 4A.
31. Obecnie obowiązujący Kodeks ma zastosowanie do jednej grupy praktyków (zawodowych księgowych), którzy mogą wykonywać różne rodzaje czynności lub usług. IESBA zobowiązała się w ramach projektu dotyczącego zrównoważonego rozwoju do wydania standardów niezależnych od zawodu, które mogą być stosowane przez różne grupy praktyków (wywodzących się z różnych zawodów lub dziedzin) wykonujących ten sam rodzaj zleceń - zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju. Ta zmiana modelu skłoniła IESBA do rozważenia trzech opcji zakresu standardów etyki w proponowanych standardach IESSA, od największego do najszerszego:
- Największa opcja skupiałaby się ściśle na zakresie projektu (atestacji zrównoważonego rozwoju) i celu projektu (opracowanie standardów równoważnych standardom mającym zastosowanie do badania sprawozdań finansowych). Wiązałoby się to z opracowaniem standardów etyki wyłącznie dla usług atestacji zrównoważonego rozwoju, które podlegają wymogom niezależności określonym w Części 5 (zob. kryteria wymienione w paragrafie 39 poniżej).
  - Z drugiej strony, najszersza opcja oznaczałaby przyjęcie takiego samego zakresu jak w obecnym Kodeksie, co wiązałoby się z opracowaniem standardów etyki dla wszystkich działań i usług świadczonych przez praktyków atestacji zrównoważonego rozwoju na rzecz dowolnego z ich klientów.
  - Opcją pośrednią jest opracowanie standardów etyki dla wszystkich usług atestacji zrównoważonego rozwoju i wszelkich innych usług świadczonych przez praktyków na rzecz tego samego klienta atestacji zrównoważonego rozwoju.
32. IESBA proponuje przyjęcie opcji pośredniej w odniesieniu do zakresu standardów etyki w IESSA jako wyważonego podejścia, biorąc pod uwagę względy interesu publicznego. Informacje na temat zrównoważonego rozwoju ujawniane przez spółki są wykorzystywane przez szerokie grono interesariuszy do oceny i porównywania wyników spółek oraz do podejmowania decyzji inwestycyjnych, biznesowych lub innych. W związku z tym, biorąc pod uwagę poziom zaufania opinii publicznej do tych ujawnień, osoby wykonujące zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju powinny przestrzegać najbardziej rygorystycznych wymogów etycznych. Jednakże przestrzeganie najwyższych standardów etycznego postępowania tylko podczas wykonywania zadań związanych z atestacją zrównoważonego rozwoju dla klienta może nie być wystarczającą ochroną zaufania interesariuszy i interesu publicznego w ogóle. W związku z tym IESBA uważa, że ważne jest, aby praktycy przestrzegali tych samych wysokich standardów etyki w odniesieniu do wszelkich innych profesjonalnych usług, które mogą świadczyć na rzecz tego samego klienta. (Zob. paragraf 5100.2(a) w Sekcji 1)
33. Najszersza opcja wykraczałaby poza zakres projektu, potencjalnie rodząc pytania, na jakiej podstawie IESBA ustanawia standardy obejmujące wszelkie działania wykonywane i usługi świadczone przez każdego praktyka atestacji zrównoważonego rozwoju, niebędącego zawodowym księgowym.

34. IESBA była zdania, że opcja pośrednia najlepiej odpowiada jakościowym cechom ramowych założeń w zakresie interesu publicznego, takimi jak:
- *Zgodność* z priorytetami i zakresem projektu dotyczącego zrównoważonego rozwoju. Opcja ta koncentruje się na usłudze atestacji zrównoważonego rozwoju, ale uznaje, że interes publiczny leżący u podstaw takiej usługi może rozciągać się na inne sytuacje związane z tym samym klientem.
  - Odpowiednia *spójność* z obecnym Kodeksem. Wprawdzie Kodeks ma zastosowanie do określonego zawodu, a tym samym do wszystkich profesjonalnych działań, usług i relacji członków tego zawodu (tj. zawodowych księgowych), jednak zakres projektu dotyczącego zrównoważonego rozwoju koncentruje się na określonej usłudze, która może być świadczona przez praktyków z różnych zawodów lub dziedzin. Opcja ta jest wyważonym rozwiązaniem pośrednim, skupiającym się na praktykach wykonujących zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju i wszelkie inne usługi dla tego samego klienta.
  - Zapewnienie *odpowiedniego zakresu i adekwatności* standardów etyki, które we właściwy sposób służą interesowi publicznemu, stanowiąc fundament ujawnień dotyczących zrównoważonego rozwoju i ich atestacji.
35. IESBA zgodziła się również, że standardy etyki w nowej Części 5 Kodeksu powinny obejmować wszystkie usługi atestacji zrównoważonego rozwoju, niezależnie od tego, czy wchodzi one w zakres standardów niezależności w Części 5 (zob. paragraf 5100.2(a) w Sekcji 1). Wynika to z faktu, że celem projektu dotyczącego zrównoważonego rozwoju jest opracowanie „*standardów etyki i niezależności do stosowania przez wszystkich praktyków atestacji w ramach zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju*”. Jest to zgodne z podejściem przyjętym w obecnym Kodeksie, zgodnie z którym istnieje tylko jeden zestaw standardów etyki dla zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód (Części 1 i 3 obecnego Kodeksu), bez względu na rodzaj świadczonych usług.
36. Ponadto IESBA uznaje, że posiadanie wysokich standardów etyki, które odnoszą się do okoliczności wykraczających poza zakres standardów etyki w Części 5, takich jak usługi świadczone przez praktyka atestacji zrównoważonego rozwoju na rzecz innych klientów, jest również ważne, ponieważ inne aspekty postępowania praktyka mogą zwiększyć (lub osłabić) wiarygodność i zaufanie publiczne do pracy praktyka w zakresie atestacji zrównoważonego rozwoju. W związku z tym proponowane standardy IESSA:
- przypominają **praktykom, którzy są zawodowymi księgowymi**, że Części od 1 do 4B Kodeksu mają zastosowanie we wszystkich sytuacjach nieobjętych Częścią 5 - zob. paragraf 5100.2b(a) w Sekcji 1<sup>14</sup>.
  - zachęcają **praktyków, którzy nie są zawodowymi księgowymi**, do stosowania Części od 1 do 4B Kodeksu we wszystkich sytuacjach nieobjętych Częścią 5 - zob. paragraf 5100.2b(b) w Sekcji 1, co obejmuje przykłady sytuacji nieobjętych IESSA, takich jak aspekty relacji między praktykiem a innymi klientami oraz praktykiem a firmą.
- Spełniając wymogi Części od 1 do 4B, praktycy, którzy nie są zawodowymi księgowymi, korzystają w swojej pracy i relacjach biznesowych z zaufania publicznego, które jest przede wszystkim powiązane z wykonywaniem zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju.
37. Zobacz pytanie 4.

---

<sup>14</sup> W ramach tego projektu zaktualizowany zostanie również Przewodnik po Kodeksie (znajdujący się na początku Kodeksu), aby użytkownicy mieli jasność co do tego, które Części należy stosować w przypadku danej usługi lub sytuacji.

## Zakres standardów niezależności w proponowanych standardach IESSA

38. Ponieważ usługi atestacji zrównoważonego rozwoju mogą być bardzo zróżnicowane pod względem charakteru, zakresu i celów, IESBA uważa, że w pierwszej kolejności standardy niezależności w Części 5 powinny koncentrować się na usługach atestacji zrównoważonego rozwoju o takim samym poziomie zainteresowania publicznego, jak badania sprawozdań finansowych. Zobacz pytanie 5.
39. W związku z tym IESBA proponuje, aby *Międzynarodowe standardy niezależności* w Części 5 miały zastosowanie do zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju, w przypadku których *informacje na temat zrównoważonego rozwoju, o których praktyk atestacji zrównoważonego rozwoju* wyraża opinię:
- (a) są ujawniane zgodnie z ogólnymi ramowymi założeniami (zgodnie z definicją w proponowanym zmienionym Słowniczku); oraz
  - (b) są wymagane zgodnie z przepisami prawa lub regulacjami; lub są podawane do publicznej wiadomości jako wsparcie procesu decyzyjnego inwestorów lub innych interesariuszy.
- (Zob. paragraf 5400.3a w Sekcji 1)
40. IESBA proponuje również, aby Międzynarodowe standardy niezależności w Części 5 miały zastosowanie wyłącznie do zleceń zaświadczeniowych (w których strona inna niż praktyk atestacji zrównoważonego rozwoju dokonuje pomiaru lub oceny danego przedmiotu zlecenia w oparciu o kryteria), a nie do zleceń bezpośrednich (w których praktyk atestacji zrównoważonego rozwoju również dokonuje pomiaru lub oceny danego przedmiotu zlecenia w oparciu o obowiązujące kryteria).<sup>15, 16</sup> (Zob. paragraf 5400.3d w Sekcji 1.)
41. W przypadku, gdy praktyk atestacji zrównoważonego rozwoju jest zawodowym księgowym, Część 4B obecnego Kodeksu określa standardy niezależności dla innych zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju<sup>17</sup>, które nie są objęte zakresem Międzynarodowych standardów niezależności w Części 5 (zobacz paragraf 5400.3e w Sekcji 1). Podejście to jest zgodne z obecnym Kodeksem, który określa zawodowym księgowym różne standardy niezależności dla zleceń badania i przeglądu (Część 4A) oraz dla innych usług atestacyjnych (Część 4B).
42. Chociaż Część 4B obowiązuje obecnie tylko zawodowych księgowych, jak wspomniano powyżej, zachęca się również innych praktyków atestacji zrównoważonego rozwoju do przestrzegania jej postanowień podczas wykonywania innych zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju poza zakresem Międzynarodowych standardów niezależności w proponowanych standardach IESSA. W ramach swojej strategii i planu prac na lata 2024-2027 IESBA rozważy, w jaki sposób można ulepszyć Kodeks, czy to poprzez zmiany w obecnej Części 4B, czy też opracowanie odpowiednika Części 4B w nowej Części 5, aby zapewnić, że wszystkie standardy niezależności dotyczące zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju zostaną uwzględnione w Kodeksie w sposób niezależny od zawodu księgowego.<sup>18</sup>
43. IESBA proponuje zmiany dostosowawcze do Części 4A i Części 4B Kodeksu w celu wyjaśnienia ich zakresu, z uwzględnieniem nowych Międzynarodowych standardów niezależności w Części 5. (Zob. paragrafy 400.17 i 900.1 w Sekcji 3)
44. Zob. diagramy w Załączniku 1 dotyczące wzajemnych powiązań między standardami etyki i niezależności dla praktyków atestacji zrównoważonego rozwoju (zawodowych księgowych i innych praktyków).

<sup>15</sup> Słowniczek obecnego Kodeksu definiuje zlecenia zaświadczeniowe i bezpośrednie.

<sup>16</sup> W Części 5 znajdują się odniesienia do firmy wyrażającej opinię o informacjach na temat zrównoważonego rozwoju w kontekście zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju dającego racjonalną pewność. W kontekście zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność odniesienia te oznaczają firmę wyrażającą wniosek o informacjach na temat zrównoważonego rozwoju.

<sup>17</sup> Paragraf 5400.3e podaje przykłady zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju, które nie są objęte zakresem Międzynarodowych standardów niezależności w Części 5.

<sup>18</sup> Nowa strategia i plan prac na lata 2024-2027 zostały zatwierdzone przez IESBA w grudniu 2023 r. (zob. [punkt 2-H.1 porządku obrad](#) posiedzenia IESBA w grudniu 2023 r.). Oczekuje się, że strategia i plan prac zostaną opublikowane w kwietniu 2024 r., pod warunkiem zatwierdzenia przez PIOB należytego procesu.

## Struktura proponowanych standardów IESSA

45. Dla celów zachowania równoważności, punktem wyjścia dla projektu dotyczącego zrównoważonego rozwoju był obecny Kodeks, w którym standardy etyki mające zastosowanie do badania sprawozdań finansowych są określone w Częściach 1 i 3, a obowiązujące wymogi dotyczące niezależności - w Części 4A.
46. Standardy zawarte w Części 2 obecnego Kodeksu nie zostały powielone w Części 5 (z wyjątkiem Rozdziału 270, jak wyjaśniono poniżej), ponieważ Część 2 ma zastosowanie do zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwie, którzy nie przeprowadzają badań sprawozdań finansowych.
47. W pewnych okolicznościach Część 2 może mieć również zastosowanie do zawodowych księgowych przeprowadzających badania sprawozdań finansowych. Dzieje się tak w przypadku, gdy problem etyczny pojawia się w kontekście ich relacji z firmą.<sup>19</sup> Natomiast opracowanie standardów wykonywania zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju obejmuje, z natury rzeczy, relacje pomiędzy praktykiem a klientem, a nie pomiędzy praktykiem a jego firmą. W związku z tym, z wyjątkiem Rozdziału 270, nie ma potrzeby opracowywania na potrzeby IESSA standardów równoważnych do tych, które są zawarte w aktualnej Części 2.
48. IESBA zgodziła się na włączenie do proponowanych standardów IESSA zbioru postanowień zaczerpniętych z jednego rozdziału Części 2 - Rozdziału 270, *Nacisk na naruszenie podstawowych zasad*. (Zob. Rozdział 5270 w Sekcji 1.) IESBA uznała za istotne włączenie tego rozdziału do nowej Części 5, ponieważ presja na naruszenie podstawowych zasad,<sup>20</sup> która może pojawić się w różnych sytuacjach i nie jest wyraźnie omówiona w równoważnych standardach Części 1 IESSA, może zagrozić wykonywaniu zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju, a w konsekwencji podważyć zaufanie publiczne do nich. Zobacz pytanie 6.
49. Część 5 zawiera równoważne standardy zaczerpnięte z Części 3 obecnego Kodeksu, z wyjątkiem obecnego Rozdziału 321, *Drugie opinie*, ponieważ temat drugich opinii wykracza poza proponowany zakres IESSA. Jak wspomniano powyżej, proponowane standardy etyki w Części 5 mają zastosowanie do usług atestacji zrównoważonego rozwoju i wszelkich innych usług, które praktyk atestacji zrównoważonego rozwoju świadczy na rzecz tego samego klienta atestacji zrównoważonego rozwoju. Występuje zatem założenie, że istnieje klient, tj. klient atestacji zrównoważonego rozwoju. Jednakże obecny Rozdział 321 ma zastosowanie, gdy zawodowy księgowy wydaje drugą opinię na rzecz podmiotu, który nie jest jego dotychczasowym klientem (zob. paragraf 321.2 obecnego Kodeksu).
50. Jeśli praktyk jest zawodowym księgowym, zastosowanie ma obecny rozdział 321. Praktyków, którzy nie są zawodowymi księgowymi, zachęca się do korzystania z pozostałej części Kodeksu (w tym Rozdziału 321), gdy ich działalność zawodowa lub relacje zawodowe i biznesowe nie są objęte Częścią 5 - zob. konkretny przykład dotyczący drugiej opinii w paragrafie 5100.2b(b)(v) w Sekcji 1.
51. Proponowane standardy IESSA przewidują ponadto, że jeśli praktyk atestacji zrównoważonego rozwoju wykonuje zlecenie atestacji zrównoważonego rozwoju wchodzące w zakres Części 5, firma musi stosować wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK zawarte w Części 5 (zob. paragraf 5100.2 w Sekcji 1), niezależnie od tego, czy praktyk jest zawodowym księgowym i wykonuje inne zlecenia na rzecz klienta, takie jak badanie sprawozdań finansowych. Jeśli jednak praktyk wykonuje oba zlecenia dla tego samego klienta, zastosowanie mają również postanowienia Części od 1 do 4A Kodeksu odnoszące się do badania sprawozdań finansowych. (Zob. paragraf 5400.16a w Sekcji 1)
52. W przypadku, gdy firma podlega zarówno Częściom od 1 do 4A, jak i Części 5, nie oznacza to, że musi stosować ramowe założenia koncepcyjne w celu oddzielnej identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla

<sup>19</sup> Część 2 Kodeksu stosuje się do zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód poprzez „postanowienia, które mają zastosowanie” - zobacz paragrafy 120.4, R300.5 i 300.5 A1 obecnego Kodeksu.

<sup>20</sup> Jest to niezależne od tego, czy presja pochodzi od klienta, z wewnątrz firmy czy z innych źródeł.

niezależności w odniesieniu do każdego zlecenia. Biorąc pod uwagę przepisy prawa i regulacje obowiązujące w danej jurysdykcji, kwestią operacyjną dla firm wykonujących zarówno badanie, jak i atestację zrównoważonego rozwoju jest określenie sposobu spełnienia odpowiednich wymogów w Częściach od 1 do 4A i Części 5 w ramach ich systemów zarządzania jakością. W większości przypadków spełnienie wymogu z Części od 1 do 4A zapewni zgodność z odpowiednim wymogiem z Części 5 i odwrotnie.

53. Jednakże, w stosownych przypadkach, Część 5 będzie odnosić się do konkretnych sytuacji, w których dodatkowe względy niezależności wynikają ze świadczenia przez biegłego rewidenta na rzecz klienta usług atestacji zrównoważonego rozwoju, na przykład:
- Stosunek wynagrodzeń za usługi inne niż badanie i atestacja zrównoważonego rozwoju do wynagrodzenia za badanie lub usługi atestacji zrównoważonego rozwoju.
  - Okres karencji, jeśli dana osoba pełniła funkcję kierownika odpowiedzialnego za zlecenie i kluczowego partnera badania dla tego samego klienta.
  - Świadczenie usług księgowych i usług z zakresu rachunkowości oraz usług w zakresie danych i informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju na rzecz klientów badania i atestacji zrównoważonego rozwoju.
54. Numeracja w IESSA rozpoczyna się od 5000, ponieważ nowe standardy znajdują się w Części 5 Kodeksu. Aby ułatwić weryfikację równoważności, numeracja standardów w Części 5 jest zgodna z numeracją stosowaną w częściach od 1 do 4A, z dodaną z przodu cyfrą „5”.
55. Zob. schemat w Załączniku 2, który ilustruje proponowaną strukturę Kodeksu, w tym obecne Części 1-4A/4B oraz nową Część 5.

