UZASADNIENIE

1. **Cel regulacji**

Celem nowelizacji *ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości* (Dz. U. z 2023 r. poz. 120, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą o rachunkowości”, *ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym* (Dz. U. z 2024 r. poz. 1035), zwanej dalej „ustawą o biegłych rewidentach”, oraz niektórych innych ustaw[[1]](#footnote-2)) jest implementacja do krajowego porządku prawnego:

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

Ww. dyrektywa 2022/2464 i ww. dyrektywa delegowana dokonują nowelizacji przede wszystkim *dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniającej dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylającej dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG* (Dz. Urz. UE L 182 z 29.06.2013, str. 19–76), zwanej dalej „dyrektywą 2013/34/UE” lub „dyrektywą o rachunkowości”.

Przepisy dyrektywy 2022/2464 stanowią kolejny krok na drodze rozwoju sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie informacji niefinansowych, zwanej obecnie sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju. Dotychczasowe wymogi w tym zakresie wynikały z *dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniającej dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy* (Dz. Urz. UE L 330 z 15.11.2014, str. 1–9), implementowanej do polskiego porządku prawnego *ustawą z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o rachunkowości* (Dz. U. z 2017 r. poz. 61). Przepisy dyrektywy 2014/95/UE przekładały się na ograniczoną użyteczność informacji ujawnianych przez przedsiębiorstwa w zakresie zrównoważonego rozwoju. Obejmowały one jedynie dość wąską grupę największych przedsiębiorstw i grup kapitałowych. Brak było ujednoliconych standardów raportowania w tym zakresie, co wpływało na brak porównywalności przedstawianych informacji. Ponadto nie podlegały one obowiązkowej weryfikacji, co z kolei mogło negatywnie wpływać na postrzeganie wiarygodności raportowanych informacji.

Kluczowym celem dyrektywy 2022/2464 jest zapewnienie, aby większa grupa przedsiębiorstw sprawozdawała istotne, porównywalne i wiarygodne informacje na temat zrównoważonego rozwoju – w większym stopniu użyteczne dla inwestorów i innych interesariuszy. Jest to m.in. niezbędne do realizacji celu, jakim jest zmiana przepływu kapitałów w kierunku finansowania przedsiębiorstw rozwijających się w sposób zrównoważony lub dążących do takiej transformacji. Zmiany prawne w tym zakresie wpisują się w szersze działania mające na celu przekształcenie UE w nowoczesną, oszczędną i konkurencyjną gospodarkę o zerowym poziomie emisji gazów cieplarnianych netto do 2050 r. Celem tych działań jest również ochrona, zachowanie i poprawa zasobów naturalnych UE oraz ochrona zdrowia i dobrostanu obywateli UE przed zagrożeniami i negatywnymi skutkami związanymi ze środowiskiem.

Proponowane zmiany ustaw, wdrażające dyrektywę 2022/2464, wprowadzają:

* rozszerzony zakres jednostek zobowiązanych do sprawozdania informacji na temat zrównoważonego rozwoju. Zakres ten obejmie: duże jednostki, jednostki będące jednostką dominującą dużej grupy kapitałowej, małe i średnie jednostki dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym (z wyłączeniem notowanych mikroprzedsiębiorstw) oraz spełniające określone warunki i kryteria wielkości jednostki zależne i oddziały z siedzibą w państwie członkowskim UE, których odpowiednio jednostka dominująca najwyższego szczebla lub jednostka samodzielna podlega przepisom prawa państwa spoza Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG);
* obowiązek sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju według jednolitych w UE standardów – nastąpi odejście od dotychczasowej dowolności w wyborze standardów raportowania na rzecz obowiązkowo stosowanych Europejskich Standardów Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju;
* poszerzony zakres sprawozdawanych informacji – informacje na temat kwestii zrównoważonego rozwoju z obszaru środowiskowego, społecznego (w tym praw człowieka) oraz ładu korporacyjnego będą bardziej szczegółowe niż dotychczas;
* obowiązek przedstawiania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w odrębnej sekcji w ramach sprawozdania z działalności jednostki;
* obowiązek weryfikacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – wprowadzona zostanie obowiązkowa weryfikacja przez biegłych rewidentów;
* obowiązek digitalizacji – sprawozdania z działalności jednostek przedstawiających informacje na temat zrównoważonego rozwoju będą obowiązkowo sporządzane w formacie XHTML (elektronicznym formacie czytelnym dla człowieka), a odrębna sekcja na temat zrównoważonego rozwoju oznakowana będzie w formacie in-line XBRL (ułatwi to maszynowy odczyt i analizę danych na temat zrównoważonego rozwoju).

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

* nastąpi poprawa sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, tak aby lepiej wykorzystać potencjał jednolitego rynku w UE w celu przyczynienia się do przejścia do systemu gospodarczego i finansowego zgodnego z Europejskim Zielonym Ładem oraz celami zrównoważonego rozwoju ONZ;
* zwiększony zostanie publiczny dostęp do informacji dotyczących kwestii zrównoważonego rozwoju oraz wpływu przedsiębiorstw na ludzi i środowisko;
* informacje na temat zrównoważonego rozwoju będą bardziej porównywalne, wiarygodne oraz łatwe do wykorzystania przez użytkowników przy użyciu technologii cyfrowych;
* w konsekwencji przyczyni się to do zmniejszenia ryzyk systemowych dla gospodarki, a także do poprawy alokacji kapitału finansowego na rzecz przedsiębiorstw i działań, które rozwiązują problemy społeczne, zdrowotne i środowiskowe. Ponadto sprawi to, że przedsiębiorstwa będą w większym stopniu odpowiedzialne za swój wpływ na ludzi i środowisko, co przysłuży się budowaniu zaufania między przedsiębiorstwami a społeczeństwem.