#### **Reagowanie na naruszenie przepisów prawa i regulacji™ (NOCLAR®)**

Praktycy atestacji zrównoważonego rozwoju (IESSA) i audytorzy (obecna Część 3 Kodeksu)

56. Proponowany Rozdział 5360 jest poświęcony naruszeniu przepisów prawa i regulacji. Podobnie do istniejącego Rozdziału 360, zakres tego rozdziału w standardach IESSA koncentruje się na (faktycznym lub podejrzanym) naruszeniu przepisów prawa i regulacji, o którym praktyk dowiedział się w trakcie świadczenia usług na rzecz klienta atestacji zrównoważonego rozwoju. (Zob. paragraf 5360.3 w Sekcji 1.)
57. Rozdział 5360 ma zastosowanie wyłącznie do naruszeń przepisów prawa i regulacji przez strony wymienione w paragrafie 5360.5 A1, takie jak osoby sprawujące nadzór i kierownictwo klienta atestacji zrównoważonego rozwoju. Jak wspomniano w paragrafie 5360.7 A3(b), nie obejmuje to sytuacji, w których naruszenie zostało popełnione przez podmioty w łańcuchu wartości klienta atestacji zrównoważonego rozwoju. Jest to analogiczne do istniejącego Rozdziału 360, w którym postanowienia dotyczące naruszenia przepisów prawa i regulacji nie mają zastosowania do sytuacji, w których naruszenie zostało popełnione przez osobę trzecią. Niemniej jednak, praktycy atestacji zrównoważonego rozwoju mogą uznać wytyczne zawarte w Rozdziale 5360 za pomocne w rozważaniu, jak zareagować w sytuacji naruszenia przepisów prawa i regulacji w łańcuchu wartości klienta.
58. Rozdział 5360 zawiera:
- jeden zestaw przepisów mających zastosowanie do (rzeczywistych lub podejrzanym) przypadków naruszenia przepisów prawa i regulacji zidentyfikowanych w kontekście zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju w zakresie Międzynarodowych standardów niezależności w Części 5 (zob. paragrafy R5360.10 do 5360.28 A1 w Sekcji 1);<sup>21</sup> oraz
  - kolejny zestaw przepisów obejmujących te zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju, które wykraczają poza zakres Międzynarodowych standardów niezależności w Części 5, a także inne profesjonalne usługi świadczone na rzecz klienta atestacji zrównoważonego rozwoju (zob. paragrafy od R5360.29 do 5360.40 A1 w Sekcji 1).

<sup>21</sup> Zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju wchodzące w zakres Międzynarodowych standardów niezależności w Części 5 są rodzajem usług, co do których IESBA zgodziła się, że są równoważne badaniom sprawozdań finansowych.



Taki podział naśladuje strukturę występującą w obecnym Rozdziale 360<sup>22</sup> i jest uzasadniony zakresem standardów etyki w IESSA (zob. punkty 30-35 powyżej).

59. Postanowienia mające zastosowanie do zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju objętych zakresem Międzynarodowych standardów niezależności w Części 5 zawierają proponowany nowy wymóg dotyczący informowania audytora klienta atestacji zrównoważonego rozwoju o (faktycznych lub podejrzewanych) naruszeniach przepisów prawa i regulacji. Paragraf R5360.18a wymaga od praktyka rozważenia zakomunikowania (faktycznego lub podejrzewanego) naruszenia przepisów prawa i regulacji audytorowi klienta atestacji zrównoważonego rozwoju (jeśli taki istnieje). Paragraf 5360.18a A1 podaje przykłady czynników, którymi powinien kierować się praktyk rozważając, czy poinformować o sprawie audytora. W szczególności ostatni punkt na tej przykładowej liście<sup>23</sup> zezwala na komunikację zgodnie z wewnętrznymi standardami lub procedurami firmy lub firmy należącej do sieci.<sup>24</sup>
60. IESBA rozważyła dodanie odrębnego wymogu, zgodnie z którym praktyk powinien również rozważyć poinformowanie o (faktycznym lub podejrzewanym) naruszeniu przepisów prawa i regulacji innych praktyków atestacji zrównoważonego rozwoju wykonujących zlecenia dla tego samego klienta,<sup>25</sup> ale zdecydowała się tego nie robić z następujących powodów:
- Identyfikacja (faktycznych lub podejrzewanych) naruszeń przepisów prawa i regulacji w procesie atestacji zrównoważonego rozwoju najprawdopodobniej będzie miała wpływ na badanie sprawozdań finansowych, biorąc pod uwagę aspekt istotności finansowej sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Dlatego komunikacja z audytorem jest szczególnie istotna.
  - Wymóg komunikacji z innymi praktykami atestacji zrównoważonego rozwoju może rodzić kwestie praktyczne, takie jak wiedza o tym, czy klient zaangażował innych praktyków i czy ci inni praktycy wykonują zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju w zakresie Międzynarodowych standardów niezależności w Części 5.
  - W oparciu o informacje zwrotne otrzymane od Grupy doradczej ds. zrównoważonego rozwoju, przynajmniej w Wielkiej Brytanii, duże firmy poddające się dobrowolnie atestacji<sup>26</sup> zwykle angażują tylko jednego praktyka atestacji zrównoważonego rozwoju. W związku z tym sytuacja, w której jeden praktyk musiałby rozważyć komunikację z innymi praktykami, może być rzadkością.
  - Rozszerzenie istniejących wymogów w zakresie komunikacji na innych praktyków dodałoby warstwę złożoności, potencjalnie utrudniając zrozumienie, a ostatecznie przyjęcie i wdrożenie IESSA.

<sup>22</sup> Rozdział 360 zawiera zestaw postanowień dotyczących badań sprawozdań finansowych (zob. dotychczasowe paragrafy od R360.10 do 360.28 A1) oraz inny zestaw postanowień mających zastosowanie do profesjonalnych usług innych niż badania sprawozdań finansowych (zob. dotychczasowe paragrafy od R360.29 do 360.40 A1).

<sup>23</sup> Punkt ten jest nowym elementem dodanym do Części 5, nieuwzględnionym w dotychczasowych paragrafach 360.34 A1, ponieważ Rozdział 360 zawiera dodatkowe wymogi (w paragrafach R360.31 i R360.32), w przypadku, gdy komunikacja ma się odbywać lub być rozważana w ramach firmy lub firmy należącej do sieci.

<sup>24</sup> W dotychczasowym paragrafie 360.34 A1 występuje jeden element, który nie został powtórzony w Części 5, związany z prawdopodobieństwem istotności sprawy dla badania sprawozdań finansowych klienta lub grupy. IESBA zdecydowała się nie uwzględnić tego elementu w Części 5, ponieważ oczekiwanie, że praktyk, który nie jest zawodowym księgowym, rozpozna istotność sytuacji naruszeniach przepisów prawa i regulacji dla badania sprawozdań finansowych klienta lub grupy, może nie być uzasadnione, zwłaszcza jeśli taki praktyk nie jest zaznajomiony ze sprawozdawczością zintegrowaną. Ponadto opinie otrzymane od Grupy doradczej ds. zrównoważonego rozwoju poparły pogląd, aby praktycy, którzy nie są zawodowymi księgowymi, nie dokonywali osądów na temat istotności finansowej i nie formułowali opinii na temat sprawozdań finansowych. Tak czy inaczej, jeżeli praktyk, który nie jest zawodowym księgowym, posiada tego rodzaju wiedzę specjalistyczną, taki element może być również brany pod uwagę, zważywszy na to, że lista w paragrafie 5360.18a A1 nie jest listą wyczerpującą.

<sup>25</sup> Mogą, na przykład, wystąpić sytuacje, w których jeden praktyk poświadcza jeden aspekt ujawnianych informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju (np. emisje gazów cieplarnianych), a inny praktyk (lub praktycy) poświadcza inne aspekty (np. zanieczyszczenie wody; przestrzeganie praw człowieka).

<sup>26</sup> Odnosi się to do „atestacji” rozumianej w kategoriach technicznych, tj. zgodnie ze standardami IAASB. Nie odnosi się do usług weryfikacji lub certyfikacji w ramach np. norm ISO.

61. W związku z tym podejście to koncentruje się najpierw na zapewnieniu, że praktycy atestacji zrównoważonego rozwoju rozumieją, w jaki sposób postanowienia dotyczące naruszeń przepisów prawa i regulacji działają w ramach Części 5, zanim IESBA rozważy ich rozszerzenie. Jest to również zgodne z następującymi cechami ramowych założeń w zakresie interesu publicznego: jasność i spójność standardów, a także ich skalowalność (w czasie), możliwość wdrożenia i wyegzekwowania.
62. W świetle publicznego zainteresowania usługami atestacji zrównoważonego rozwoju, które wchodzą w zakres Międzynarodowych standardów niezależności w nowej Części 5, IESBA proponuje również symetryczny wymóg w obecnym Rozdziale 360. Zgodnie z proponowanym paragrafem R360.18a, zawodowy księgowy przeprowadzający badanie sprawozdania finansowego będzie zobowiązany do rozważenia, czy poinformować o (faktycznych lub podejrzewanych) naruszeniach przepisów prawa i regulacji praktyka (lub praktyków) atestacji zrównoważonego rozwoju klienta wykonującego (lub wykonujących) zlecenie atestacji zrównoważonego rozwoju w ramach Międzynarodowych standardów niezależności w Części 5.
63. Proponowane nowe wymogi w paragrafach R5360.18a i R360.18a oraz odpowiednie materiały wspomagające zastosowanie RZK zostały oparte na dotychczasowych paragrafach R360.33 do 360.35 A1. Z punktu widzenia poufności odpowiada to sytuacji opisanej w paragrafach 5114.3 A1(b)(iv) dla Części 5 i 114.3 A1(b)(iv) dla zmian w Części 3, w której praktyk może być zobowiązany do ujawnienia informacji poufnych lub gdy takie ujawnienie może być właściwe w celu zachowania zgodności ze standardami technicznymi i zawodowymi, w tym wymogami etyki.
64. Zobacz pytanie 7.
65. Proponowane standardy IESSA odnoszą się wyłącznie do komunikacji pomiędzy praktykiem atestacji zrównoważonego rozwoju a audytorem w kontekście naruszenia przepisów prawa i regulacji. IESBA uważa, że warunki komunikacji w szerszym znaczeniu pomiędzy praktykiem a innymi stronami, takimi jak audytor (lub inni praktycy), są kwestią do określenia w odpowiednich standardach atestacji zrównoważonego rozwoju (takich jak proponowany ISSA 5000). W razie potrzeby IESBA będzie koordynować działania w tym zakresie z IAASB.
66. Postanowienia obejmujące zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju wykraczające poza zakres Międzynarodowych standardów niezależności w Części 5, jak również inne profesjonalne usługi świadczone na rzecz klienta atestacji zrównoważonego rozwoju, obejmują wymogi dotyczące komunikacji, które są analogiczne do obecnych paragrafów od R360.31 do 360.35 A1, tj. wyłącznie do celów komunikacji z audytorem.
67. Po zastanowieniu IESBA postanowiła nie rozszerzać zakresu paragrafów od R5360.31 do R5360.33 tak, aby obejmowały one również praktyków atestacji zrównoważonego rozwoju klienta z następujących powodów:
- Komunikacja do celów badania sprawozdań finansowych jest wystarczająca. Jeśli praktyk komunikuje się z audytorem zgodnie z tymi wymogami, spowoduje to, że audytor rozważy zasadność komunikacji z praktykiem atestacji zrównoważonego rozwoju zgodnie z nowym paragrafem R360.18a (w Części 3). Oznacza to, że praktyk wykonujący zlecenie atestacji zrównoważonego rozwoju w ramach Międzynarodowych standardów niezależności w Części 5 może nadal dowiedzieć się o (faktycznych lub podejrzewanych) naruszeniach przepisów prawa i regulacji poprzez komunikację z audytorem.
  - Przekazywanie informacji o (faktycznych lub podejrzewanych) naruszeniach przepisów prawa i regulacji kierownictwu lub osobom sprawującym nadzór jest priorytetem, zgodnie z zasadami określonymi w postanowieniach dotyczących naruszeń przepisów prawa i regulacji. Jest to poparte paragrafami 360.34 A1 (dla Części 3) oraz 5360.18a A1 i 5360.34 A1 (oba dla Części 5), które określają, że czynnikiem istotnym przy rozważaniu, czy poinformować audytora o naruszeniach przepisów prawa i regulacji jest to, czy członkowie kierownictwa lub osoby sprawujące nadzór poinformowali już audytora o tej sprawie.
  - Rozszerzenie zakresu paragrafów od R5360.31 do R5360.33 dodałoby warstwę złożoności, potencjalnie utrudniając zrozumienie, a ostatecznie przyjęcie i wdrożenie standardów IESSA.

Zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwie (obecna Część 2 Kodeksu)

68. IESBA proponuje również odpowiednie zmiany w obecnym Rozdziale 260 (zob. paragrafy R260.15 i 260.15 A1 w Sekcji 3) w celu dostosowania go do wspomnianych wyżej postanowień dotyczących komunikacji w odniesieniu do Części 5 i 3. Proponowane zmiany wymagają, aby zawodowy księgowy wyższego szczebla ustalił, czy ujawnić (faktyczne lub podejrzewane) naruszenia przepisów prawa i regulacji również praktykowi atestacji zrównoważonego rozwoju organizacji zatrudniającej, wykonującemu atestację zrównoważonego rozwoju w ramach Międzynarodowych standardów niezależności w Części 5. Zobacz pytanie 8.

#### **Standardy niezależności w proponowanych standardach IESSA**

69. Międzynarodowe standardy niezależności w Części 5 wymagają, aby praktyk atestacji zrównoważonego rozwoju (zwany „firmą” w Międzynarodowych standardach niezależności)<sup>27</sup> wykonujący zlecenie atestacji zrównoważonego rozwoju w zakresie Międzynarodowych standardów niezależności, był niezależny. (Zob. paragraf R5400.18. w Sekcji 1)
70. Podobnie jak w przypadku podejścia do zleceń badania, proponowane Międzynarodowe standardy niezależności w Części 5 również wymagają, aby firmy należące do sieci były niezależne od klientów atestacji zrównoważonego rozwoju innych firm należących do sieci, zgodnie z Częścią 5. Określenie sieci i firmy należącej do sieci opiera się na tych samych pojęciach sieci i firm należących do sieci, które mają zastosowanie w przypadku zlecenia badania. (Zobacz paragrafy od 5400.50 A1 do 5400.54 A1 w Sekcji 1).
71. Ramowe założenia koncepcyjne określone w Rozdziale 5120 wymagają od firm identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności związane ze zleceniem atestacji zrównoważonego rozwoju. W Części 5 Międzynarodowe standardy niezależności zawierają przykłady i inne wytyczne dotyczące interesów, relacji i okoliczności, które mogą wywoływać takie zagrożenia dla niezależności.
72. Założeniem IESBA przy opracowywaniu proponowanych Międzynarodowych standardów niezależności w Części 5 jest to, że interesy, relacje i okoliczności, które mogą wywoływać zagrożenia dla niezależności w przypadku badania sprawozdań finansowych, mogą również wywoływać zagrożenia w przypadku usług atestacji zrównoważonego rozwoju. Opracowując Projekt do dyskusji, IESBA dokonała przeglądu standardów niezależności dla zleceń badania i rozważyła, czy konieczne są jakiegokolwiek zmiany lub ulepszenia w oparciu o specyficzne cechy zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju, na przykład w odniesieniu do innego przedmiotu zlecenia (tj. informacji o zrównoważonym rozwoju) i różnych granic sprawozdawczości.
73. Poniższy rozdział wyjaśnia kluczowe kwestie niezależności specyficzne dla zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju.<sup>28</sup>

Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych do niezależności dla zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju

#### **System zarządzania jakością**

74. Uczestnicy globalnego okrągłego stołu IESBA poświęconego zrównoważonemu rozwojowi zgodzili się, że wszyscy praktycy atestacji zrównoważonego rozwoju, w tym zawodowi księgowi i inne podmioty, muszą posiadać system zarządzania jakością w celu spełnienia odpowiednich wymogów, w tym wymogów etycznych. W związku z tym proponowane standardy IESSA mówią, że standardy atestacji zrównoważonego rozwoju opierają się na oczekiwaniu, że firma zaprojektuje, wdroży i będzie stosować odpowiedni system zarządzania jakością jako warunek wstępny wykonywania wysokiej jakości usług atestacji zrównoważonego rozwoju.

<sup>27</sup> Zob. wyjaśnienie w paragrafach 76 i 77 niniejszego dokumentu.

<sup>28</sup> Biorąc pod uwagę cel, jakim jest zapewnienie równowagi pomiędzy standardami niezależności dla usług atestacji zrównoważonego rozwoju a standardami niezależności dla zleceń badania (odpowiednio w Części 5 i Części 4A Kodeksu), w przypadku wszelkich innych kwestii dotyczących niezależności określonych w Międzynarodowych standardach niezależności w Części 5 należy odnieść się do odpowiednich standardów i materiałów wydanych przez IESBA mających zastosowanie do badań sprawozdań finansowych.

Jest to zgodne z podejściem obecnego Kodeksu w Części 4A, gdzie stwierdza się, że standard MSZJ 1<sup>29</sup> wydany przez IAASB wymaga od firmy zaprojektowania, wdrożenia i obsługi systemu zarządzania jakością dla badań sprawozdań finansowych przeprowadzanych przez firmę.

75. Biorąc pod uwagę, że proponowane standardy IESSA są neutralne w stosunku do jakichkolwiek ramowych założeń koncepcyjnych, Część 5 nie określa konkretnego standardu zarządzania jakością. Stwierdza natomiast, że standardy atestacji zrównoważonego rozwoju opierają się na oczekiwaniu, że praktyk atestacji zrównoważonego rozwoju posiada system zarządzania jakością zaprojektowany, wdrożony i obsługiwany zgodnie z obowiązującymi standardami zarządzania jakością. Dla celów ilustracyjnych proponowana Część 5 odwołuje się do ISSA 5000 wydanego przez IAASB, który wymaga przestrzegania postanowień standardu MSZJ 1<sup>30</sup> (lub innych wymogów prawnych, regulacyjnych lub zawodowych, które są co najmniej tak samo wymagające). (Zob. paragraf 5400.3f w Sekcji 1)
76. Wymagania prawne, regulacyjne lub zawodowe, które dotyczą obowiązków firmy w zakresie zaprojektowania, wdrożenia i obsługi systemu zarządzania jakością, mogą wymagać od firmy zadbania o wypełnianie obowiązków zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi, w tym związanymi z niezależnością. Przydzielenie obowiązków w firmie będzie zależało od jej rozmiarów, struktury i organizacji. W związku z tym wiele postanowień Międzynarodowych standardów niezależności w proponowanych standardach IESSA nie nakłada na osoby w firmie określonego obowiązku podjęcia działań związanych z niezależnością, a raczej odnosi się do „firmy” dla ułatwienia odniesienia. (Zob. paragraf 5400.4 w Sekcji 1.)
77. Określenie „firmy” w kontekście zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju jest równoważne z podejściem przyjmowanym w kontekście badania lub innych usług atestacyjnych. Zgodnie z proponowaną Częścią 5 firmą może być:
- (a) jednoosobowa działalność, spółka partnerska lub korporacja praktyków atestacji zrównoważonego rozwoju;
  - (b) jednostka kontrolująca takie strony za pośrednictwem właściciela, zarządu lub w inny sposób; oraz
  - (c) jednostka kontrolowana przez takie strony za pośrednictwem właściciela, zarządu lub w inny sposób.
- (zobacz proponowany zmieniony Słowniczek Kodeksu w Sekcji 2)
78. Międzynarodowe standardy niezależności w proponowanych standardach IESSA określają również szczegółowe wymagania dla członków zespołu wykonującego zlecenie i zespołu wykonującego zlecenie atestacji zrównoważonego rozwoju. Określenie takich osób odbywa się zgodnie z tym samym podejściem, co w przypadku zespołu wykonującego zlecenie i zespołu wykonującego badanie w przypadku zleceń badania.<sup>31</sup> (Zob. proponowany zmieniony Słowniczek do Kodeksu w Sekcji 2)

#### *Klient atestacji zrównoważonego rozwoju*

79. Międzynarodowe standardy niezależności w proponowanych standardach IESSA wymagają, aby firma wykonująca zlecenie atestacji zrównoważonego rozwoju była niezależna od klienta atestacji zrównoważonego rozwoju. Klient atestacji zrównoważonego rozwoju to między innymi jednostka w odniesieniu, do której firma wykonuje zlecenie atestacji zrównoważonego rozwoju. Ponadto, równoległe do podejścia przyjmowanego w przypadku zleceń badania, gdy klient jest jednostką notowaną na giełdzie papierów wartościowych (zgodnie z definicją podaną w Kodeksie), klient atestacji zrównoważonego rozwoju zawsze obejmuje jednostki z nim

<sup>29</sup> Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością 1, *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych*;

<sup>30</sup> Zob. paragraf 5b proponowanego standardu ISSA 5000.

<sup>31</sup> Więcej informacji na temat określenia członka zespołu wykonującego badanie można znaleźć w dokumencie [Final Pronouncement: Revisions to the Code Relating to the Definition of Engagement Team and Group Audits](#)

powiązane.<sup>32</sup> Jeżeli klient atestacji zrównoważonego rozwoju nie jest jednostką notowaną na giełdzie papierów wartościowych, klient atestacji zrównoważonego rozwoju obejmuje te jednostki powiązane, nad którymi klient sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę. W związku z tym firma musi być również niezależna od odpowiednich jednostek powiązanych. (Zob. proponowany zmieniony Słowniczek w Sekcji 3)

80. IESBA uważa, że podejście do standardów niezależności w odniesieniu do zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju powinno być proporcjonalne i dawać skalowalne podejście w odniesieniu do klientów atestacji zrównoważonego rozwoju, którzy nie są jednostkami zainteresowania publicznego (JZP). Jest to takie samo podejście, jak w przypadku standardów niezależności w odniesieniu do badania sprawozdań finansowych w Części 4A. W związku z tym, niektóre przepisy dotyczące niezależności zawarte w Części 5 mają zastosowanie wyłącznie do usług atestacji zrównoważonego rozwoju JZP.
81. IESBA ustaliła, że Część 5 nie powinna w pierwszym kroku określać, które podmioty są jednostkami zainteresowania publicznego w kontekście usług atestacji zrównoważonego rozwoju. Powinna raczej opierać się na zmienionej definicji JZP niedawno sfinalizowanej przez IESBA w kontekście badania sprawozdań finansowych.<sup>33</sup>
82. W przypadku zleceń badania czynniki decydujące o uznaniu jednostek za JZP opierają się na stopniu zainteresowania opinii publicznej ich kondycją finansową. W kontekście zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju interesariusze mogą mieć również zwiększone oczekiwania, zależnie od rodzaju podmiotu i jego informacji o zrównoważonym rozwoju. IESBA uważa jednak, że w kontekście obecnego otoczenia regulacyjnego, istniałby potencjał do nieporozumień, gdyby jednostka została uznana za JZP wyłącznie na podstawie jej informacji o zrównoważonym rozwoju, podczas gdy nie jest ona jednostką zainteresowania publicznego dla celów badania jej sprawozdań finansowych.
83. W związku z tym IESBA proponuje, aby jednostka była uznawana za JZP dla celów atestacji zrównoważonego rozwoju, jeżeli została określona jako taka dla celów badania jej sprawozdań finansowych zgodnie z odpowiednimi postanowieniami Części 4A.<sup>34, 35</sup> (Zob. paragraf 5400.13 w Sekcji 1). Zobacz pytanie 9.
84. IESBA zauważa, że podejście to zapewnia równoważne podejście do badania sprawozdań finansowych i usług atestacji zrównoważonego rozwoju jednostki objętej definicją JZP. Pozwala to uniknąć sytuacji, w której wymogi JZP są stosowane w odniesieniu do badania, ale nie w odniesieniu do atestacji zrównoważonego rozwoju dla tego samego podmiotu, co może być postrzegane jako niespójne lub anomalne, zwłaszcza w kontekście sprawozdawczości zintegrowanej. Jednakże w przypadku, gdy audytor według własnego uznania

<sup>32</sup> Słowniczek Kodeksu definiuje jednostkę powiązaną jako „jednostkę, która posiada którekolwiek z następujących powiązań z klientem:

- (a) jednostka ma bezpośrednią lub pośrednią kontrolę nad klientem, jeżeli klient jest istotny dla takiej jednostki;
- (b) jednostka posiada bezpośredni udział finansowy u klienta, jeżeli wpływ tej jednostki na klienta jest znaczący, a udział w przedsiębiorstwie klienta jest dla niej istotny;
- (c) jednostka, nad którą klient ma bezpośrednio lub pośrednio kontrolę;
- (d) jednostka, w której klient lub jednostka z nim powiązana, o której mowa w pkt (c) powyżej, posiada bezpośredni udział finansowy, który umożliwia znaczący wpływ na taką jednostkę i udział ten jest istotny dla klienta i powiązanej z nim jednostki, o której mowa w pkt (c); oraz
- (e) jednostka pozostaje pod wspólną kontrolą z klientem („jednostka siostrzana”), jeżeli zarówno jednostka siostrzana i klient są istotne dla jednostki, która sprawuje nad nimi oboma kontrolę”.

<sup>33</sup> [Final Pronouncement: Revisions to the Definition of Listed Entity and Public Interest Entity in the Code](#)

<sup>34</sup> W związku z tym, w oparciu o podejście przedstawione w Części 4A, przy ustalaniu, czy dana jednostka jest jednostką zainteresowania publicznego, praktyk atestacji zrównoważonego rozwoju musi również wziąć pod uwagę bardziej jednoznaczne definicje ustanowione przez przepisy prawa, regulacje lub standardy zawodowe dla kategorii zawartych w definicji JZP.

<sup>35</sup> W celu uzyskania dalszych informacji dotyczących określenia JZP prosimy o zapoznanie się z materiałami opublikowanymi przez IESBA: [Final Pronouncement: Revisions to the Definitions of Listed Entity and Public Interest Entity in the Code](#)

zdecyduje, aby potraktować jednostkę jako jednostkę zainteresowania publicznego dla celów badania jej sprawozdania finansowego, tj., gdy jednostka nie spełnia kryteriów definicji JZP, IESBA jest zdania, że nie byłoby to właściwym podejściem w Kodeksie, aby wymagać od innej firmy wykonującej zlecenie atestacji zrównoważonego rozwoju, by traktowała jednostkę jako JZP, a tym samym przestrzegala bardziej rygorystycznych postanowień w Części 5 mających zastosowanie do JZP. (Zob. paragraf 5400.13a w Sekcji 1)

85. Jeśli klient atestacji zrównoważonego rozwoju jest jednostką zainteresowania publicznego, Część 5 będzie wymagać od firmy publicznego ujawnienia faktu, że zastosowała wymogi niezależności w odniesieniu do JZP w taki sam sposób, jak wymaga tego Część 4A dla zleceń badania (zob. paragrafy R5400.25 i R5400.26 w Sekcji 1). IESBA zamierza koordynować działania z IAASB i innymi organami ustanawiającymi standardy atestacji zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do formy i sposobu takiego publicznego ujawnienia.

#### Niezależność w przypadku zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju na rzecz grupy

86. IESBA zauważyła, że sprawozdawczość i atestacja zrównoważonego rozwoju będą obowiązkowe w niektórych większych jurysdykcjach, głównie dla podmiotów działających jako grupy. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju wymagają już sprawozdawczości skonsolidowanej.<sup>36</sup> W związku z tym IESBA rozważyła, w jaki sposób Międzynarodowe standardy niezależności w proponowanych standardach IESSA mogłyby najlepiej odnieść się do kwestii niezależności w przypadku zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju wykonywanych na rzecz grupy, w których informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju obejmują informacje więcej niż jednej jednostki lub jednostki biznesowej, w sposób, który zapewniłby równowagę ze standardami niezależności dla usług badania na rzecz grupy. IESBA uznała, że proponowany przez IAASB standard ISSA 5000 odnosi się do zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju wykonywanych na rzecz grupy jedynie w sposób ogólny i całościowy.<sup>37</sup> Doszła też do wniosku, że brak wyraźnego odniesienia do zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju na rzecz grupy w Części 5 stanowiłby odejście od założenia, że standardy niezależności w Części 5 są równoważne ze standardami dotyczącymi badania sprawozdań finansowych w Części 4A.
87. Ponadto proponowane standardy IESSA są opracowywane w sposób neutralny w stosunku do ramowych założeń. W związku z tym powinny się one zajmować niezależnością praktyków atestacji zrównoważonego rozwoju zaangażowanych do wyrażania opinii na temat informacji o zrównoważonym rozwoju grupy, niezależnie od tego, czy praktycy stosują ISSA 5000, czy inny standard (lub standardy) atestacji zrównoważonego rozwoju.
88. W związku z tym Międzynarodowe standardy niezależności w proponowanych standardach IESSA wyraźnie odnoszą się do kwestii niezależności w przypadku zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju na rzecz grupy, tj., gdy prace atestacyjne wykonuje firma świadcząca usługi atestacji zrównoważonego rozwoju na rzecz grupy i firma wykonująca te usługi na rzecz części składowej grupy. Odpowiednie postanowienia w Rozdziale 5405 są równoważne ze standardami niezależności mającymi zastosowanie do zleceń badania sprawozdań finansowych grupy.<sup>38</sup> Aby utrzymać tę równowagę, biorąc pod uwagę, że nie istnieje jeszcze odpowiednik

<sup>36</sup> Na przykład w UE dyrektywa ws. sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (CSRD) wymaga od podmiotów raportowania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju w ujęciu skonsolidowanym już od 2025 roku.

<sup>37</sup> IAASB wyjaśniła w Memorandum wyjaśniającym, które towarzyszyło Projektowi standardu ISSA 5000, że oparte na ogólnych zasadach wymogi zawarte w proponowanym standardzie mogą być stosowane do wszystkich zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju, w tym do wszystkich rodzajów informacji o zrównoważonym rozwoju, niezależnie od sposobu, w jaki informacje te są prezentowane. Na przykład, informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju mogą dotyczyć pojedynczego podmiotu lub obejmować informacje o podmiotach, które są częścią grupy lub innych podmiotów w łańcuchu wartości jednostki sprawozdawczej. Oprócz wymogów i materiałów wspomagających zastosowanie, które odnotowują, że w zleceniach atestacyjnych mogą uczestniczyć firmy i osoby z firm innych niż firma praktyka atestacji zrównoważonego rozwoju, materiały wspomagające zastosowanie zawierają również kilka odniesień do informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju grupy lub „skonsolidowanych” oraz przykłady zastosowania niektórych wymogów w takich okolicznościach.

<sup>38</sup> Więcej informacji na temat postanowień mających zastosowanie do badania sprawozdań finansowych grupy można znaleźć w: [Final Pronouncement: Revisions to the Code Relating to the Definition of Engagement Team and Group Audits](#) oraz związanej z nimi [publikacji Pytania i odpowiedzi pracowników IESBA](#).

MSB 600 (zmienionego)<sup>39</sup> dla zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju na rzecz grupy, Rozdział 5405 zawiera szczegółowe wymagania dotyczące komunikacji między firmą wykonującą zlecenie atestacji zrównoważonego rozwoju na rzecz grupy a firmami wykonującymi zlecenie atestacji zrównoważonego rozwoju na rzecz części składowych grupy w zakresie odpowiednich zasad etyki, w tym niezależności, które mają zastosowanie do zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju na rzecz grupy (zob. paragrafy R5405.3 i R5405.4 w Sekcji 1). Te proponowane wymogi pomagają osiągnąć efekt wymogów MSB 600 (zmienionego), o którym mowa w Rozdziale 405 w Części 4A, dotyczących komunikacji między firmą przeprowadzającą badanie grupy a firmami przeprowadzającymi badanie części składowych grupy w zakresie odpowiednich zasad etyki, w tym niezależności, które mają zastosowanie do zlecenia badania grupy. IESBA oczekuje na opinie interesariuszy na temat obecnej praktyki w zakresie sprawozdawczości i atestacji zrównoważonego rozwoju w kontekście grupy, tego, jak praktyka może się rozwijać w przyszłości i czy może to powodować potencjalne problemy w stosowaniu proponowanych postanowień w Rozdziale 5405. Zobacz pytania 10(a) i (b)(i)-(ii).

89. Biorąc pod uwagę równoważność z postanowieniami mającymi zastosowanie do zleceń badania grupy, IESBA proponuje, aby terminy i definicje w Rozdziale 5405, takie jak firma atestacji zrównoważonego rozwoju grupy, firma atestacji zrównoważonego rozwoju części składowej grupy i zespół atestacji zrównoważonego rozwoju grupy, były formułowane w sposób analogiczny do pojęć w równoważnych terminach stosowanych w standardach niezależności dla zleceń badania grupy. (Zob. proponowany zmieniony Słowniczek w Sekcji 2)
90. W odniesieniu do definicji klienta atestacji zrównoważonego rozwoju grupy, podobnie jak w przypadku standardów niezależności dla zleceń badania grupy, IESBA proponuje, aby oprócz jednostki, o której informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju grupy firma wyraża opinię i odpowiednich jednostek powiązanych, definicja obejmowała również części składowe grupy, w których wykonywane są prace atestacyjne. W kontekście zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju grupy Kodeks definiuje część składową grupy jako jednostkę, jednostkę biznesową, funkcję lub działalność gospodarczą, lub ich dowolne połączenie, ustalone przez firmę atestacji zrównoważonego rozwoju dla celów planowania i wykonywania procedur atestacyjnych w ramach zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju grupy. Co ważne, definicja ta wyraźnie wyklucza jednostki należące do łańcucha wartości klienta. (Zob. proponowany zmieniony Słowniczek w Sekcji 2) Kwestie niezależności mające zastosowanie do prac atestacyjnych wykonywanych w podmiocie należącym do łańcucha wartości lub w odniesieniu do niego zostały omówione w Rozdziale 5407.
91. Podczas swoich rozważań IESBA przeanalizowała pojawiające się wątpliwości, że odniesienia do terminu „części składowe grupy” w nowej Części 5 mogą dezorientować w przypadku osób niebędących zawodowymi księgowymi, jeśli taki termin będzie postrzegany jako specyficzny dla badania. IESBA rozważyła, czy do opisu jednostek lub jednostek biznesowych w ramach grupy, które są objęte zakresem zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju grupy można byłoby użyć terminów innych niż „części składowe grupy”. Po analizie IESBA doszła do ogólnego przekonania, że korzystne będzie zachowanie spójności ze standardami niezależności dla zleceń badania grupy i unikanie wprowadzania innych terminów opisujących zasadniczo te same części grupy. IESBA uznała również, że użycie innych terminów (na przykład jednostka sprawozdawcza) do celów Rozdziału 5405 nie złagodziłoby postrzegania potencjalnej złożoności z perspektywy podmiotów niebędących zawodowymi księgowymi. IESBA zauważyła, że pomoc osobom niebędącym zawodowymi księgowymi w osiągnięciu pełnego zrozumienia wszystkich postanowień Części 5 będzie wchodziła w zakres zadań związanych z wdrożeniem, edukacją i szkoleniem. Zobacz pytanie 10(b)(iii).
92. IESBA przyznaje, że do czasu opracowania przez IAASB lub inne organy ustanawiające standardy atestacji zrównoważonego rozwoju bardziej szczegółowych standardów dotyczących zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju grupy, praktycy atestacji zrównoważonego rozwoju mogą potrzebować wskazówek, aby spójnie stosować przepisy Części 5 mające zastosowanie do sytuacji sprawozdawczości grupowej. Po otrzymaniu

<sup>39</sup> Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 600, *Szczególne rozważania - Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym prace biegłych rewidentów części składowych grupy)*

informacji zwrotnych od interesariuszy IESBA rozważy, jakie zasoby wspierające wdrożenie może przeznaczyć na skuteczne wdrożenie przepisów. IESBA będzie również ściśle współpracowała z IAASB w kwestii przyszłych analiz IAASB dotyczących zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju grupy.