W zakresie wdrożenia dyrektywy delegowanej w ustawie o rachunkowości zaproponowano podniesienie o 25 % progów:

* definiujących poszczególne kategorie jednostek oraz
* określających obowiązek poddania badaniu sprawozdania finansowego.

Ponadto projekt nowelizujący ustawę o rachunkowości zawiera propozycje przepisów, których bezpośrednim celem nie jest wdrożenie przepisów prawa UE, ale które pośrednio są konsekwencją podniesienia progów w dyrektywie delegowanej:

* + 1. podniesienie o 25 % wysokości przychodów netto ze sprzedaży, których przekroczenie powoduje obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych i stosowania ustawy o rachunkowości;
		2. podniesienie o 25 % wysokości kryteriów przychodów netto ze sprzedaży oraz sumy aktywów bilansu, którego spełnienie umożliwia jednostkom stosowanie następujących uproszczeń:

– klasyfikowanie umów leasingu finansowego według kryteriów określonych przepisami prawa podatkowego, a nie ustawy o rachunkowości,

– zaniechanie tworzenia rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego,

– stosowanie do wyceny instrumentów finansowych wyłącznie przepisów ustawy o rachunkowości zamiast przepisów odpowiedniego rozporządzenia Ministra Finansów,

– stosowanie uproszczonego sposobu obliczania kosztu wytworzenia produktu.

Jednocześnie w projekcie nowelizacji ustawy o rachunkowości zaproponowano zmiany wdrożonych już przepisów dyrektywy o rachunkowości, które mają na celu ich uproszczenie i ujednolicenie:

1. bardziej czytelne zdefiniowanie jednostki mikro i małej oraz warunków uzyskiwania i utraty statusu takich jednostek w słowniczku do uor (w art. 3 ust. 1) zamiast dotychczasowych zapisów w art. 3 ust. 1a–1d; jednostkę mikro i jednostkę małą określać będą teraz jedynie wielkości progowe, tj. przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów, suma aktywów bilansu oraz średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty; jednocześnie jednostki określone w obecnym art. 3 ust. 1a pkt 2, jak np. związki zawodowe, pomimo wyłączenia z definicji jednostek mikro, będą mogły nadal korzystać z uproszczeń na dotychczasowych zasadach (por. nowy art. 80 ust. 4 i 5); szersze omówienie i porównanie projektowanych rozwiązań z obecnie obowiązującymi znajduje się w dalszej części uzasadnienia (dotyczącymi projektowanego art. 3 ust. 1 pkt 1a i 1b).
2. ujednolicenie zakresu pojęcia przychodów netto ze sprzedaży dla różnych celów w ustawie o rachunkowości, tj. dla obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych, w kryteriach korzystania z uproszczeń ewidencyjnych i sprawozdawczych, w kryteriach progów do badania oraz dla celów prezentacyjnych (odpowiednie usunięcie z tej kategorii materiałów i przychodów z operacji finansowych);
3. zapisanie wprost, że jednostki mikro i małe nie są objęte obowiązkiem sporządzania zestawienia zmian w kapitale oraz rachunku przepływów pieniężnych (w miejsce dotychczasowego obowiązku sporządzania tych dokumentów z jednoczesną możliwością zwolnienia z ich sporządzania).
4. **Proponowane zmiany w ustawie o rachunkowości wprowadzane projektem ustawy (art. 1 ustawy nowelizującej)**

Proponowane zmiany wprowadzane niniejszym projektem nakładają przede wszystkim nowe obowiązki w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju na duże jednostki, jednostki będące jednostką dominującą dużej grupy kapitałowej, małe i średnie jednostki dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym (z wyłączeniem notowanych mikroprzedsiębiorstw) oraz spełniające określone warunki i kryteria wielkości jednostki zależne i oddziały z siedzibą w Polsce, których odpowiednio jednostka dominująca najwyższego szczebla lub jednostka samodzielna podlega przepisom prawa państwa trzeciego.

W kontekście dyrektywy delegowanej w projekcie zaproponowano podniesienie co do zasady o 25 % wszystkich progów zawartych w ustawie, o czym szczegółowo wspomniano w pkt I powyżej.

Ponadto, jak wskazano w pkt I powyżej, w projekcie nowelizacji ustawy o rachunkowości zaproponowano zmiany wdrożonych już przepisów dyrektywy o rachunkowości, które mają na celu ich uproszczenie i ujednolicenie.

W celu realizacji powyższego projekt zakłada wprowadzenie poniższych zmian w ustawie:

Zmiany do **art. 2** ustawy:

1. w **ust. 1 pkt 2**:
* podwyższono limit przychodów netto ze sprzedaży obligujących do prowadzenia ksiąg rachunkowych o 25 % – po zmianie wynosi on 2 500 000 euro;
* w ramach ujednolicenia pojęcia przychodów netto ze sprzedaży stosowanego w ustawie usunięto z niego kategorię przychodów z operacji finansowych;
1. w **ust. 2** – wprowadzono analogiczne zmiany jak w ust. 1 pkt 2;
2. w **ust. 2a** – wprowadzono analogiczne zmiany jak w ust. 1 pkt 2.