Korzystanie z pracy innego praktyka atestacji zrównoważonego rozwoju

93. Jak wspomniano wyżej, Rozdział 5405 proponowanych standardów IESSA zajmuje się kwestią niezależności firm wykonujących zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju grupy, firm wykonujących zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju części składowych grupy i członków zespołu atestacji zrównoważonego rozwoju grupy. Ci ostatni mogą obejmować osoby spoza firmy (z firm należących do sieci lub z zewnątrz), które wykonują prace atestacyjne w częściach składowych grupy. Jednakże firma (obsługująca grupę) musi mieć możliwość kierowania, nadzoru i weryfikacji pracy takich osób, gdy są one członkami zespołu atestacji zrównoważonego rozwoju grupy.
94. W celu wydania raportu atestacyjnego na temat informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, firma może chcieć skorzystać z pracy innego praktyka, który już przeprowadził lub przeprowadzi prace atestacyjne w odniesieniu do klienta atestacji zrównoważonego rozwoju lub klienta atestacji zrównoważonego rozwoju grupy, mimo że firma nie ma możliwości kierowania, nadzorowania i weryfikacji pracy tego praktyka. W tym względzie proponowany standard ISSA 5000 odnotowuje pojęcie korzystania z pracy „innego praktyka”<sup>40</sup> i używa go. Aby dostosować się do proponowanego standardu ISSA 5000, IESBA proponuje uregulowanie kwestii niezależności w odniesieniu do korzystania z pracy innego praktyka w nowym Rozdziale 5406.
95. Dla celów Międzynarodowych standardów niezależności w Części 5, IESBA proponuje również zdefiniowanie nowego terminu „inny praktyk” jako jednoosobowej działalności, spółki osobowej lub korporacji praktyków wykonujących prace atestacyjne związane ze zleceniem atestacji zrównoważonego rozwoju, w przypadku, gdy praktyk atestacji zrównoważonego rozwoju nie ma możliwości kierowania, nadzorowania i weryfikowania ich pracy. Wraz z proponowaną nową definicją Słowniczek wyjaśnia, że osoba zaangażowana przez innego praktyka, która wykonuje prace atestacyjne, nie jest członkiem zespołu wykonującego zlecenie. (Zob. proponowany zmieniony Słowniczek w Sekcji 2)
96. W przypadku, gdy inny praktyk wykonuje prace atestacyjne w zakresie zrównoważonego rozwoju u klienta atestacji zrównoważonego rozwoju, IESBA uznała, że wpływ jego pracy na wynik zlecenia i obowiązki firmy w związku z korzystaniem z jego pracy są inne niż w przypadku innych osób, które mogą być zaangażowane w zlecenie, ale które nie wykonują prac atestacyjnych, takich jak zewnętrzni eksperci lub dostawcy danych. W związku z tym, jak opisano poniżej, proponowany Rozdział 5406 określa podejście do kwestii niezależności w odniesieniu do korzystania z pracy innego praktyka u klienta atestacji zrównoważonego rozwoju.<sup>41</sup> Zobacz pytanie 11.
97. IESBA uznaje fakt, że w przypadku, gdy praktyk, z którego pracy firma zamierza skorzystać, nie podlega kierownictwu i nadzorowi firmy, firma nie może bezpośrednio wymagać od tego praktyka przestrzegania postanowień Kodeksu. W niektórych przypadkach taki praktyk mógł już zakończyć swoje prace atestacyjne, nie podlegając przy tym Części 5 Kodeksu. W świetle powyższego Międzynarodowe standardy niezależności w proponowanych standardach IESSA wymagają, aby firma:
- uświadomiła innemu praktykowi odpowiednie zasady etyki, w tym niezależności; oraz

<sup>40</sup> Paragraf A22 w Projekcie do dyskusji proponowanego standardu ISSA 5000.

<sup>41</sup> Rozdział 5407 odnosi się do sytuacji, gdy inny praktyk, którego pracą firma nie może kierować oraz nie może jej nadzorować i weryfikować, wykonuje prace atestacyjne w jednostce należącej do łańcucha wartości, a firma zamierza wykorzystać tę pracę.



- zażądała od praktyka potwierdzenia, że rozumie i będzie przestrzegał lub, jeśli prace zostały już wykonane, przestrzegał takich postanowień. (Zobacz paragrafy R5406.3 i R5406.4 w Sekcji 1)
98. IESBA proponuje, aby w celu spełnienia tego żądania inny praktyk potwierdził, że zarówno on sam, jak i zaangażowane przez niego osoby, które wykonują prace atestacyjne, są niezależni od jednostki, której informacje na temat zrównoważonego rozwoju są przedmiotem prac atestacyjnych innego praktyka, zgodnie z wymogami niezależności zawartymi w Części 5. Biorąc pod uwagę fakt, że klient atestacji zrównoważonego rozwoju obejmuje również niektóre jednostki powiązane, zgodnie z definicją zawartą w Słowniczku, inny praktyk będzie musiał być niezależny nie tylko od jednostki, której informacje na temat zrównoważonego rozwoju są przedmiotem jego prac atestacyjnych, ale również od odpowiednich jednostek powiązanych. (Zob. paragraf R5406.5. w Sekcji 1)
  99. Ponadto, aby zachować spójność z podejściem zastosowanym w proponowanym Rozdziale 5405 dotyczącym zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju grupy, zamiarem IESBA jest, aby postanowienia dotyczące niezależności mające zastosowanie do jednostki, o której informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju firma wyraża opinię (klient), miały również zastosowanie do całego zlecenia i każdej jednostki objętej definicją klienta atestacji zrównoważonego rozwoju. W związku z tym, jeśli firma zamierza skorzystać z pracy innego praktyka, który wykonuje prace atestacyjne w jednostce niebędącej jednostką zainteresowania publicznego, ale jednostka, o której informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju firma wyraża opinię, jest jednostką zainteresowania publicznego, firma będzie musiała zażądać potwierdzenia, że inny praktyk jest niezależny od jednostki, której informacje na temat zrównoważonego rozwoju są przedmiotem jego prac atestacyjnych, zgodnie z przepisami mającymi zastosowanie do JZP.
  100. Jeśli firma nie może uzyskać potwierdzenia niezależności innego praktyka zgodnie z Międzynarodowymi standardami niezależności w proponowanych standardach IESSA, firma będzie musiała wziąć ten fakt pod uwagę przy ustalaniu, czy zgodnie z obowiązującymi standardami atestacji zrównoważonego rozwoju może skorzystać z prac atestacyjnych tego praktyka do celów zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju.
  101. Diagram w Załączniku 3 wyjaśnia rozdziały mające zastosowanie w proponowanych Międzynarodowych standardach niezależności w Części 5, gdy firma wykonująca zlecenie atestacji zrównoważonego rozwoju korzysta z prac atestacyjnych innego praktyka atestacji zrównoważonego rozwoju do celów tego zlecenia.

#### Względy niezależności związane z jednostkami należącymi do łańcucha wartości

102. Granice sprawozdawczości na temat zrównoważonego rozwoju mogą różnić się od granic sprawozdawczości finansowej. Na przykład, ramowe założenia sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju mogą wymagać od jednostki podania informacji o istotnych podmiotach należących do łańcucha wartości w raporcie na temat zrównoważonego rozwoju, o którym firma wyrazi opinię. W związku z tym interesy, relacje lub okoliczności związane z takimi podmiotami należącymi do łańcucha wartości mogą stwarzać zagrożenia dla niezależności firmy. IESBA proponuje, aby Międzynarodowe standardy niezależności w IESSA odnosiły się konkretnie do tych kwestii.
103. W związku z tym, że określenie podmiotów w łańcuchu wartości opiera się na ramowych założeniach sprawozdawczości, IESBA proponuje, aby Kodeks definiował łańcuch wartości klienta poprzez odniesienie do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości. Łańcuch wartości może obejmować, na przykład, klientów i dostawców klienta atestacji zrównoważonego rozwoju, którzy mają istotne znaczenie dla celów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Łańcuch wartości nie obejmuje części składowych grupy zdefiniowanych dla celów atestacji zrównoważonego rozwoju grupy. Zobacz pytanie 12.
104. Zgodnie z proponowaną definicją klienta atestacji zrównoważonego rozwoju grupy<sup>42</sup> podmioty należące do łańcucha wartości nie są częścią struktur organizacyjnych klienta i nie znajdują się pod jego kontrolą. W związku z tym postanowienia Części 5 odnoszące się do klientów atestacji zrównoważonego rozwoju grupy nie mają do nich zastosowania. W świetle powyższego IESBA proponuje dodanie nowych postanowień w Rozdziałach 5407 i 5700 proponowanych standardów IESSA, które wyraźnie odnoszą się do kwestii niezależności mających zastosowanie, gdy prace atestacyjne są przeprowadzane w podmiocie należącym do łańcucha wartości lub w odniesieniu do niego na potrzeby zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju.

105. IESBA oczekuje na opinie interesariuszy na temat tego, czy Międzynarodowe standardy niezależności w proponowanych standardach IESSA odpowiednio odnoszą się do zagrożeń dla niezależności związanych z podmiotami należącymi do łańcucha wartości. Zobacz pytania 13 i 14.

*Prace atestacyjne w podmiocie należącym do łańcucha wartości*

106. Jeśli ramowe założenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wymagają podania informacji o podmiocie należącym do łańcucha wartości w raporcie na temat zrównoważonego rozwoju (informacje o podmiocie należącym do łańcucha wartości będą najprawdopodobniej istotne dla tego raportu), firma atestacji zrównoważonego rozwoju może zdecydować się na przeprowadzenie procedur atestacyjnych w odniesieniu do tego podmiotu należącego do łańcucha wartości. W takich okolicznościach firma może:
- przeprowadzić prace atestacyjne w podmiocie należącym do łańcucha wartości;
  - skorzystać z pracy praktyka atestacji zrównoważonego rozwoju, który oddzielnie wykonuje prace atestacyjne w podmiocie należącym do łańcucha wartości; lub
  - przeprowadzić prace atestacyjne nad informacjami o zrównoważonym rozwoju podmiotu należącego do łańcucha wartości dostarczonymi przez klienta atestacji zrównoważonego rozwoju bez przeprowadzania prac atestacyjnych w tym podmiocie.
107. Proponowany Rozdział 5407 odnosi się do kwestii niezależności związanych z pracami atestacyjnymi wykonywanymi w lub w odniesieniu do podmiotu należącego do łańcucha wartości omówionego w punktach od (a) do (c) powyżej. Ponieważ informacje o podmiotach należących do łańcucha wartości mogą być zawarte zarówno w jednostkowych, jak i grupowych informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju, niniejszy Rozdział ma zastosowanie do obu.
108. Jeżeli firma wykonuje prace atestacyjne w podmiocie należącym do łańcucha wartości dla celów zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju, proponowany Rozdział 5407 wymaga, aby firma i członkowie zespołu wykonującego zlecenie atestacji zrównoważonego rozwoju byli niezależni od podmiotu należącego do łańcucha wartości zgodnie z wymogami niezależności określonymi w Części 5, które mają zastosowanie, odpowiednio, do firmy i członka zespołu wykonującego zlecenie atestacji zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do klienta atestacji zrównoważonego rozwoju. W związku z tym, że określenie klienta atestacji zrównoważonego rozwoju obejmuje również niektóre jednostki powiązane, jak określono w definicji klienta atestacji zrównoważonego rozwoju, firma i członkowie zespołu atestacji zrównoważonego rozwoju będą musieli być niezależni nie tylko od podmiotu należącego do łańcucha wartości, ale także od jego odpowiednich jednostek powiązanych. (Zob. paragraf R5407.3 w Sekcji 1)
109. W przypadku, gdy firma zdecyduje się skorzystać z pracy praktyka atestacji zrównoważonego rozwoju, który oddzielnie wykonuje prace atestacyjne w podmiocie należącym do łańcucha wartości”
- takim praktykiem może być każdy inny praktyk atestacji zrównoważonego rozwoju, niezależnie od tego, czy firma ma możliwość kierowania, nadzorowania i weryfikacji jego pracy.<sup>43</sup>
  - W takich okolicznościach proponowany Rozdział 5407 wymaga, aby firma upewniła się, że taki praktyk jest niezależny od podmiotu należącego do łańcucha wartości zgodnie z wymogami niezależności w Części 5, które mają zastosowanie do firmy w odniesieniu do tego podmiotu. Wymogi niezależności mają zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do podmiotu należącego do łańcucha wartości, w którym dany praktyk wykonuje prace atestacyjne. (Zob. paragraf R5407.4 w Sekcji 1)

<sup>42</sup> Zob. proponowany zmieniony Słowniczek w Sekcji 2.

<sup>43</sup> Obejmuje to również „innego praktyka” zgodnie z definicją zawartą w proponowanych zmianach do Słowniczka Kodeksu.

- Uwzględniając fakt, że praktyk atestacji zrównoważonego rozwoju w łańcuchu wartości mógł już przeprowadzić odpowiednie prace atestacyjne i że takie prace mogą być wykorzystywane do zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju różnych innych jednostek, IESBA proponuje pragmatyczne podejście. Mianowicie w takich okolicznościach firma, aby spełnić powyższy wymóg, może polegać na oświadczeniu o niezależności zamieszczonym w raporcie praktyka atestacji zrównoważonego rozwoju. (Zobacz paragraf 5407.4 A1 w Sekcji 1.)
  - Jeżeli jednak praktyk nie złożył oświadczenia o niezależności w odniesieniu do prac atestacyjnych wykonanych w podmiocie należącym do łańcucha wartości, wówczas zgodnie z proponowanym Rozdziałem 5407 to kierownik odpowiedzialny za zlecenie bierze na siebie obowiązek zwrócenia się do praktyka o potwierdzenie, czy:
    - w przypadku, gdy praca nie została jeszcze wykonana, praktyk będzie przestrzegał odpowiednich postanowień dotyczących etyki, w tym niezależności w Części 5; lub
    - w przypadku, gdy praca została już wykonana, praktyk rozumie i zastosował się do odpowiednich postanowień dotyczących etyki, w tym niezależności w Części 5. (Zob. paragraf R5407.5 w Sekcji 1)
110. Jeżeli firma wykonuje prace atestacyjne dotyczące informacji o zrównoważonym rozwoju podmiotu należącego do łańcucha wartości, dostarczonych przez klienta atestacji zrównoważonego rozwoju bez przeprowadzania prac atestacyjnych w tym podmiocie, proponowany Rozdział 5407 wymaga, aby firma i członkowie zespołu atestacji zrównoważonego rozwoju byli niezależni od klienta atestacji zrównoważonego rozwoju zgodnie z wymogami niezależności zawartymi w Części 5. (Zob. paragraf R5407.6 w Sekcji 1)

*Interesy, relacje lub okoliczności związane z podmiotem należącym do łańcucha wartości*

111. Mogą zaistnieć okoliczności, w których firma korzysta z pracy praktyka atestacji zrównoważonego rozwoju, który oddzielnie wykonuje prace atestacyjne w podmiocie należącym do łańcucha wartości, którego informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju są zawarte w informacjach o zrównoważonym rozwoju, na temat których firma wyraża opinię. Mimo że firma korzysta z prac atestacyjnych innego praktyka, nadal ponosi ostateczną odpowiedzialność za zlecenie atestacji zrównoważonego rozwoju i opinię na temat informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. W związku z tym IESBA uważa, że Część 5 powinna uwzględniać fakt, że interesy, relacje lub okoliczności pomiędzy firmą, firmą należącą do sieci lub członkiem zespołu atestacji zrównoważonego rozwoju a podmiotem należącym do łańcucha wartości mogą stwarzać zagrożenia dla niezależności firmy. IESBA oczekuje na opinie respondentów na temat tego, czy proponowany Rozdział 5700 odpowiednio odnosi się do takich zagrożeń. Zobacz pytanie 14.
112. Uznając, że poziom zagrożeń dla niezależności, które mogą być wywołane przez interesy, relacje lub okoliczności związane z podmiotem należącym do łańcucha wartości, jest zasadniczo niższy, IESBA proponuje w Rozdziale 5700, aby takie zagrożenia były rozpatrywane na zasadzie „wie lub ma powody, by sądzić”. (Zob. paragraf R5700.4. w Sekcji 1)
113. Zasada „wie lub ma powody, by sądzić” jest dobrze ugruntowanym pojęciem w obowiązującym Kodeksie. Zamiarem IESBA nie jest, aby stosowanie zasady „wie lub ma powody, by sądzić” nakładało na firmę obowiązek monitorowania. W związku z tym nie oczekuje się, że firma będzie utrzymywać aktualną bazę danych podmiotów należących do łańcucha wartości klienta i monitorować wszelkie interesy, relacje i okoliczności między firmą, firmami należącymi do sieci i członkami zespołu atestacji zrównoważonego rozwoju a takimi podmiotami. Nie oczekuje się również, że firma będzie monitorować wszelkie zmiany w łańcuchu wartości klienta w okresie zlecenia lub w okresie sprawozdawczym dla zlecenia.
114. Podejście w Rozdziale 5700 opiera się na zastosowaniu ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 5120. Jeśli zespół atestacji zrównoważonego rozwoju wie o jakichkolwiek interesach, relacjach lub okolicznościach między firmą, firmą należącą do sieci lub członkami zespołu atestacji zrównoważonego rozwoju a podmiotem należącym do łańcucha wartości, zespół atestacji zrównoważonego rozwoju będzie musiał uwzględnić te informacje podczas identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności. Jeśli zagrożenia nie są na akceptowalnym poziomie, zespół atestacji zrównoważonego rozwoju będzie musiał rozważyć

działania, które mogą wyeliminować zagrożenia lub ograniczyć je do akceptowalnego poziomu. IESBA oczekuje na opinie respondentów na temat tego, czy Rozdział 5700 powinien zawierać więcej wytycznych w tym zakresie, takich jak przykłady elementów oceny zagrożeń i potencjalnych zabezpieczeń.

Świadczenie usług nieateistycznych na rzecz klientów atestacji zrównoważonego rozwoju

115. Przyjmując podejście zrównoważone ze standardami niezależności dla zleceń badania, Międzynarodowe standardy niezależności w proponowanych standardach IESSA określają, że świadczenie usług nieateistycznych klientowi atestacji zrównoważonego rozwoju może stwarzać zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad i dla niezależności. Świadczenie usług nieateistycznych na rzecz klienta badania koncentruje się na wpływie takich usług na sprawozdania finansowe. Podobnie IESBA uważa, że w kontekście usługi atestacji zrównoważonego rozwoju, świadczenie tych samych usług nieateistycznych może mieć wpływ na informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju, o których firma wyraża opinię. W związku z tym IESBA zgodziła się, że ogólne wymogi i materiały wspomagające zastosowanie określone w Rozdziale 600 Części 4A dla zleceń badania (takie jak zakaz przyjmowania odpowiedzialności zarządczej, „zakaz związany z zagrożeniem autokontroli” i komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór) mają również zastosowanie, gdy firma świadczy usługi nieateistyczne klientowi atestacji zrównoważonego rozwoju.
116. Proponowany Rozdział 5600 i jego podrozdziały zawierają również zaktualizowane przykłady, które są bardziej odpowiednie dla usług związanych ze zrównoważonym rozwojem.
117. Zobacz pytanie 15.

#### *Przykłady usług nieateistycznych*

118. Podrozdziały w Rozdziale 5600 odnoszą się do tych samych rodzajów usług nieateistycznych, co w standardach niezależności dla zleceń badania w Części 4A Kodeksu, z wyjątkiem:
- usług z zakresu rachunkowości i usług księgowych;
  - usług wyceny.
119. Zamiast na usługach z zakresu rachunkowości i usługach księgowych, proponowane standardy IESSA skupiają się szerzej na świadczeniu usług w zakresie danych i informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju na rzecz klienta atestacji zrównoważonego rozwoju, ponieważ usługi te mogą mieć wpływ na informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju, o których firma wyraża opinię.<sup>44</sup> Świadczenie usług z zakresu rachunkowości i usług księgowych na rzecz klienta atestacji zrównoważonego rozwoju jest traktowane jako jeden rodzaj usług w zakresie danych i informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju<sup>45</sup> (zob. Podrozdział 5601 w Sekcji 1)

---

<sup>44</sup> Międzynarodowe standardy niezależności w proponowanych standardach IESSA zabraniają firmom świadczenia usług z zakresu danych i informacji na temat zrównoważonego rozwoju na rzecz klienta atestacji zrównoważonego rozwoju, tylko wówczas, gdy taka usługa może być istotna dla informacji na temat zrównoważonego rozwoju, o których firma wyraża opinię. Jeżeli firma wyraża wniosek atestacyjny tylko w odniesieniu do niektórych kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, na przykład kwestii związanych z klimatem, a świadczyła również usługi w zakresie informacji o zrównoważonym rozwoju w odniesieniu do sprawozdawczości w innych kwestiach (np. różnorodności, równości i inkluzywności (ang. DEI)), które nie wchodzą w zakres usługi atestacji zrównoważonego rozwoju, świadczenie takiej usługi nie stwarza zagrożenia autokontroli. Chociaż świadczenie usług w zakresie danych i informacji na temat zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do informacji, które nie podlegają atestacji zrównoważonego rozwoju, nie jest zabronione w Podrozdziale 5601, firma nadal będzie musiała ocenić i zareagować na wszelkie inne zagrożenia wynikające ze świadczenia tej usługi na rzecz klienta. (Zobacz paragrafy R5601.5 i R5601.6 w Sekcji 1)

120. Grupa doradcza ds. zrównoważonego rozwoju wskazała, że poza usługami wyceny, świadczenie innych usług nieatestacyjnych na rzecz klienta atestacji zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do przyszłych zmian wartości niepieniężnych, takich jak usługi szacowania lub inne usługi prognozowania (np. usługa obejmująca szacowanie ilości niebezpiecznych substancji wytwarzanych w procesie produkcyjnym), może również stwarzać zagrożenia dla niezależności. Biorąc pod uwagę podobieństwa między usługami szacowania, prognozowania i innymi podobnymi rodzajami usług a usługami wyceny, IESBA proponuje odniesienie się do tych usług w tym samym podrozdziale, co do usług „wyceny”. (Zobacz Podrozdział 5603.)
121. Zobacz pytanie 16 dotyczące listy konkretnych usług nieatestacyjnych, których dotyczą Podrozdziały 5601-5610.

#### *Istotność*

122. Rozdział 5600 w proponowanych standardach IESSA, oparty na Rozdziale 600 w Części 4A, omawia również elementy, które mają pomóc firmom w identyfikacji różnych zagrożeń, które mogą powstać w wyniku świadczenia usług nieatestacyjnych klientowi atestacji zrównoważonego rozwoju. Jednym z takich elementów jest rozważenie, czy wynik usługi będzie miał istotny wpływ na informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju. Ponieważ Międzynarodowe standardy niezależności w proponowanych standardach IESSA mają zastosowanie niezależnie od ramowych założeń sprawozdawczości stosowanych przez jednostkę sprawozdawczą lub standardów atestacji zrównoważonego rozwoju stosowanych przez firmę, określenie istotności oraz tego, czy jest to pojedyncza, czy podwójna istotność, będzie zależęło od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości lub standardów atestacji (na przykład istotność w dyrektywie CSRD lub w standardach wydanych przez Międzynarodową Radę ds. Standardów Zrównoważonego Rozwoju (International Sustainability Standards Board, ISSB)). (Zobacz paragraf 5600.11 A1 w Sekcji 1.)

Kwestie niezależności pojawiające się, gdy firma wykonuje zarówno badanie, jak i usługi atestacji zrównoważonego rozwoju dla tego samego klienta

123. Międzynarodowe standardy niezależności w proponowanych standardach IESSA odnoszą się również do pewnych kwestii niezależności i zawierają związane z tym wytyczne, gdy firma wykonuje zarówno badanie, jak i usługi atestacji zrównoważonego rozwoju dla tego samego klienta. Zobacz pytanie 17.

#### *Wynagrodzenia*

124. Jako zabezpieczenie niezależności, standardy niezależności dotyczące zleceń badania sprawozdań finansowych w obowiązującej Części 4A wymagają od firmy odniesienia się do zagrożeń dla niezależności wynikających z otrzymywania przez firmę wynagrodzenia za usługi inne niż badanie, w tym wynagrodzenia za usługi atestacyjne. IESBA wzięła pod uwagę fakt, że w praktyce badanie i usługi atestacyjne w zakresie zrównoważonego rozwoju są zazwyczaj nadal odrębnymi zleceniami, a w jurysdykcjach, które wymagają ujawniania wynagrodzeń, organy nadzoru zazwyczaj nakazują ujawnianie wyłącznie wynagrodzeń za badanie.
125. Chociaż celem IESBA jest zapewnienie równoważności pomiędzy standardami niezależności dla zleceń badania i standardami niezależności dla zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju, IESBA przeanalizowała możliwość występowania zagrożeń wynikających z obawy o potencjalną utratę zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju jako odrębnego zlecenia (na przykład, jeśli firma miałaby wyrazić opinię z zastrzeżeniem z badania sprawozdania finansowego), co mogłoby wpłynąć na obiektywizm firmy. IESBA wzięła również pod uwagę fakt, że może istnieć przekonanie, że firma lub firma należąca do sieci koncentruje się na relacji atestacji zrównoważonego rozwoju ze szkodą dla zlecenia badania lub *vice versa*. W związku z tym, jeśli biegły rewident świadczy na rzecz klienta również usługi w zakresie zrównoważonego rozwoju, Część 4A wymaga, aby firma ujawniła wynagrodzenie za takie usługi jako wynagrodzenie za usługi inne niż

<sup>45</sup> Ponadto Podrozdział 5601 nie odzwierciedla wyjątku przewidzianego w paragrafie R601.7 dla usług w zakresie rachunkowości i usług księgowych w Części 4A. IESBA zatwierdziła ten wyjątek, aby odnieść się do konkretnych okoliczności jurysdykcyjnych, które nie są istotne w kontekście usług atestacji zrównoważonego rozwoju.

badanie sprawozdań finansowych i rozważyła zastosowanie zabezpieczeń dotyczących proporcji wynagrodzenia za usługi inne niż badanie do wynagrodzenia za badanie.

126. Jeżeli firma świadczy zarówno usługi badania sprawozdań finansowych, jak i usługi atestacji zrównoważonego rozwoju, Międzynarodowe standardy niezależności w Części 5 zalecają firmom, aby stosowały przepisy Rozdziału 410 w Części 4A dotyczące oceny zagrożeń, jakie wywołuje stosunek wynagrodzenia za usługi inne niż badanie sprawozdań finansowych, w tym usługi atestacyjne, takie jak usługi atestacji zrównoważonego rozwoju, do wynagrodzenia za badanie sprawozdań finansowych. (Zobacz paragraf 5410.11 A1 w Sekcji 1.)
127. Obowiązujące wytyczne w Rozdziale 410 w Części 4A odnoszące się do oceny poziomu zagrożeń wywoływanych przez stosunek wynagrodzeń określają, że dokonując takiej oceny, należy wziąć pod uwagę charakter, zakres i cel usług innych niż badanie. IESBA proponuje wprowadzenie w tym punkcie zmiany wynikającej z nowelizacji postanowień w celu wyjaśnienia jego zastosowania do usług atestacji zrównoważonego rozwoju. W okolicznościach, w których duża część wynagrodzenia, w stosunku do wynagrodzenia za badanie, jest generowana przez świadczenie usługi atestacji zrównoważonego rozwoju zgodnie z Częścią 5, biegły rewident może stwierdzić, że poziom zagrożeń jest akceptowalny, zwłaszcza jeśli wykonania przez biegłego rewidenta zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju wymagają przepisy prawa lub regulacje. (Zobacz paragraf 410.11 A2 w Sekcji 3.)
128. IESBA zwraca uwagę, że postanowienia Części 4A dotyczące stosunku wynagrodzeń nie zawierają żadnych zakazów, progów ani limitów wynagrodzeń. Rozdział 410 zawiera wytyczne dla firm dotyczące oceny poziomu zagrożeń, które mogą powstać w związku ze stosunkiem wynagrodzeń oraz wskazówki pomocne w takiej ocenie. Niemniej jednak IESBA uważa, że Część 5 musi uwzględniać potencjalne zagrożenia dla niezależności związane ze świadczeniem przez tę samą firmę zarówno usług badania, jak i usług atestacji zrównoważonego rozwoju, a także wskazywać firmie, jak ocenić poziom takich zagrożeń i w razie potrzeby im przeciwdziałać. IESBA nie uważa, aby wytyczne te mogły utrudnić rozwój rynku usług atestacji zrównoważonego rozwoju lub zniechęcały do podejmowania działań w kierunku zintegrowanej sprawozdawczości.
129. IESBA oczekuje na opinie respondentów na temat proponowanego podejścia dotyczącego stosunku wynagrodzeń otrzymywanych z tytułu zleceń badania i usług atestacji zrównoważonego rozwoju.

#### *Długotrwałe powiązanie*

130. Jeżeli biegły rewident staje się w późniejszym okresie dostawcą usług atestacji zrównoważonego rozwoju (lub *vice versa*) na rzecz tego samego klienta, długotrwała relacja może stwarzać zagrożenia dla niezależności wynikające z nadmiernej zażyłości i czerpania korzyści własnych. W związku z tym IESBA proponuje, aby standardy niezależności dotyczące badania i usług atestacji zrównoważonego rozwoju uwzględniały takie zagrożenia. (Zob. proponowany Rozdział 5540 w Sekcji 1)
131. Podejście to skutkuje proponowanymi zmianami wynikającymi z nowelizacji innych postanowień w Rozdziale 540 w Części 4A, mającymi zastosowanie do zleceń badania. (Zob. proponowane zmiany w Rozdziale 540 w Części 4A w Sekcji 3)

### **III. SPRAWOZDAWCZOŚĆ ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU**

132. Niniejszy Rozdział obejmuje Sekcję 4 Projektu standardu do dyskusji i pytania od 20 do 23.

#### **A. Ogólne informacje**

##### **Zakres zmian związanych ze sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju**

133. IESBA rozważyła, czy opracować standardy etyki dla sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, które miałyby zastosowanie do wszystkich podmiotów sporządzających informacje na temat zrównoważonego rozwoju (tj. standardy niezależne od zawodu). Oznaczałoby to, że wszystkie podmioty sporządzające, składające i dokonujące atestacji informacji na temat zrównoważonego rozwoju, niezależnie od ich zawodu lub dziedziny, mogłyby być objęte tymi samymi stałymi standardami etyki (w tym niezależności) wydanymi przez IESBA.

134. Dostrzegając korzyści płynące z tego, że wszystkie podmioty sporządzające raporty w zakresie zrównoważonego rozwoju podlegałyby tym samym stałym standardom etyki, IESBA zdecydowała jednak ograniczyć zakres obecnego projektu do opracowania standardów etyki dla sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju sporządzanej przez zawodowych księgowych. Podejmując tę decyzję, IESBA wzięła pod uwagę następujące kwestie:
- Nie było aktualnie pilnego zapotrzebowania ze strony międzynarodowych organów nadzoru do opracowania niezależnych od zawodu standardów etyki dla sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.
  - Uczestnicy globalnego okrągłego stołu poświęconego zrównoważonemu rozwojowi nie wyrazili silnego poparcia dla opracowania przez IESBA niezależnych od zawodu standardów etyki dla sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju ze względu na wątpliwości co do egzekwowalności takich standardów w odniesieniu do podmiotów niebędących zawodowymi księgowymi, a także inne czynniki, takie jak aktualne stosowanie kodeksów ładu korporacyjnego przez organy nadzoru w wielu jurysdykcjach.
  - Potrzeba rozszerzenia zakresu obecnej Części 2 na wszystkie podmioty sporządzające raporty zrównoważonego rozwoju jest znacznie szerszą kwestią strategiczną, której rozważenie przez IESBA będzie wymagało więcej czasu a także przeprowadzenia dyskusji z szerokim gronem interesariuszy.
135. Opracowując swoją strategię i plan prac<sup>46</sup>, IESBA zauważyła, że występuje publiczne oczekiwanie, że wszystkie podmioty sporządzające informacje finansowe i niefinansowe będą podlegały tym samym wysokim standardom etyki. W związku z tym IESBA zgodziła się, że w interesie publicznym leży zbadanie możliwości rozszerzenia oddziaływania Kodeksu poza zawód księgowy jako kluczowego obszaru strategicznego. IESBA podjęła już pierwszy krok na tej drodze, opracowując niezależne od zawodu standardy etyki (w tym niezależności) dla usług atestacji zrównoważonego rozwoju w ramach obecnego projektu dotyczącego zrównoważonego rozwoju. W ramach podejścia etapowego, IESBA podejmie kolejny krok i skupi się na informacjach dotyczących zrównoważonego rozwoju w ramach nowego strumienia prac w celu przeanalizowania możliwości opracowania niezależnych od zawodu standardów etyki dotyczących sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Prace rozpoczną się po zakończeniu tego projektu w 2024 roku. Zobacz pytanie 20.

#### **Standardy neutralne w stosunku do ramowych założeń**

136. Zgodnie z podejściem przyjętym w obowiązującym Kodeksie proponowane zmiany dotyczące sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zostały opracowane tak, aby były neutralne w stosunku do ramowych założeń, odpowiednie do stosowania niezależnie od ramowych założeń stosowanych przy sporządzaniu informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, takich jak wydane przez ISSB standardy MSSF dotyczące ujawniania informacji o zrównoważonym rozwoju, standardy Global Reporting Initiative (GRI) i Europejskie Standardy Sprawozdawczości w zakresie Zrównoważonego Rozwoju (ESRS) wydane przez EFRAG.
137. Na przykład proponowana definicja informacji o zrównoważonym rozwoju (zob. paragrafy 24 do 26) jest sformułowana szeroko, aby wyodrębnić takie informacje niezależnie od zastosowanych ramowych założeń i obejmuje informacje o zrównoważonym rozwoju „sporządzone do celów wewnętrznych lub do obowiązkowego lub dobrowolnego ujawnienia”.

#### **Uwzględnienie ramowych założeń w zakresie interesu publicznego**

138. IESBA jest zdania, że proponowane zmiany związane ze sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju są

<sup>46</sup> Nowa strategia i plan prac na lata 2024-2027 zostały zatwierdzone przez IESBA w grudniu 2023 r. (zob. [punkt 2-H.1 porządku obrad](#) posiedzenia IESBA w grudniu 2023 r.). Oczekuje się, że strategia i plan prac zostaną opublikowane w kwietniu 2024 r., pod warunkiem zatwierdzenia przez PIOB należytego procesu.

zgodne z interesem publicznym, biorąc pod uwagę cechy ramowych założeń interesu publicznego (zobacz pytanie 21), w szczególności, jeżeli chodzi o:

- *Spójność* z całością standardów IESBA, jednocześnie uznając fakt, że obecne Części 2 i 3 zawierają już solidny zestaw standardów określających kwestie etyczne w odniesieniu do czynności wykonywanych przez zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwie oraz usług świadczonych przez zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód.
- *Adekwatność, klarowność i zwięzłość* standardów, w szczególności poprzez podanie tylko tych kwestii i przykładów, które są niezbędne do dostosowania Części 1-3 do potrzeb sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.
- *Możliwość wdrożenia i egzekwowania*, w szczególności poprzez zachowanie integralności Części 1-3 i wprowadzanie określonych zmian tylko tam, gdzie to konieczne.