Zmiany w **art. 3** ustawy:

* w **ust. 1** dodano:

– **pkt 1a**:

* wprowadzono do słowniczka pojęcie jednostki mikro; dotychczas jednostka mikro była „zdefiniowana” w art. 3 ust. 1a i 1b ustawy; celem zmiany jest bardziej czytelne zdefiniowanie tego pojęcia oraz warunków uzyskiwania i utraty statusu takiej jednostki; proponowane przepisy wprowadzają zmianę koncepcji pojęcia jednostki mikro, polegającą na stosowaniu tego określenia wyłącznie w stosunku do jednostek, które spełniają kryteria progowe, takie jak przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów, suma aktywów bilansu oraz średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty; dzięki temu zaproponowana definicja jednostki mikro wzoruje się na definicji takiej jednostki ujętej w dyrektywie o rachunkowości;
* w ślad za dyrektywą delegowaną podniesiono dotychczas stosowane w ustawie progi finansowe dla jednostek mikro, co oznacza, że po zmianie będą one wynosić: 2 000 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego oraz 4 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy; próg zatrudnienia pozostaje bez zmian; ww. kwoty ustalono zgodnie z art. 3 ust. 9 dyrektywy 2013/34/UE poprzez pomnożenie wyrażonych w euro progów finansowych wynikających z dyrektywy delegowanej (450 000 euro i 900 000 euro) przez oficjalny kurs walutowy z dnia 27 grudnia 2022 r. opublikowany w Dzienniku Urzędowym UE, wynoszący 4,3308 zł za 1 euro, a następnie zaokrąglenie w górę w ramach 5 % limitu;
* jak dotychczas, w celu ustalenia, czy dana jednostka uzyskała status jednostki mikro, powyższe kryteria progowe będą brane pod uwagę w dwóch kolejnych latach obrotowych, tj. w roku obrotowym, za który jednostka sporządza sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy; w przypadku jednostki rozpoczynającej działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą brany będzie pod uwagę rok obrotowy, w którym rozpoczęła ona działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą (tzw. „wejście”);
* warunkiem koniecznym, aby jednostka posiadająca już status mikro utraciła go, jest zaprzestanie spełniania przez nią kryteriów progowych dla jednostki mikro w dwóch kolejnych latach obrotowych, tj. przekroczenie w danym roku obrotowym oraz w roku obrotowym poprzedzającym ten rok odpowiednio dwóch z trzech wielkości progowych; utrata statusu jednostki mikro będzie następować ze skutkiem dla bieżącego roku obrotowego (tzw. „zejście”).

W konsekwencji omówionej powyżej zmiany koncepcji pojęcia jednostki mikro, jednostki dotychczas uznawane za mikro, tj.:

– osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki cywilne osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku, spółki jawne osób fizycznych, spółki partnerskie oraz przedsiębiorstwa w spadku działające zgodnie z ustawą z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw, które prowadzą księgi rachunkowe obligatoryjnie albo fakultatywnie (tj. podmioty wymienione w obecnym art. 3 ust. 1a pkt 2a i 4 ustawy) – wchodzą w tzw. ogólną klasyfikację jednostek po spełnieniu określonych kryteriów progowych dla tych jednostek; jednostki te będą mogły korzystać z uproszczeń ewidencyjnych i sprawozdawczych po spełnieniu ww. kryteriów progowych[[2]](#footnote-3));

– związki zawodowe, organizacje pracodawców, izby gospodarcze, przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, społeczno-zawodowe organizacje rolników, organizacje samorządu zawodowego, organizacje samorządu gospodarczego rzemiosła i Polskie Biuro Ubezpieczycieli Komunikacyjnych, jeżeli nie prowadzą działalności gospodarczej (tj. podmioty wymienione w obecnym art. 3 ust. 1a pkt 2 ustawy) – zachowują przewidziane dla nich uproszczenia w zakresie sprawozdawczości finansowej (por. proponowany art. 80 ust. 4) oraz będą mogły stosować uproszczenie w zakresie zasady ostrożności (por. proponowany art. 80 ust. 5). Na mocy proponowanego art. 11 ust. 9 decyzje podjęte przez organ zatwierdzający w sprawie sporządzania sprawozdania finansowego z zastosowaniem art. 46 ust. 5 pkt 4 i 5, art. 47 ust. 4 pkt 4 i 5, art. 48 ust. 3 i 4 lub art. 49 ust. 5 pozostają w mocy do sprawozdań sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się w okresie od dnia 1 stycznia 2024 r. do dnia poprzedzającego dzień wejścia w życie niniejszej ustawy. Jednostki te będą mogły stosować:

1. uproszczenia ewidencyjne, o których mowa w art. 3 ust. 6, art. 7 ust. 2b, art. 28 ust. 4a, art. 28a, art. 28b, art. 32 ust. 7, art. 37 ust. 10 oraz art. 39 ust. 6,
2. sprawozdawcze, o których mowa w art. 46 ust. 5 pkt 4, art. 47 ust. 4 pkt 4, art. 48 ust. 3,
3. zwolnienie ze sporządzenia sprawozdania z działalności zgodnie z art. 49 ust. 4

– po spełnieniu progów dla jednostki mikro po podjęciu decyzji przez odpowiedni organ jednostki.