## **B. Istotne kwestie**

139. Szybko zmieniający się ekosystem globalnych i krajowych standardów zrównoważonego rozwoju oraz jakościowy i wybiegający w przyszłość charakter informacji o zrównoważonym rozwoju skutkują zwiększonymi wyzwaniem, złożonością i niepewnością w sporządzaniu lub prezentowaniu informacji o zrównoważonym rozwoju. W związku z tym przy wykonywaniu takich czynności kluczową rolę odgrywają roztropność zawodowych księgowych i ich zawodowy osąd.

140. Obecne Części 1-3 Kodeksu zawierają już solidne standardy odnoszące się do kwestii etycznych, które mogą pojawić się podczas prowadzenia sprawozdawczości finansowej lub niefinansowej. W związku z tym IESBA nie uważa, aby konieczne były istotne zmiany w celu uwzględnienia kwestii etycznych specyficznych dla sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. Jednakże, aby zapewnić, że Części te pozostają odpowiednie do swojego celu, IESBA proponuje włączenie odniesień do zrównoważonego rozwoju tam, gdzie ma to zastosowanie, a także weryfikację przykładów i dodanie nowych odnoszących się do:

- postępowania mającego na celu wprowadzenie w błąd w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;
- kwestii dotyczących łańcucha wartości istotnych dla sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju; oraz
- faktu, że informacje o zrównoważonym rozwoju odnoszą się do przyszłości.

### **Proponowane zmiany w Rozdziale 220<sup>47</sup>**

141. Rozdział 220 Kodeksu zawiera wytyczne dla zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwie na wszystkich szczeblach organizacji zatrudniającej, gdy są oni zaangażowani w sporządzanie i prezentowanie informacji finansowych lub niefinansowych, zarówno w organizacji, jak i poza nią. W związku z tym znaczna część proponowanych zmian dotyczących sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju została wprowadzona w Rozdziale 220. Zmiany dotyczyły przykładów postępowania mającego na celu wprowadzenie w błąd w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, łańcucha wartości i informacji dotyczących przyszłości (patrz dalsze omówienie poniżej). Inne proponowane zmiany w tym rozdziale obejmują:

- Wyjaśnienie, że sporządzenie i prezentacja informacji:
  - odnosi się nie tylko do stanu rzeczy w jednostce, ale także do jej działalności, która obejmuje na przykład jej usługi lub produkty (zob. paragraf 220.3 A2); oraz
  - obejmuje gromadzenie informacji, na przykład z łańcucha wartości jednostki oraz pomiar informacji, na przykład za pomocą metod pomiaru, metryk i szacunków (zob. paragraf 220.3 A3).
- Rozszerzenie obecnego wymogu, zgodnie z którym sporządzając lub prezentując informacje, zawodowy księgowy musi kierować się zawodowym osądem, aby obejmował on także:

<sup>47</sup> Rozdział 220 „Sporządzanie i prezentacja informacji”



- wyraźne opisanie wpływu transakcji lub działań biznesowych, ponieważ wpływ ten jest ważnym aspektem niektórych ramowych założeń sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (takich jak GRI i ESRS) (zob. pkt R220.4(c)(ii)); oraz
- gromadzenie i pomiar informacji w terminowy i właściwy sposób (zobacz punkt R220.4(c)(iii)).
- Rozszerzenie rodzajów informacji, których udokumentowanie zawodowy księgowy powinien rozważyć, o analizy, założenia, osądy i decyzje zawodowego księgowego podczas sporządzania lub prezentowania informacji (zob. paragraf 220.11 A1).

142. Zobacz pytanie 22.

#### **Postępowanie mające na celu wprowadzenie w błąd w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju**

143. Postępowanie mające na celu wprowadzenie w błąd w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju może wynikać z celowego wprowadzania w błąd innych osób lub niewłaściwego korzystania z uznaniowości prezentacji w celu fałszywego przedstawienia poziomu odpowiedzialności organizacji z perspektywy zrównoważonego rozwoju (na przykład „greenwashing”) lub celowego pomijania pewnych informacji na temat zrównoważonego rozwoju w celu uniknięcia kontroli działań organizacji w tym obszarze (na przykład „greenhushing”).
144. Zawodowi księgowi nie mogą celowo sporządzać lub prezentować informacji w sposób wprowadzający inne osoby w błąd lub pomijać czegokolwiek, co sprawiałoby, że informacje wprowadzałyby w błąd (patrz punkty R220.4(b) i (d)). Zaproponowany nowy przykład ilustruje, w jaki sposób informacje na temat zrównoważonego rozwoju mogą być celowo sporządzane lub prezentowane w celu wprowadzenia w błąd poprzez szereg praktyk, takich jak pomijanie informacji, podawanie nieprawdziwych informacji, niepoprawne obliczenia lub nadmierne / niedostateczne podkreślanie pewnych informacji (zob. paragraf 220.4 A1).
145. Obowiązujące ramowe założenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju mogą dopuszczać różne działania, takie jak alternatywne metody pomiaru lub jednostka może dobrowolnie stosować takie ramowe założenia lub wdrożyć własne, zdefiniowane przez jednostkę. Sytuacje te wymagają od zawodowych księgowych pewnej uznaniowości przy dokonywaniu zawodowych osądów. W związku z tym przykłady zaproponowane w paragrafie 220.5 A1 pokazują, w jaki sposób taka uznaniowość może zostać nadużyta w celu wprowadzenia innych w błąd lub fałszywego przedstawienia informacji na temat zrównoważonego rozwoju, co stanowi naruszenie paragrafu R220.5.
146. Projekt standardu do dyskusji zawiera również nowe przykłady nacisku wywieranego na zawodowego księgowego w kontekście sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, który może skutkować naruszeniem podstawowych zasad, na przykład nacisku na fałszywe przedstawienie, w jaki sposób jednostka jest dostosowana do swoich celów zrównoważonego rozwoju lub je osiąga, oraz manipulowanie informacjami dotyczącymi zrównoważonego rozwoju w celu uniknięcia kar za naruszenia przepisów prawa i regulacji w zakresie ochrony środowiska (zob. paragraf 270.3 A2).

#### **Kwestie dotyczące łańcucha wartości**

147. Gromadzenie i wykorzystywanie danych pochodzących z łańcucha wartości w celu sporządzenia lub prezentacji informacji na temat zrównoważonego rozwoju może stwarzać problemy etyczne dla zawodowych księgowych. Opinie uzyskane podczas globalnych obrad okrągłego stołu poświęconych zrównoważonemu rozwojowi obejmowały pogląd, że sporządzający powinni w przejrzysty sposób informować o dostępności i braku danych, oraz że złożoność łańcucha wartości może powodować trudności w gromadzeniu wiarygodnych danych.
148. Sporządzając lub prezentując informacje, zawodowi księgowi powinni unikać ulegania nadmiernemu wpływowi lub polegania na osobach, organizacjach lub technologiach (zobacz punkt R220.4(e)). Zaproponowany nowy przykład ilustruje, że brak analizy źródła, istotności i wystarczalności danych od dostawcy, które są wykorzystywane do sporządzania lub prezentowania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, skutkowałby nadmiernym poleganiem na organizacji (zob. paragraf 220.4 A3). Przykład ten opiera się na występującym w Kodeksie wymogu, aby zawodowi księgowi posiadali dociekliwy umysł, co jest warunkiem wstępnym zrozumienia znanych faktów i okoliczności i obejmuje analizę źródła, istotności i wystarczalności

uzyskanych informacji (zob. dotychczasowe paragrafy R120.5 i 120.5 A1).

149. IESBA uważa również, że ilościowe i jakościowe cechy łańcucha wartości klienta mogą mieć wpływ na dokonywaną przez zawodowego księgowego ocenę poziomu zagrożeń dla przestrzegania podstawowych zasad (zob. proponowane paragrafy 300.7 A4a i 320.3 A4). Przykład w paragrafie 300.7 A4a podkreśla, że zagrożenie dla przestrzegania zasad kompetencji zawodowych i należytej staranności może powstać, gdy informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju pochodzą od wielu dostawców, którzy są rozproszeni geograficznie lub gdy są sporządzane zgodnie z różnymi ramowymi założeniami sprawozdawczości. IESBA uważa, że sytuacje te mogą negatywnie wpływać na zdolność zawodowego księgowego do starannego i zgodnego z obowiązującymi standardami technicznymi i zawodowymi działania (zob. dotychczasowy punkt R113.1(b)) w sposób ostrożny, dokładny i terminowy (zob. dotychczasowy paragraf 113.1 A3). Sytuacje te mogą również ograniczyć zdolność zawodowego księgowego do zdobywania i utrzymywania zawodowej wiedzy i umiejętności (zob. dotychczasowy punkt R113.1) w ramach niezliczonych zbiorów wymogów.
150. Relacje z podmiotami w łańcuchu wartości mogą również wywoływać zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad, na przykład zagrożenie czerpania korzyści własnych wynikające z posiadania przez zawodowego księgowego zatrudnionego w przedsiębiorstwie udziałów finansowych w spółce dostawcy organizacji zatrudniającej, w przypadku, gdy na dostawcę tego mają wpływ praktyki zrównoważonego rozwoju organizacji zatrudniającej (zob. proponowany przykład w paragrafie 200.6 A1(a)).

### **Informacje dotyczące przyszłości**

151. Fundamentalnym aspektem sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju są informacje dotyczące przyszłości. Jednak nieodłączna niepewność takich informacji stwarza potencjalne problemy etyczne. Na przykład nadmierny optymizm w analizie szacunków i informacji dotyczących przyszłości, które z natury są bardziej jakościowe i oparte na narracji, może prowadzić do „greenwashingu”.
152. W związku z tym IESBA zaproponowała nowy przykład w paragrafie 220.5 A1 dotyczący tego, w jaki sposób uznaniowość w sporządzaniu informacji dotyczących przyszłości może być nadużywana w celu osiągnięcia niewłaściwych wyników. Przykład ten został opracowany z myślą o szerszym zastosowaniu poza sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju, ponieważ informacje dotyczące przyszłości są istotne dla różnych rodzajów informacji, w tym finansowych.
153. IESBA uważa również, że ostatnie zmiany do Kodeksu związane z technologią, dotyczące wpływu złożoności i zarządzania nią<sup>48</sup> zawierają użyteczne wytyczne dla zawodowych księgowych, na których można opierać się przy wykorzystywaniu informacji dotyczących przyszłości. Postanowienia te podkreślają, że złożoność, niezależnie od tego, czy jest związana z technologią, czy nie, jest czynnikiem, który należy brać pod uwagę przy dokonywaniu zawodowego osądu. Wyjaśniają też, że złożoność wynika „ze złożonego efektu interakcji i zmian elementów faktów i okoliczności, które są niepewne oraz zmiennych i założeń, które są wzajemnie powiązane lub współzależne.”<sup>49</sup>
154. Zobacz pytanie 22.

### **Pozostałe kwestie**

155. IESBA proponuje również dodanie szeregu przykładów i pojęć związanych ze sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju do Części 1-3 obowiązującego Kodeksu. Są to:
- Komitet ds. zrównoważonego rozwoju jako kolejny przykład podgrupy osób sprawujących nadzór, obok komitetu badania lub indywidualnych członków grona osób sprawujących nadzór (zob. paragrafy 200.9 A2 i 300.9 A2).

<sup>48</sup> Paragrafy od 120.5 A6 do 120.5 A8 wprowadzone w dokumencie IESBA [Final Pronouncement April 2023 Technology-related Revisions to the Code](#) obowiązującym od 15 grudnia 2024 r.

<sup>49</sup> Paragraf 120.5 A6.

- Praktyk atestacji zrównoważonego rozwoju jako potencjalna ścieżka dla zawodowego księgowego do zgłaszania obaw dotyczących wprowadzających w błąd informacji lub nacisków na naruszenie podstawowych zasad (zob. paragrafy 220.9 A2 i 270.3 A4).
- Identyfikacja zagrożeń dla przestrzegania podstawowych zasad (zob. paragrafy 200.6 A1 i 300.6 A1) oraz nacisków, które mogą skutkować zagrożeniami dla przestrzegania podstawowych zasad (zob. paragraf 270.3 A2).
- Przykłady okoliczności związanych z interesami finansowymi, wynagrodzeniem i zachętami, które mogą wywoływać zagrożenie czerpania korzyści własnych (zob. paragraf 240.3 A2).

156. Zobacz pytanie 22.

#### **IV. WYKORZYSTANIE PRACY ZEWNĘTRZNEGO EKSPERTA**

157. Niektóre postanowienia Rozdziału 5320 i Rozdziału 5390 proponowanych Standardów IESSA (w Sekcji 1) oraz zmiany w części „Wykorzystanie pracy innych osób” w Rozdziale 220 i „Wykorzystanie pracy eksperta” w Rozdziale 320 (w Sekcji 4) (wszystkie zaznaczone w tekście szarym kolorem) zostały opracowane w ramach projektu „Wykorzystanie pracy ekspertów”. Aby zapoznać się z uzasadnieniem, zobacz Projekt do dyskusji<sup>50</sup> dotyczący „Wykorzystania pracy ekspertów”. Wszelkie uwagi dotyczące tych propozycji powinny zostać przekazane w odpowiedzi na publikację tego Projektu.

#### **V. ANALIZA OGÓLNEGO WPŁYWU PROPONOWANYCH ZMIAN**

158. IESBA uważa, że proponowane standardy IESSA i inne zmiany w Kodeksie mają kluczowe znaczenie dla osiągnięcia publicznego zaufania do atestacji i sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i będą wspierać rozwój rynku usług atestacyjnych. IESSA ma w szczególności na celu odpowiedź na międzynarodowe wezwanie regulacyjne do opracowania solidnych standardów etyki (w tym niezależności), które mogłyby być stosowane przez wszystkich praktyków atestacji zrównoważonego rozwoju w celu wspierania niezależnych, wysokiej jakości usług i spójnych praktyk.

159. Zgodnie z przyjętym podejściem zachowania równoważności postanowień IESBA uważa, że praktycy, którzy są już zaznajomieni z obecnym Kodeksem (np. audytorzy sprawozdań finansowych i inni praktycy wykonujący zlecenia, w przypadku których istnieje wymóg przestrzegania obecnego Kodeksu lub innych wymogów, które są co najmniej tak samo rygorystyczne, np. MSUA 3000 (zmieniony)<sup>51</sup>), mogą wdrożyć nowe standardy bez ponoszenia znaczących kosztów związanych z zapoznaniem się z nowymi wymogami. Niemniej jednak jest kilka obszarów, na które standardy IESSA będą miały wpływ. Są to m.in.:

- Fragmenty Kodeksu w Częściach 2 i 3 dotyczące naruszenia przepisów prawa i regulacji, w szczególności nowy wymóg w Części 3, aby biegły rewident rozważył przekazanie informacji o faktycznych lub podejrzewanych naruszeniach przepisów prawa i regulacji praktykowi atestacji zrównoważonego rozwoju (zob. paragrafy od 56 do 63 powyżej).
- Postanowienia Rozdziale 5405 dotyczące zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju grupy. (W przypadku zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju grupy wykonywanych zgodnie ze standardami IAASB, obecnie nie ma standardu równoważnego do MSB 600 (zmienionego), który miałby zastosowanie do badania sprawozdań finansowych grupy; takie zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju grupy będą objęte w sposób ogólny i nadrzędny proponowanym przez IAASB standardem ISSA 5000.)
- Postanowienia dotyczące różnych granic sprawozdawczości w kontekście zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju, które zajmują się kwestią niezależności podczas wykonywania prac

<sup>50</sup> [Projekt do dyskusji dotyczący Wykorzystania pracy eksperta zewnętrznego.](#)

<sup>51</sup> Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000 (zmieniony) „Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych”

atestacyjnych w podmiocie należącym do łańcucha wartości lub w odniesieniu do niego (Rozdziały 5407 i 5700).

160. W przypadku praktyków atestacji zrównoważonego rozwoju, którzy nie są ani zawodowymi księgowymi, ani innymi praktykami wykonującymi zlecenia zgodnie ze standardami atestacyjnymi, które wymagają zgodności z obowiązującym Kodeksem, proponowane standardy IESSA będą stanowiły nowy i kompleksowy zestaw standardów etyki (w tym niezależności). Jest prawdopodobne, że wdrożenie proponowanych standardów IESSA spowoduje wzrost kosztów, w tym w odniesieniu do wdrożenia nowych (lub znacząco zaktualizowanych) polityk i procedur, podnoszenia świadomości i inicjatyw szkoleniowych. IESBA planuje wydać niewiążące wytyczne dla osób, które nie są zaznajomione z Kodeksem, aby pomóc im w poruszaniu się po IESSA.
161. W odniesieniu do zmian w dotychczasowym Kodeksie w celu odzwierciedlenia aspektów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju IESBA przewiduje, że zawodowi księgowi poniosą koszty wdrożenia związane z edukacją i szkoleniami, których nie można uznać za błaha. Wynika to z potrzeby pełnego zrozumienia przez nich charakteru i zakresu nowych oczekiwań etycznych związanych z proponowanymi zmianami w Kodeksie w celu odzwierciedlenia kwestii dotyczących sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.
162. IESBA spodziewa się, że krajowe organy ustanawiające standardy, organizacje zawodowych księgowych i inne zainteresowane strony również poniosą koszty związane z przyjęciem i wdrożeniem, w tym koszty ewentualnych tłumaczeń oraz działań edukacyjnych i szkoleniowych.

## VI. HARMONOGRAM PROJEKTU I DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

163. Orientacyjny harmonogram realizacji tego projektu przedstawiono poniżej.

Orientacyjny harmonogram	Kamień milowy
maj 2024 r.	<ul style="list-style-type: none"><li>termin zgłaszania uwag do Projektu do dyskusji</li></ul>
czerwiec 2024 r.	<ul style="list-style-type: none"><li>wstępne podsumowanie wybranych odpowiedzi przesłanych do IESBA</li></ul>
wrzesień 2024 r.	<ul style="list-style-type: none"><li>pełny przegląd uwag respondentów przez IESBA i pierwsze czytanie zmienionych propozycji</li></ul>
październik 2024 r.	<ul style="list-style-type: none"><li>omówienie istotnych kwestii wynikających z poddania projektu pod dyskusję z Radą doradczą interesariuszy IESBA (Stakeholder Advisory Council, SAC)</li></ul>
grudzień 2024 r.	<ul style="list-style-type: none"><li>zatwierdzenie ostatecznej wersji przez IESBA</li></ul>

164. IESBA będzie współpracowała z IAASB w celu uzgodnienia dat wejścia w życie ostatecznej wersji projektu IESBA oraz ISSA 5000.

## VII. PRZEWODNIK DLA RESPONDENTÓW

165. IESBA oczekuje na uwagi dotyczące wszystkich kwestii poruszonych w Projekcie do dyskusji, ale w szczególności kwestii wskazanych w prośbie o konkretne uwagi poniżej. Uwagi są najbardziej pomocne, gdy odnoszą się do konkretnych paragrafów, zawierają uzasadnienie i w stosownych przypadkach zawierają konkretne sugestie dotyczące wszelkich proponowanych zmian w brzmieniu. Jeżeli respondent zgadza się z propozycjami zawartymi w niniejszym Projekcie do dyskusji, pomocne będzie poinformowanie o tym IESBA.

## Zaproszenie do zgłaszania konkretnych uwag

166. IESBA oczekuje na uwagi dotyczące wymienionych poniżej konkretnych kwestii. W przypadku, gdy respondent nie zgadza się z propozycją, pomocne będzie wyjaśnienie, dlaczego i przedstawienie sugestii innych sposobów rozwiązania danej kwestii.

### Atestacja zrównoważonego rozwoju

#### **Główne cele IESSA**

1. Czy zgadzają się Państwo ze stwierdzeniem, że propozycje zawarte w Sekcji 1 Projektu standardu do dyskusji są:
  - (a) równoważne ze standardami etyki i niezależności dla zleceń badania w obowiązującym Kodeksie? [Zob. paragrafy 19 i 20 niniejszego dokumentu]
  - (b) niezależne od zawodu i neutralne w stosunku do ramowych założeń? [Zob. paragrafy 21 i 22 niniejszego dokumentu]
2. Czy zgadzają się Państwo ze stwierdzeniem, że propozycje zawarte w Sekcji 1 Projektu standardu do dyskusji odpowiadają interesowi publicznemu, biorąc pod uwagę cechy jakościowe ramowych założeń w zakresie interesu publicznego? [Zob. paragraf 23 niniejszego dokumentu]

#### **Definicja informacji o zrównoważonym rozwoju**

3. Czy zgadzają się Państwo z definicją „informacji o zrównoważonym rozwoju” zawartą w Sekcji 2 Projektu do dyskusji? [Zob. paragrafy od 24 do 26 niniejszego dokumentu]

#### **Zakres proponowanych standardów IESSA w Części 5**

4. IESBA proponuje, aby standardy etyki w nowej Części 5 (Sekcja 1 Projektu do dyskusji) obejmowały nie tylko wszystkie zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju świadczony na rzecz klientów atestacji zrównoważonego rozwoju, ale także wszystkie inne usługi świadczony na rzecz tych samych klientów atestacji zrównoważonego rozwoju. Czy zgadzają się Państwo z proponowanym zakresem standardów etyki w Części 5? [Zob. paragrafy od 30 do 36 niniejszego dokumentu]
5. IESBA proponuje, aby *Międzynarodowe standardy niezależności* w Części 5 miały zastosowanie do usług atestacji zrównoważonego rozwoju, w przypadku których występuje taki sam poziom zainteresowania publicznego jak w przypadku badania sprawozdań finansowych. Czy zgadzają się Państwo z proponowanymi kryteriami dla takich zleceń w paragrafie 5400.3a? [Zob. paragrafy od 38 do 43 niniejszego dokumentu]

#### **Struktura Części 5**

6. Czy zgadzają się Państwo z propozycją umieszczenia Rozdziału 5270 w Sekcji 1 Projektu do dyskusji? [Zob. paragrafy od 46 do 48 niniejszego dokumentu]

#### **Naruszenia przepisów prawa i regulacji**

7. Czy zgadzają się Państwo z postanowieniami dodanymi do obecnego Rozdziału 360 (paragrafy od R360.18a do 360.18a A2 w Sekcji 3 Projektu do dyskusji) oraz w Rozdziału 5360 (paragrafy od R5360.18a do 5360.18a A2 w Sekcji 1 Projektu do dyskusji) określające, że biegły rewident i praktyk atestacji zrównoważonego rozwoju powinni rozważyć wzajemne informowanie się o (faktycznych lub podejrzewanych) naruszeniach przepisów prawa i regulacji? [Zob. paragrafy od 56 do 67 niniejszego dokumentu]
8. Czy zgadzają się Państwo z propozycją rozszerzenia zakresu obecnego wymogu, tak aby obejmował zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwie? (Zob. paragrafy R260.15 i 260.15 A1 w Sekcji 3 Projektu do dyskusji) [Zob. paragraf 68 niniejszego dokumentu]

**Ustalenie, czy jednostka jest jednostką zainteresowania publicznego (JZP)**

9. Czy w przypadku zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju, o których mowa w Części 5, zgadzają się Państwo z propozycją wykorzystania ustalenia, czy jednostka jest jednostką zainteresowania publicznego do celów badania sprawozdania finansowego jednostki? [Zob. paragrafy od 80 do 85 niniejszego dokumentu]

**Zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju grupy**

10. IESBA proponuje, aby *Międzynarodowe standardy niezależności* w Części 5 odnosiły się w szczególności do kwestii niezależności mających zastosowanie do zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju grupy. [Zob. paragrafy od 86 do 92 niniejszego dokumentu]
- (a) Czy popierają Państwo propozycję, aby Międzynarodowe standardy niezależności w Części 5 odnosiły się konkretnie do zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju grupy? Biorąc pod uwagę, jak może rozwinąć się praktyka w odniesieniu do zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju grupy, jakie praktyczne kwestie lub wyzwania przewidują Państwo w związku ze stosowaniem proponowanego Rozdziału 5405?
- (b) Jeśli popierają Państwo uwzględnienie zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju grupy w Międzynarodowych standardach niezależności w Części 5:
- (i) Czy zgadzają się Państwo, że postanowienia dotyczące niezależności mające zastosowanie do zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju grupy powinny być na tym samym poziomie i realizować te same cele, co postanowienia mające zastosowanie do zleceń badania sprawozdań finansowych grupy (zob. Rozdział 5405)?
- (ii) Czy zgadzają się Państwo z proponowanymi wymogami dotyczącymi komunikacji pomiędzy firmą wykonującą atestację zrównoważonego rozwoju grupy a firmami wykonującymi atestację zrównoważonego rozwoju części składowych grupy w zakresie odpowiednich postanowień dotyczących etyki, w tym niezależności, mających zastosowanie do zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju grupy? [Zob. paragraf 88 niniejszego dokumentu]
- (iii) Czy zgadzają się Państwo z proponowanymi definicjami terminów w kontekście zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju grupy (na przykład „zlecenie atestacji zrównoważonego rozwoju grupy” i „część składowa grupy”)?

**Wykorzystanie pracy innego eksperta**

11. Rozdział 5406 odnosi się do kwestii niezależności, które mają zastosowanie, gdy praktyk atestacji zrównoważonego rozwoju planuje wykorzystać pracę innego praktyka, który nie podlega jego kierownictwu, nadzorowi i weryfikacji, ale który wykonuje prace atestacyjne u klienta atestacji zrównoważonego rozwoju. Czy zgadzają się Państwo z proponowanymi postanowieniami dotyczącymi niezależności określonymi w Rozdziale 5406? [Zob. paragrafy od 93 do 101 niniejszego dokumentu]

**Usługi atestacyjne w podmiocie należącym do łańcucha wartości lub w odniesieniu do niego**

12. Czy zgadzają się Państwo z proponowaną definicją „łańcucha wartości” w kontekście zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju? [Zob. paragrafy 102 i 103 niniejszego dokumentu]
13. Czy popierają Państwo postanowienia Rozdziału 5407 dotyczące kwestii niezależności, gdy prace atestacyjne są wykonywane w podmiocie należącym do łańcucha wartości lub w odniesieniu do niego? [Zob. paragrafy od 104 do 110 niniejszego dokumentu]
14. W przypadku, gdy firma korzysta z pracy praktyka atestacji zrównoważonego rozwoju, który wykonuje prace atestacyjne w podmiocie należącym do łańcucha wartości, ale zachowuje wyłączną odpowiedzialność za raport atestacyjny dotyczący informacji o zrównoważonym rozwoju klienta atestacji zrównoważonego rozwoju:

- (a) Czy zgadzają się Państwo, że pewne interesy, relacje lub okoliczności pomiędzy firmą, firmą należącą do sieci lub członkiem zespołu atestacji zrównoważonego rozwoju a podmiotem należącym do łańcucha wartości może stwarzać zagrożenia dla niezależności firmy?
- (b) Jeżeli tak, to czy popierają Państwo podejście i wytyczne zaproponowane w Rozdziale 5700 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia, które mogą powstać w wyniku interesów, relacji lub okoliczności związanych z podmiotem należącym do łańcucha wartości? Jakie inne wytyczne mogłyby ewentualnie zawierać Część 5? [Zob. paragrafy od 111 do 114 niniejszego dokumentu]

#### **Świadczenie usług nieatestacyjnych na rzecz klientów atestacji zrównoważonego rozwoju**

- 15. *Międzynarodowe standardy niezależności* w Części 5 określają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych przez praktyka atestacji zrównoważonego rozwoju na rzecz klienta atestacji zrównoważonego rozwoju. Czy zgadzają się Państwo z postanowieniami Rozdziału 5600 (na przykład z „zakazem związanym z zagrożeniem autokontroli”, określeniem istotności jako czynnika i komunikacją z osobami sprawującymi nadzór)? [Zob. paragrafy 115 i 116 niniejszego dokumentu]
- 16. Punkty od 5601 do 5610 dotyczą określonych typów usług nieatestacyjnych. [Zob. paragrafy od 118 do 120 niniejszego dokumentu]
  - (a) Czy zgadzają się Państwo z zakresem takich usług i postanowieniami zawartymi w podpunktach?
  - (b) Czy istnieją inne usługi nieatestacyjne, które Część 5 powinna w szczególności uwzględnić w kontekście zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju?

#### **Kwestie niezależności pojawiające się, gdy firma wykonuje zarówno zlecenia badania, jak i atestacji zrównoważonego rozwoju na rzecz tego samego klienta**

- 17. Czy zgadzają się Państwo lub też mają inne poglądy na temat proponowanego w Części 5 podejścia do kwestii związanych z niezależnością, jakie mogą pojawić się, gdy praktyk atestacji zrównoważonego rozwoju przeprowadza również badanie sprawozdania finansowego klienta (ze szczególnym uwzględnieniem stosunku wynagrodzeń za zlecenia badania i atestacji zrównoważonego rozwoju oraz długotrwałej współpracy z klientem)? [Zob. paragrafy od 123 do 131 niniejszego dokumentu]

#### **Pozostałe kwestie**

- 18. Czy uważają Państwo, że dodatkowe wytyczne z perspektywy atestacji zrównoważonego rozwoju (w tym specyficzne dla zrównoważonego rozwoju przykłady kwestii, takich jak zagrożenia) w Sekcji 1 Projektu do dyskusji są adekwatne i klarowne? Jeśli nie, jakie mają Państwo sugestie dotyczące ulepszeń?
- 19. Czy są jakieś inne kwestie, które chciałby Państwo poruszyć w związku z pozostałymi propozycjami zawartymi w Sekcjach od 1 do 3 Projektu do dyskusji?

#### *Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju*

#### **Zakres zmian w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i poziom reakcji na zainteresowanie publiczne**

- 20. Czy mają Państwo jakieś poglądy na temat tego, w jaki sposób IESBA może podejść do swojego nowego strategicznego strumienia prac nad rozszerzeniem zakresu Kodeksu na wszystkich sporządzających informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju? [Zob. paragrafy od 133 do 135 niniejszego dokumentu]
- 21. Czy zgadzają się Państwo ze stwierdzeniem, że propozycje zawarte w Sekcji 4 Projektu standardu do dyskusji odpowiadają interesowi publicznemu, biorąc pod uwagę cechy jakościowe ramowych założeń w zakresie interesu publicznego? [Zob. paragraf 138 niniejszego dokumentu]

### **Proponowane zmiany w obecnie obowiązującym Kodeksie**

22. Czy zgadzają się Państwo, że proponowane zmiany w Częściach od 1 do 3 obowiązującego Kodeksu w Sekcji 4 Projektu do dyskusji są klarowne i adekwatne z punktu widzenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym:
- (a) Proponowane zmiany w Rozdziale 220? [*Zob. paragrafy od 139 do 141 niniejszego dokumentu*]
  - (b) Proponowane przykłady postępowania w celu wprowadzenia w błąd w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, łańcuchu wartości i informacjach dotyczących przyszłości? [*Zob. paragrafy od 143 do 153 niniejszego dokumentu*]
  - (c) Inne proponowane zmiany? [*Zob. paragraf 155 niniejszego dokumentu*]

### **Data wejścia w życie**

24. Czy popierają Państwo propozycję IESBA, aby dostosować datę wejścia w życie ostatecznych przepisów do daty wejścia w życie ISSA 5000 przy założeniu, że IESBA zatwierdzi ostateczną wersję do grudnia 2024 roku?

### **Wykorzystanie pracy zewnętrznego eksperta**

Niektóre postanowienia Rozdziału 5320 i Rozdziału 5390 proponowanych Standardów IESSA (w Sekcji 1) oraz zmiany w części „Wykorzystanie pracy innych osób” w Rozdziale 220 i „Wykorzystanie pracy eksperta” w Rozdziale 320 (w Sekcji 4) (wszystkie zaznaczone w tekście szarym kolorem) zostały opracowane w ramach projektu „Wykorzystanie pracy ekspertów”. Zobacz projekt do dyskusji dotyczący [Korzystania z pracy eksperta zewnętrznego](#), gdzie znajdują się pytania dotyczące tych aspektów. Wszelkie uwagi powinny zostać przekazane w odpowiedzi na publikację tego Projektu.