– **pkt 1b**:

* wprowadzono do słowniczka pojęcie jednostki małej; dotychczas jednostka mała była „zdefiniowana” w art. 3 ust. 1c i 1d ustawy; celem zmiany jest bardziej czytelne zdefiniowanie tego pojęcia oraz warunków uzyskiwania i utraty statusu takiej jednostki; proponowane przepisy wprowadzają zmianę koncepcji pojęcia jednostki małej, polegającą na stosowaniu tego określenia wyłącznie w stosunku do jednostek, które spełniają kryteria progowe, takie jak przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów, suma aktywów bilansu oraz średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty; dzięki temu zaproponowana definicja jednostki małej wzoruje się na definicji takiej jednostki ujętą w dyrektywie o rachunkowości;
* w ślad za dyrektywą delegowaną podniesiono dotychczas stosowane w ustawie progi dla jednostek małych, co oznacza, że po zmianie będą one wynosić: 33 000 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego oraz 66 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy; próg zatrudnienia pozostaje bez zmian; ww. kwoty ustalono zgodnie z art. 3 ust. 9 dyrektywy 2013/34/UE poprzez pomnożenie wyrażonych w euro progów finansowych wynikających z dyrektywy delegowanej (7 500 000 euro i 15 000 000 euro) przez oficjalny kurs walutowy z dnia 27 grudnia 2022 r. opublikowany w Dzienniku Urzędowym UE, wynoszący 4,3308 zł za 1 euro, a następnie zaokrąglenie w górę w ramach 5 % limitu;
* jak dotychczas, w celu ustalenia, czy dana jednostka uzyskała status jednostki małej, powyższe kryteria progowe będą brane pod uwagę w dwóch kolejnych latach obrotowych, tj. w roku obrotowym, za który jednostka sporządza sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy; w przypadku jednostki rozpoczynającej działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą brany będzie pod uwagę rok obrotowy, w którym rozpoczęła ona działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą (tzw. „wejście”);
* warunkiem koniecznym, aby jednostka posiadająca już status małej utraciła go, jest zaprzestanie spełniania przez nią kryteriów progowych dla jednostki małej w dwóch kolejnych latach obrotowych, tj. przekroczenie w danym roku obrotowym oraz w roku obrotowym poprzedzającym ten rok odpowiednio dwóch z trzech wielkości progowych; utrata statusu jednostki małej będzie następować ze skutkiem dla bieżącego roku obrotowego (tzw. „zejście”).

W konsekwencji omówionej powyżej zmiany pojęcia jednostki małej, jednostki dotychczas uznawane za małe, tj.: osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki cywilne osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku, spółki jawne osób fizycznych, spółki partnerskie oraz przedsiębiorstwa w spadku działające zgodnie z ustawą z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw, które prowadzą fakultatywnie księgi rachunkowe (tj. podmioty wymienione w obecnym art. 3 ust. 1c pkt 2 ustawy) wchodzą w tzw. ogólną klasyfikację jednostek po spełnieniu określonych kryteriów progowych dla tych jednostek; jednostki te będą mogły korzystać z uproszczeń ewidencyjnych po spełnieniu określonych kryteriów progowych.

Omówienie i porównanie projektowanych rozwiązań z obecnie obowiązującymi w zakresie jednostek mikro i małych.

W przypadku jednostek, o których mowa w ustawie o rachunkowości w art. 3:

1. ust. 1a pkt 2, tj. jednostek takich jak: związki zawodowe, organizacje pracodawców, izby gospodarcze, przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, społeczno-zawodowe organizacje rolników, organizacje samorządu zawodowego, organizacje samorządu gospodarczego rzemiosła i Polskie Biuro Ubezpieczycieli Komunikacyjnych, jeżeli nie prowadzą działalności gospodarczej w świetle proponowanych rozwiązań:
* w przypadku uproszczeń sprawozdawczych będą podlegać klasyfikacji pod kątem wielkości wg art. 3 ust. 1 pkt 1a–1d projektu (mikro, mała, średnia, duża), tj. tzw. klasyfikacji wg zasad ogólnych i korzystać z uproszczeń przewidzianych dla poszczególnych klasyfikacji; jednak projekt przewiduje, że jednostki te nadal będą mogły korzystać z uproszczeń sprawozdawczych przewidzianych dla jednostek mikro (uproszczony zakres sprawozdania finansowego określony w załączniku nr 4 do ustawy o rachunkowości) na dotychczasowych zasadach (por. nowy art. 80 ust. 4 i 5); natomiast jeżeli jednostki te chciałyby skorzystać z uproszczeń sprawozdawczych dla jednostki małej, wówczas będą je obowiązywać tzw. ogólne zasady (taka sama konstrukcja przepisów obowiązuje obecnie, tzn. powinny „mieścić się” w progach dla jednostki małej zgodnie z art. 3 ust. 1c pkt 1 ustawy);
* w zakresie uproszczeń ewidencyjnych, o których mowa w art. 3 ust. 6, art. 7 ust. 2b, art. 28 ust. 4a, art. 28b, art. 32 ust. 7, art. 37 ust. 10, art. 39 ust. 6, będą nadal stosowane, jeżeli jednostki te spełnią warunki progowe dla jednostek mikro lub małych, czyli będą korzystały z uproszczeń ustalonych wg klasyfikacji wg zasad ogólnych; obecnie jednostki te korzystają z ww. uproszczeń ewidencyjnych wg dwóch wariantów: wg progów tożsamych dla jednostek małych (art. 3 ust. 6, art. 28 ust. 4a, art. 28b, art. 37 ust. 10) oraz w przypadku, gdy jednostka ma status jednostki mikro lub małej (art. 7 ust. 2a i 2b, art. 32 ust. 7, art. 39 ust. 6);
1. ust. 1a pkt 2a, tj. takich jednostek jak: osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki cywilne osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku, spółki jawne osób fizycznych, spółki partnerskie oraz przedsiębiorstwa w spadku działające zgodnie z ustawą z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw, jeżeli przychody netto tych jednostek ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych wyniosły równowartość w walucie polskiej nie mniej niż 2 000 000 euro i nie więcej niż 3 000 000 euro za poprzedni rok obrotowy[[3]](#footnote-4)):
* w przypadku uproszczeń sprawozdawczych będą podlegać klasyfikacji pod kątem wielkości wg art. 3 ust. 1 pkt 1a–1d projektu (mikro, mała, średnia, duża), tj. tzw. klasyfikacji wg zasad ogólnych, i korzystać z uproszczeń przewidzianych dla poszczególnych klasyfikacji; projekt przewiduje, że jednostki te nadal będą mogły korzystać z uproszczeń sprawozdawczych przewidzianych dla jednostek mikro, tj. stosować uproszczony zakres sprawozdania finansowego określony w załączniku nr 4 do ustawy o rachunkowości, ale na ww. ogólnych zasadach; natomiast jeżeli jednostki te chciałaby skorzystać z uproszczeń sprawozdawczych dla jednostki małej, tj. stosować uproszczony zakres sprawozdania finansowego określony w załączniku nr 5 do ustawy o rachunkowości, wówczas będą je obowiązywać również tzw. ogólne zasady (taka sama konstrukcja przepisów obowiązuje obecnie, tzn. powinny „mieścić się” w progach dla jednostki małej zgodnie z art. 3 ust. 1c pkt 1 ustawy);
* w zakresie uproszczeń ewidencyjnych, o których mowa w art. 3 ust. 6, art. 7 ust. 2b, art. 28 ust. 4a, art. 28b, art. 32 ust. 7, art. 37 ust. 10, art. 39 ust. 6, będą nadal stosowane, jeżeli jednostki te spełnią warunki progowe dla jednostek mikro lub małych, czyli będą korzystały z uproszczeń ustalonych wg klasyfikacji wg zasad ogólnych; obecnie jednostki te korzystają z ww. uproszczeń ewidencyjnych wg dwóch wariantów: wg progów tożsamych dla jednostek małych (art. 3 ust. 6, art. 28 ust. 4a, art. 28b, art. 37 ust. 10) oraz w przypadku, gdy jednostka ma status jednostki mikro lub małej (art. 7 ust. 2a i 2b, art. 32 ust. 7, art. 39 ust. 6);
* zgodnie z projektem próg obowiązkowego wejścia na księgi rachunkowe i na ustawę o rachunkowości zostaje podwyższony z 2 000 000 euro do 2 500 000 euro;
* jednostki, których przychody nie przekraczają 2 500 000 euro, nie będą zobowiązane do stosowania przepisów ustawy o rachunkowości;
* w odniesieniu do jednostek, których przychody wynoszą od 2 500 000 euro do 3 000 000 euro (wg nowej koncepcji stosują rozwiązania ogólne – progowe), możliwe są dwa scenariusze:

– jednostka spełnia warunki progowe dla jednostki mikro (nieprzekroczenie wielkości zatrudnienia i sumy aktywów – próg przychodów został przekroczony);

– jednostka nie spełnia warunków progowych dla mikro, ale spełnia warunki progowe dla jednostki małej (tutaj nastąpiła zmiana – nie mogą stosować uproszczeń sprawozdawczych dla jednostek mikro, jednak nadal mogą stosować uproszczenia sprawozdawcze dla małych jednostek);

* obecnie jednostki, które przekroczą 3 000 000 euro przychodów tracą możliwość uzyskania statusu mikro bez względu na sumę aktywów i wielkości zatrudnienia; w nowym systemie mogą korzystać z uproszczeń przewidzianych dla jednostek mikro, jeśli nie przekroczą wielkości dotyczących wartości aktywów i wysokości zatrudnienia;
* w projektowanych przepisach dotyczących progów przychodów, które brane są pod uwagę do określenia progów dla jednostek mikro, nie ma przychodów z operacji finansowych, co wpływa potencjalnie korzystnie na ilość jednostek, które mogą skorzystać z tych uproszczeń;
1. ust. 1a pkt 4 oraz ust. 1c pkt 2, tj. takich jednostek jak: osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki cywilne osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku, spółki jawne osób fizycznych, spółki partnerskie oraz przedsiębiorstwa w spadku działające zgodnie z ustawą z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw, które stosują zasady rachunkowości dobrowolnie (na podstawie art. 2 ust. 2), czyli jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży za poprzedni rok obrotowy są niższe niż równowartość w walucie polskiej 2 000 000 euro (w projekcie podwyższone do 2 500 000 euro):
* skutki projektowanych rozwiązań w kontekście uproszczeń, które mogły stosować jako jednostki mikro bądź małe, są analogiczne jak w przypadku jednostek omówionych w ww. pkt 2;

obecnie jednostki, które nie przekroczą 2 500 000 mln euro przychodów mogą korzystać z uproszczeń przewidzianych dla jednostek mikro, jeśli nie przekroczą wielkości dotyczących wartości aktywów i wysokości zatrudnienia.

– **pkt 1c**:

* wprowadzono do słowniczka pojęcie jednostki średniej oraz określono warunki uzyskiwania i utraty statusu takiej jednostki – głównie na potrzeby stosowania przepisów o sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;
* na podstawie art. 3 ust. 3 dyrektywy 2013/34/UE znowelizowanego przez dyrektywę delegowaną, progi definiujące jednostkę średnią ustalono na następującym poziomie: 110 000 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego, 220 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy oraz 250 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty; ww. progi finansowe ustalono zgodnie z art. 3 ust. 9 dyrektywy 2013/34/UE poprzez pomnożenie wyrażonych w euro progów finansowych wynikających z dyrektywy delegowanej (25 000 000 euro i 50 000 000 euro) przez oficjalny kurs walutowy z dnia 27 grudnia 2022 r. opublikowany w Dzienniku Urzędowym UE, wynoszący 4,3308 zł za 1 euro, a następnie zaokrąglenie w górę w ramach 5 % limitu;
* zasady uzyskania i utraty statusu jednostki średniej (tzw. wejście i zejście) są analogiczne jak w przypadku jednostek mikro czy małych;

– **pkt 1d**:

* wprowadzono do słowniczka pojęcie jednostki dużej oraz określono warunki uzyskiwania i utraty statusu takiej jednostki – głównie na potrzeby stosowania przepisów o sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;
* na podstawie art. 3 ust. 4 dyrektywy 2013/34/UE znowelizowanego przez dyrektywę delegowaną, progi definiujące jednostkę dużą ustalono na następującym poziomie: 110 000 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego, 220 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy oraz 250 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty; ww. progi finansowe ustalono zgodnie z art. 3 ust. 9 dyrektywy 2013/34/UE poprzez pomnożenie wyrażonych w euro progów finansowych wynikających z dyrektywy delegowanej (25 000 000 euro i 50 000 000 euro) przez oficjalny kurs walutowy z dnia 27 grudnia 2022 r. opublikowany w Dzienniku Urzędowym UE, wynoszący 4,3308 zł za 1 euro, a następnie zaokrąglenie w górę w ramach 5 % limitu;
* zasady uzyskania i utraty statusu jednostki dużej (tzw. wejście i zejście) są analogiczne jak w przypadku jednostek mikro czy małych;

– **pkt 1e**:

* wprowadzono do słowniczka pojęcie dużej grupy oraz określono warunki uzyskiwania i utraty statusu takiej grupy – głównie na potrzeby stosowania przepisów o sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;
* na podstawie art. 3 ust. 7 dyrektywy 2013/34/UE znowelizowanego przez dyrektywę delegowaną, progi definiujące dużą grupę ustalono na następującym poziomie (po dokonaniu tzw. wyłączeń konsolidacyjnych): 110 000 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego, 220 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy oraz 250 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty; ww. progi finansowe ustalono zgodnie z art. 3 ust. 9 dyrektywy 2013/34/UE poprzez pomnożenie wyrażonych w euro progów finansowych wynikających z dyrektywy delegowanej (25 000 000 euro i 50 000 000 euro) przez oficjalny kurs walutowy z dnia 27 grudnia 2022 r. opublikowany w Dzienniku Urzędowym UE, wynoszący 4,3308 zł za 1 euro, a następnie zaokrąglenie w górę w ramach 5 % limitu; jednocześnie zgodnie z art. 3 ust. 8 dyrektywy 2013/34/UE progi finansowe definiujące dużą grupę ustalono także na odpowiednim poziomie przed dokonaniem wyłączeń konsolidacyjnych (zwiększenie o 20 % wysokości sumy aktywów bilansu oraz przychodów netto ze sprzedaży towarów i usług uwzględniających wyłączenia konsolidacyjne): 132 000 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego oraz 264 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy; próg zatrudnienia na poziomie 250 osób;
* zasady uzyskania i utraty statusu dużej grupy (tzw. wejście i zejście) są analogiczne jak w przypadku jednostek mikro czy małych;

**– pkt 30a**

Dodano nowy punkt 30a dotyczący definicji przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów. Proponowane regulacje określają, że przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów to:

a) przychody ze sprzedaży towarów i produktów, z uwzględnieniem dotacji, opustów, rabatów i innych zwiększeń lub zmniejszeń, bez podatku od towarów i usług oraz innych podatków bezpośrednio związanych z obrotem – w przypadku jednostek innych niż wymienione w lit. b–e,

b) przychody z umów z klientami, o których mowa w MSR – w przypadku jednostek stosujących MSR,

c) składkę przypisaną brutto – w przypadku zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji,

d) sumę pozycji I, IV, VII, VIII i XI w rachunku zysków i strat określonych w załączniku nr 2 do ustawy – w przypadku instytucji kredytowych,

e) przychody w rozumieniu ram sprawozdawczości finansowej stosowanych przez jednostkę, na podstawie których są sporządzane sprawozdania finansowe jednostki – w przypadku jednostek mających siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu poza terytorium EOG, o których mowa w art. 63zd ust. 1 pkt 1 lit. b oraz pkt 2 lit. a oraz b

W ślad za art. 2 pkt 5 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464 wprowadza się definicję przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów dla zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji, banków krajowych, oddziałów instytucji kredytowych i oddziałów banków zagranicznych oraz dla jednostek mających siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu poza terytorium EOG. Dlatego (aby definicja była kompletna) celowym jest wprowadzenie również definicji przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów dla pozostałych jednostek stosujących przepisy ustawy o rachunkowości albo MSSF.

**– pkt 32 lit. b**

Materiały zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 19 ustawy o rachunkowości stanowią rzeczowe aktywa obrotowe nabyte w celu zużycia na własne potrzeby. Zatem sprzedaż materiałów nie jest zaliczana jako przedmiot działalności jednostki (o którym mowa we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego pkt 1 według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości) i w konsekwencji nie będzie stanowić elementu przychodów z podstawowej działalności operacyjnej (przychody wykazywane w załączniku nr 1 w rachunku zysków i strat w poz. A), ponieważ sprzedaż tych składników aktywów wiąże się z działalnością operacyjną jednostki, dlatego, zgodnie z art. 42 ust. 1 pkt 1, przychody i koszty z tytułu sprzedaży tych składników aktywów będą ujmowane nadal w ramach działalności operacyjnej, która obejmuje również pozostałe przychody i koszty operacyjne.

Analogiczna sytuacja występuje w przypadku środków trwałych, jako składników aktywów, które również służą podstawowej działalności jednostki, a ich sprzedaż jest ujmowana także w pozostałych przychodach i kosztach operacyjnych.