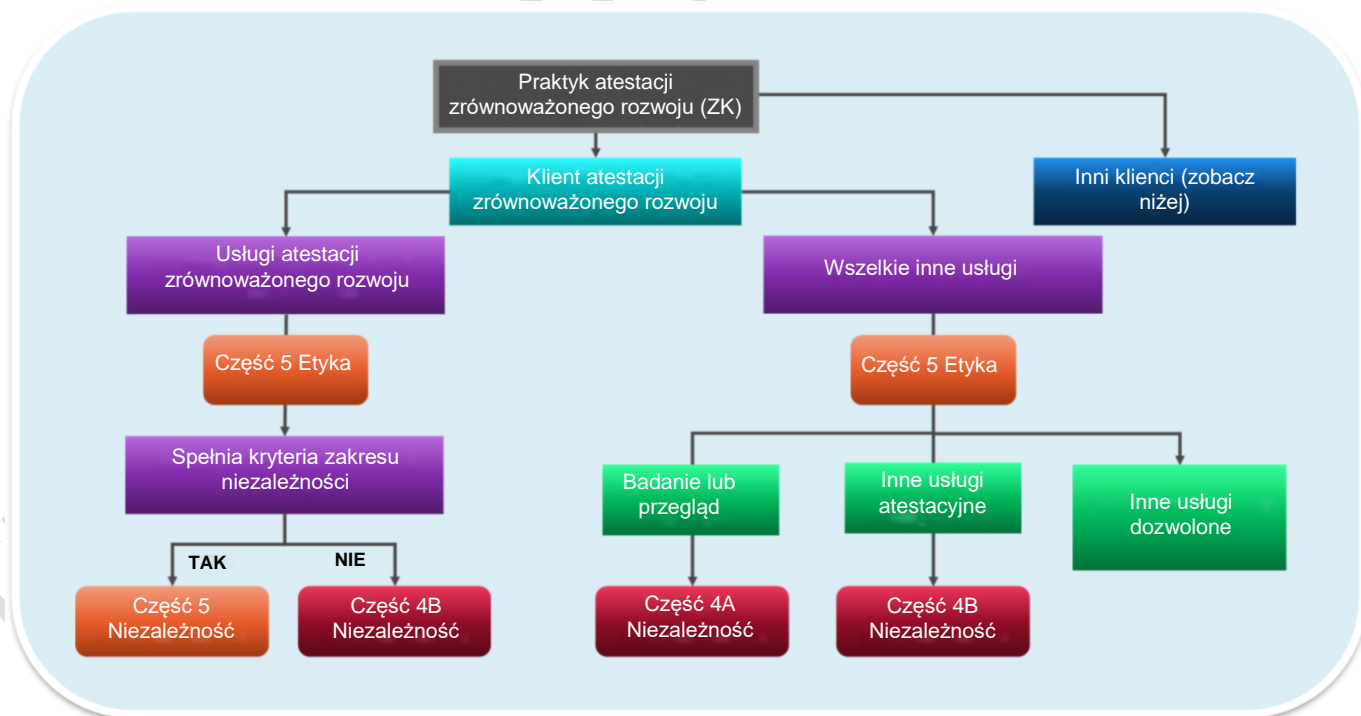
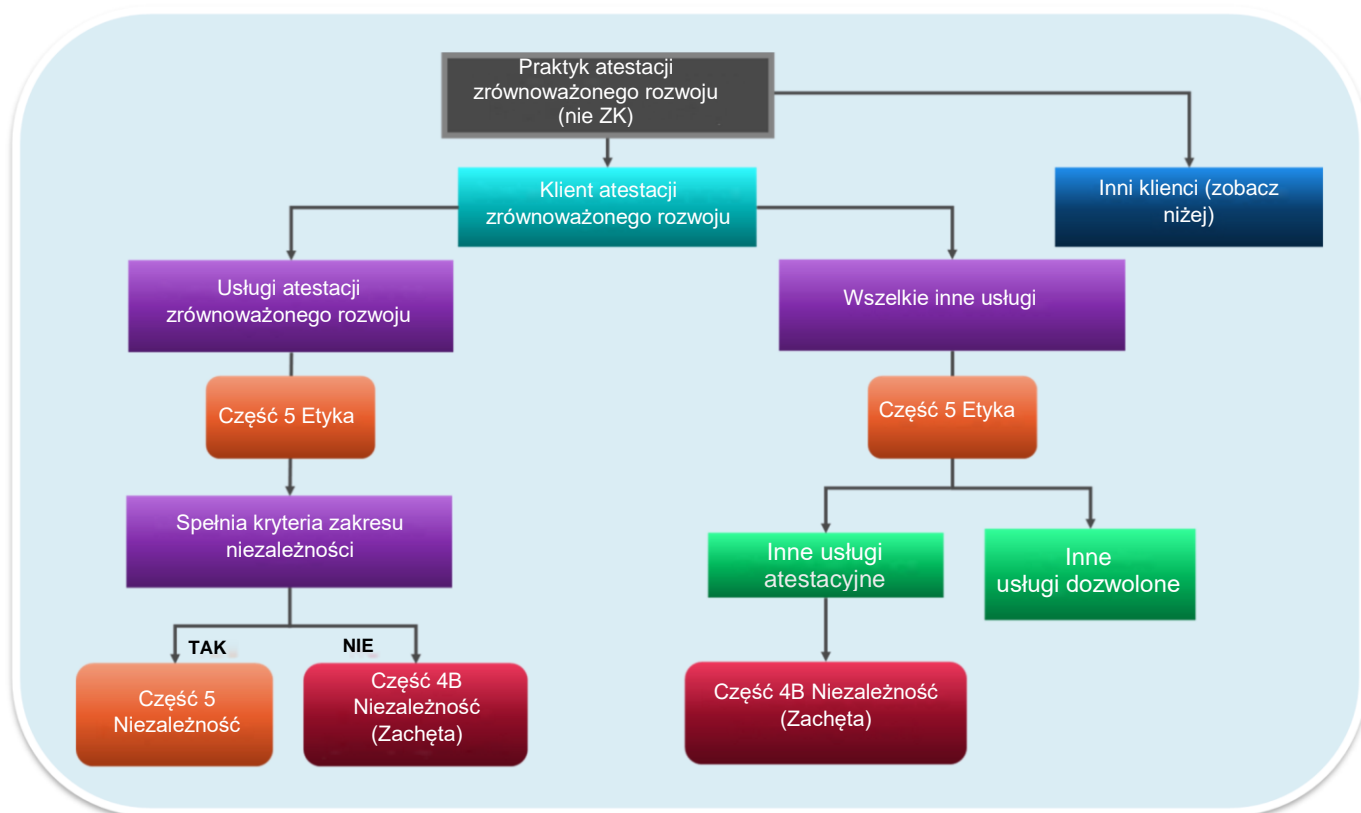
### **Zaproszenie do zgłaszania ogólnych uwag**

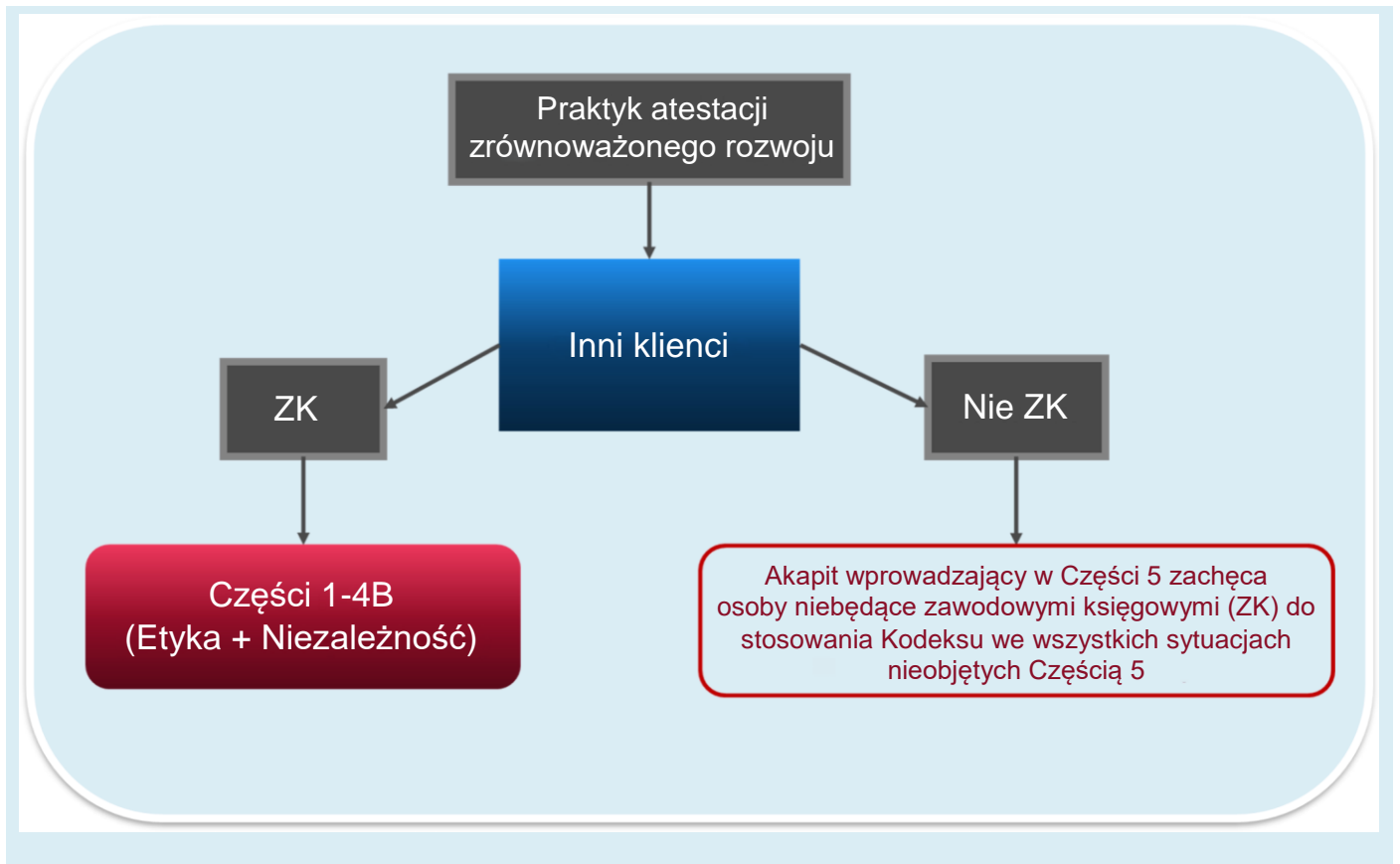
167. Oprócz powyższej prośby o szczegółowe uwagi, IESBA prosi również o uwagi w kwestiach określonych poniżej:
- (a) *Małe i średnie przedsiębiorstwa (MŚP) oraz małe i średnie praktyki (MiŚP)* - IESBA zaprasza MŚP i MiŚP do zgłaszania uwag dotyczących wszelkich aspektów propozycji.
  - (b) *Organy regulacyjne i nadzorcze* - IESBA zaprasza członków społeczności regulacyjnych i nadzorczych do zgłaszania uwag na temat propozycji z perspektywy egzekwowania przepisów.
  - (c) *Praktycy atestacji zrównoważonego rozwoju inni niż zawodowi księgowi* - IESBA zaprasza do zgłaszania uwag na temat klarowności, zrozumiałości i użyteczności propozycji praktyków atestacji zrównoważonego rozwoju spoza społeczności zawodowych księgowych, wykonujących zlecenia atestacji zrównoważonego rozwoju, o których mowa w *Międzynarodowych standardach niezależności* w proponowanej Części 5 Kodeksu.
  - (d) *Kraje rozwijające się* - Uznając, że wiele krajów rozwijających się przyjęło Kodeks lub jest w trakcie jego przyjmowania, IESBA zaprasza respondentów z tych krajów do zgłaszania uwag do propozycji, a w szczególności wszelkich przewidywanych trudności w ich stosowaniu w ich środowisku.
  - (e) *Tłumaczenia* - Uznając, że wielu respondentów może zamierzać przetłumaczyć ostateczne zmiany w celu ich przyjęcia we własnych środowiskach, IESBA oczekuje na uwagi na temat potencjalnych kwestii związanych z tłumaczeniami, które respondenci mogą zauważyć podczas przeglądu propozycji.



## ZAŁĄCZNIK 1

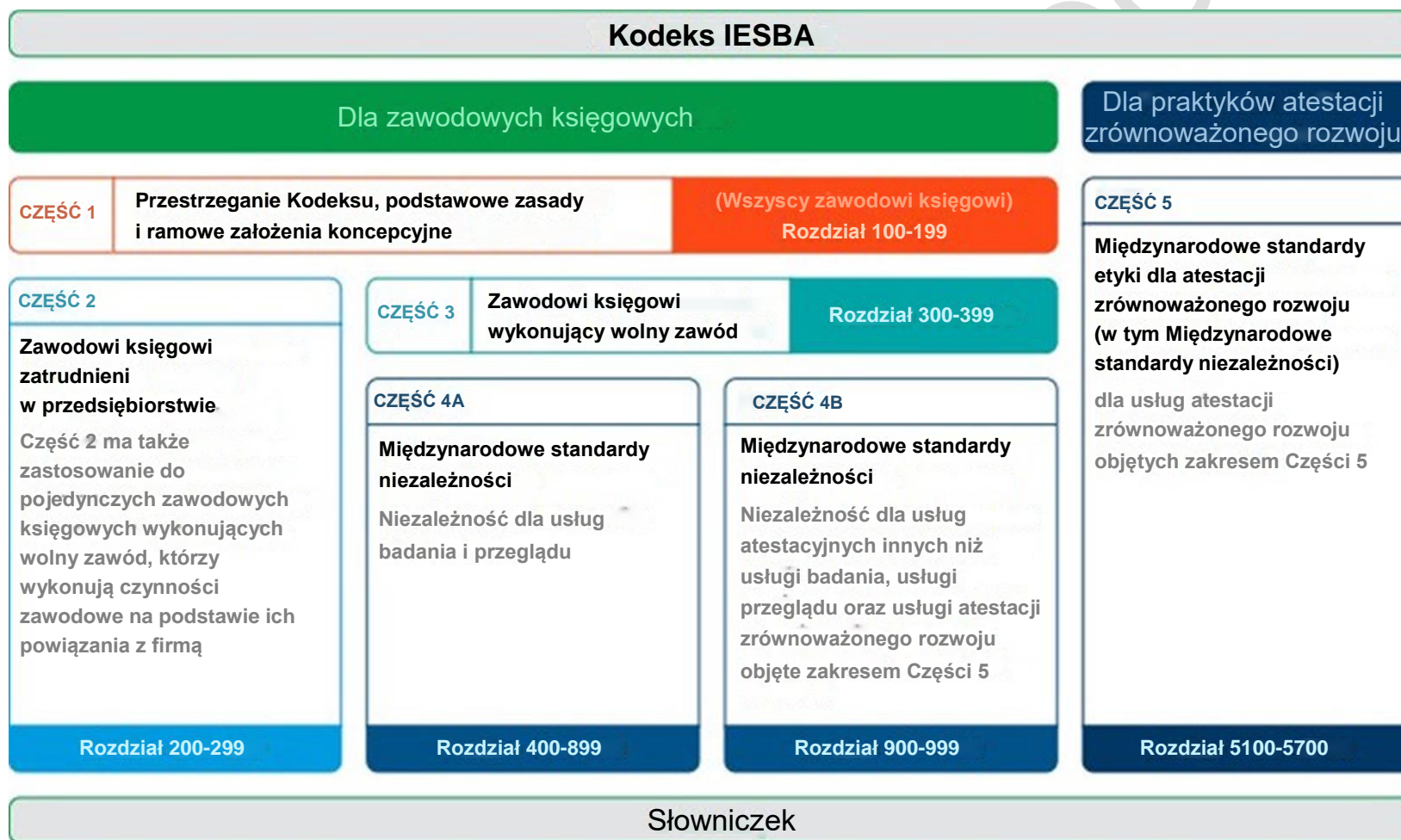
Poniższe diagramy ilustrują wzajemne powiązania między standardami etyki i niezależności dla praktyków atestacji zrównoważonego rozwoju (zawodowych księgowych i innych praktyków):





TŁUMACZENIE

Poniższy schemat ilustruje proponowaną strukturę Kodeksu, w tym obecne Części 1-4B oraz nową Część 5.



Poniższy schemat wyjaśnia, które rozdziały Międzynarodowych standardów niezależności w Części 5 mają zastosowanie w sytuacji, gdy praktyk atestacji zrównoważonego rozwoju wykonujący zlecenie atestacji zrównoważonego rozwoju korzysta z prac atestacyjnych innego praktyka atestacji zrównoważonego rozwoju do celów tego zlecenia:

Praktyk atestacji zrównoważonego rozwoju spoza firmy przeprowadza prace atestacyjne w jednostce znajdującej się w granicach organizacyjnych klienta lub w części składowej grupy

Praktyk atestacji zrównoważonego rozwoju spoza firmy przeprowadza prace atestacyjne w jednostce należącej do łańcucha wartości

**Czy praktyk atestacji zrównoważonego rozwoju podlega kierownictwu, nadzorowi lub kontroli?**

**Wszyscy praktycy**

*- niezależnie od tego, czy podlegają kierownictwu, nadzorowi lub kontroli -*

Tak

Nie

Usługa atestacji zrównoważonego rozwoju na rzecz jednostki  
- Postanowienia Części 5 mają zastosowanie do członków zespołu wykonującego zlecenie atestacji zrównoważonego rozwoju -

Zlecenie atestacji zrównoważonego rozwoju na rzecz grupy  
**- Rozdział 5405 -**

Usługa atestacji zrównoważonego rozwoju na rzecz jednostki lub grupy

**- Rozdział 5406 -**

Usługa atestacji zrównoważonego rozwoju na rzecz jednostki lub grupy

**- Rozdział 5407 -**

Właścicielem praw autorskich do *Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności)*, projektów do dyskusji, materiałów do konsultacji oraz innych publikacji IESBA jest IFAC.

IESBA, IFEA i IFAC nie ponoszą odpowiedzialności za straty poniesione przez jakiegokolwiek osoby działające bądź powstrzymujące się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, niezależnie od tego, czy strata taka wynika z zaniedbania, czy też z innych przyczyn.

„International Ethics Standards Board for Accountants”, „*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)*”, „non-compliance with laws and regulations (nieprzestrzeganie przepisów prawa i regulacji)”, „International Federation of Accountants”, „IESBA”, „IFAC” oraz logo IESBA stanowią znaki handlowe IFAC lub zarejestrowane znaki firmowe i znaki usługowe IFAC na terenie Stanów Zjednoczonych i innych krajów. „International Foundation for Ethics and Audit” i „IFEA” stanowią znaki towarowe IFEA lub zastrzeżone znaki towarowe i usługowe IFEA na terenie Stanów Zjednoczonych i innych krajów.

„Prawa autorskie © styczeń 2024 r., International Federation of Accountants (IFAC). Wszystkie prawa zastrzeżone. Udziela się zgody na kopiowanie niniejszego opracowania w celu jego maksymalnego rozpowszechnienia i uzyskania maksymalnego odzewu, pod warunkiem opatrzenia każdej kopii następującym opisem: „Prawa autorskie © styczeń 2024 r., International Federation of Accountants (IFAC). Wszystkie prawa zastrzeżone. Wykorzystane za zgodą IFAC. Udziela się zgody na kopiowanie niniejszego opracowania w celu jego maksymalnego rozpowszechnienia i uzyskania maksymalnego odzewu”.

Niniejszy dokument *Memorandum objaśniające proponowane Międzynarodowe standardy etyki w zakresie atestacji zrównoważonego rozwoju (w tym Międzynarodowe standardy niezależności) (IESSA) oraz inne zmiany do Kodeksu związane z atestacją i sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju*, opracowany przez International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w styczniu 2024 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w maju 2024 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst dokumentu *Memorandum objaśniające proponowane Międzynarodowe standardy etyki w zakresie atestacji zrównoważonego rozwoju (w tym Międzynarodowe standardy niezależności) (IESSA) oraz inne zmiany do Kodeksu związane z atestacją i sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju* w języku angielskim © 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Memorandum objaśniające proponowane Międzynarodowe standardy etyki w zakresie atestacji zrównoważonego rozwoju (w tym Międzynarodowe standardy niezależności) (IESSA) oraz inne zmiany do Kodeksu związane z atestacją i sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju* w języku polskim © 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Explanatory Memorandum for Proposed International Ethics Standards for Sustainability Assurance (including International Independence Standards) (IESSA) and Other Revisions to the Code Relating to Sustainability Assurance and Reporting*.

W celu uzyskania zgody na powielanie, przechowywanie lub przekazywanie, lub na inne podobne zastosowanie niniejszego dokumentu prosimy o kontakt z [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org)

Opublikowany przez:



TX UMACZENIE ROBOCZE



**International  
Ethics Standards  
Board for Accountants®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org)