Proponowana zmiana wpływa na przejrzystość wykazywanych przychodów oraz jest zgodna z art. 2 pkt 5 dyrektywy o rachunkowości („przychody netto ze sprzedaży oznaczają kwoty pochodzące ze sprzedaży produktów oraz świadczenia usług po odliczeniu rabatów i podatku od wartości dodanej oraz innych podatków bezpośrednio związanych z obrotem”).

W konsekwencji nastąpiła modyfikacja art. 3 ust. 1 pkt 32 dotyczącego definicji pozostałych kosztów i pozostałych przychodów operacyjnych poprzez dodanie w lit. b), jako pozycję przychodów i kosztów związanych pośrednio z działalnością operacyjną, przychodów i kosztów związanych ze zbyciem materiałów.

* w konsekwencji wprowadzenia do ust. 1 definicji jednostki mikro i jednostki małej opisanych powyżej w projekcie skreślono **ust. 1a–1d**. Skreślono również **ust. 1e.**

W związku z wprowadzeniem zmienionej koncepcji pojęcia jednostki mikro i jednostki małej, w celu wyodrębnienia jednostek, które nie będą mogły korzystać z poszczególnych uproszczeń przewidzianych w ustawie, wprowadza się w art. 3 nowy ust. 1h, który dotyczy jednostek tzw. rynku finansowego (obecnie art. 3 ust. 1e pkt 1–6). Natomiast jednostki sektora finansów publicznych oraz jednostki, o których mowa w art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, z wyjątkiem spółek kapitałowych, oraz jednostki, o których mowa w art. 3 ust. 3 pkt 1 i 2 tej ustawy (obecnie w art. 3 ust. 1e pkt 7 i 8), zostały zaliczone do kategorii jednostek mikro albo małych po spełnieniu wartości progowych dla tych jednostek. Zmiana ta nie wpłynie na zakres dotychczas stosowanych przez te jednostki uproszczeń ewidencyjnych; jednostki te nadal nie będą mogły sporządzać uproszczonych sprawozdań finansowych przewidzianych obecnie dla jednostek mikro i małych.

* wprowadzono nowy **ust. 1h** – w związku ze zmianą koncepcji pojęcia jednostki mikro i jednostki małej i wykreśleniem ust. 1e (opisano powyżej) wprowadzono nową regulację, wzorowaną na art. 40 dyrektywy o rachunkowości. Zgodnie z projektowaną zmianą jednostka:
	1. o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 3;
	2. zamierzająca ubiegać się albo ubiegająca się o zezwolenie na wykonywanie działalności na podstawie przepisów, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 3, lub wpis do rejestru zarządzających ASI na podstawie przepisów o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi;
	3. alternatywna spółka inwestycyjna w rozumieniu przepisów o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, w tym uprawnioną do posługiwania się nazwą „EuVECA” albo „EuSEF”;
	4. emitent papierów wartościowych dopuszczony, emitent zamierzający ubiegać się lub ubiegający się o jego dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego;
	5. emitent papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu w alternatywnym systemie obrotu;
	6. krajowa instytucja płatnicza;
	7. instytucja pieniądza elektronicznego;

– traktowana będzie jak jednostka duża dla celów art. 7 ust. 2b, art. 28 ust. 4a, art. 28a, art. 28b, art. 32 ust. 7, art. 37 ust. 10, art. 39 ust. 6, art. 46 ust. 5 pkt 4 albo 5, art. 47 ust. 4 pkt 4 albo 5, art. 48 ust. 3 albo 4, art. 49 ust. 4 albo 5 lub art. 56 ust. 1 i nie będzie stosować uproszczeń i zwolnień przewiedzianych w tych przepisach;

* wprowadzono nowy **ust. 1i** – w związku ze zmianą koncepcji pojęcia jednostki mikro i jednostki małej i wykreśleniem ust. 1a i 1c wprowadzono nową regulację, której intencją jest utrzymanie status quo przez jednostki będące przedsiębiorstwami w spadku działającymi zgodnie z ustawą z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw, jeżeli na dzień poprzedzający dzień otwarcia spadku korzystały z uproszczeń wymienionych w tym przepisie. Przepis ten ma charakter szczególny w stosunku do zasad ogólnych kwalifikowania jednostek do kategorii mikro i małej i ma służyć zachowaniu ciągłości w stosowaniu uproszczeń ewidencyjnych i sprawozdawczych przewidzianych dla jednostek mikro lub małych. Jednocześnie nie wyklucza on możliwości bieżącego podejmowania decyzji w zakresie zastosowania konkretnego uproszczenia, przez przedsiębiorstwa w spadku spełniające ogólne kryteria kwalifikowania do jednostek mikro lub jednostek małych;
* w **ust. 3** – zmiana ma charakter techniczny – w związku z wprowadzeniem zmienionej koncepcji pojęcia jednostki mikro i skreśleniem obecnego ust. 1a, z treści przepisu usunięto zbędne powołanie na ust. 1a pkt 3;
* zmieniono brzmienie **ust. 6** dotyczącego uproszczenia w zakresie ewidencji leasingu, z uwagi na wprowadzenie definicji jednostki mikro i jednostki małej do słowniczka ustawy oraz ze względu na wprowadzenie nowej koncepcji w art. 3 ust. 1h. W konsekwencji jednostki korzystające z tego uproszczenia, będą stosować zasadę tzw. „wejścia” i „zejścia”, która obowiązuje jednostki mikro i jednostki małe.

W **art. 4a ust. 1** (w związku z art. 40c akapit drugi w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) dokonane zostały zmiany, aby rozszerzyć na kierownika oddziału i kierownika jednostki zależnej zobowiązanie do zapewnienia zgodności sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej jednostki dominującej najwyższego szczebla z państwa spoza EOG i sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostki samodzielnej z państwa spoza EOG z ustawą. Przy czym należy wskazać, że przepis art. 4a ma charakter ogólny i musi być czytany przez pryzmat innych artykułów, które nakładają na jednostki określone obowiązki. Zapis „zobowiązani do zapewnienia, aby sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju dotycząca grupy kapitałowej jednostki dominującej najwyższego szczebla z państwa spoza EOG lub dotycząca jednostki samodzielnej z państwa spoza EOG, spełniały wymagania przewidziane w ustawie” należy rozumieć w ten sposób, że kierownik jednostki zależnej / oddziału ma jedynie zapewnić publikację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostki z państwa spoza EOG (wymóg art. 63zd ust. 1) bez sprawdzania jej zawartości oraz publikację sprawozdania z jej atestacji (art. 63zd ust. 6), a w przypadku gdy jednostka zależna / oddział nie otrzymają tych dokumentów od jednostki z państwa spoza EOG – zapewnić „zastępcze” sporządzenie takiej sprawozdawczości na podstawie posiadanych informacji wraz z odpowiednim oświadczeniem /oświadczeniami oraz zapewnić ich publikację (wymóg art. 63zd ust. 5). Brak jest natomiast potrzeby rozszerzania odpowiedzialności na kierownika polskiej jednostki objętej obowiązkiem sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, ponieważ sprawozdawczość ta zawarta będzie w sprawozdaniu z działalności, a odpowiedzialność kierownika polskiej jednostki za zgodność tego sprawozdania z ustawą już jest określona w obecnie obowiązującym brzmieniu tego przepisu.

W **art. 7**:

1. w związku ze zmianą koncepcji pojęcia jednostki mikro usunięto przepis **ust. 2a**. W konsekwencji jednostki wskazane w obecnym art. 3 ust. 1a pkt 2 ustawy, tj. związki zawodowe, organizacje pracodawców, izby gospodarcze, przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, społeczno-zawodowe organizacje rolników, organizacje samorządu zawodowego, organizacje samorządu gospodarczego rzemiosła i Polskie Biuro Ubezpieczycieli Komunikacyjnych, jeżeli nie prowadzą działalności gospodarczej, będą mogły zrezygnować, na podstawie nowo wprowadzanego art. 80 ust. 5, z zachowania zasady ostrożności przy wycenie poszczególnych składników aktywów i pasywów w zakresie tworzenia odpisów aktualizujących wartość aktywów oraz rezerw na znane jednostce ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń,
2. zmieniono brzmienie **ust. 2b i 2c** spowodowane, zgodnie z nową koncepcją, wprowadzeniem w projekcie w słowniczku definicji jednostki mikro i jednostki małej; Jednostka mikro i jednostka mała mogą zrezygnować z zachowania zasady ostrożności przy wycenie poszczególnych składników aktywów i pasywów w zakresie tworzenia odpisów aktualizujących wartość aktywów oraz rezerw na znane tym jednostkom ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń. Przepis nie będzie miał zastosowania do:

1) jednostek sektora finansów publicznych;

2) spółek kapitałowych;

3) spółek komandytowo­‑akcyjnych;

4) spółek jawnych lub komandytowych, których wszystkimi wspólnikami ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność są spółki kapitałowe, spółki komandytowo­‑akcyjne lub spółki z innych państw o podobnej do tych spółek formie prawnej.

W **art. 28** zmieniono brzmienie **ust. 4a** dotyczącego uproszczenia w zakresie obliczania kosztu wytworzenia produktu z uwagi na wprowadzenie definicji jednostki mikro i jednostki małej do słowniczka ustawy oraz ze względu na wprowadzenie nowej koncepcji w art. 3 ust. 1h. W konsekwencji jednostki korzystające z tego uproszczenia będą stosować zasadę tzw. „wejścia” i „zejścia”, która obowiązuje jednostki mikro i jednostki małe.

Zmieniono brzmienie **art. 28a**, aby wprowadzenie nowej definicji jednostki mikro nie wpłynęło na utrzymanie obowiązującej zasady wynikającej z dyrektywy o rachunkowości, że jednostki mikro, które sporządzają uproszczone sprawozdanie finansowe z zastosowaniem art. 46 ust. 5 pkt 4, art. 47 ust. 4 pkt 4, art. 48 ust. 3 lub korzystają ze zwolnienia ze sporządzenia sprawozdania z działalności, zgodnie z art. 49 ust. 4, nie wyceniają aktywów i pasywów według wartości godziwej i skorygowanej ceny nabycia.

Wymienione przepisy dotyczące uproszczeń sprawozdawczych wiążą się z wdrożeniem art. 36 dyrektywy (opcja uproszczeń dla mikro), tj. możliwością zastosowania uproszczeń w zakresie bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej.

Zmieniono brzmienie art. **28b**:

**–** z uwagi na wprowadzenie definicji jednostki małej do słowniczka ustawy oraz ze względu na wprowadzenie nowej koncepcji w art. 3 ust. 1hjednostki korzystające z uproszczeniaw zakresie niestosowania przepisów art. 81 ust. 2 pkt 4 (dotyczących szczegółowych zasad uznawania, metody wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych) będą stosować zasadę tzw. „wejścia” i „zejścia”, która obowiązuje jednostki małe.

Zmieniono brzmienie **art. 32 ust. 7** dotyczące możliwości dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych według zasad określonych w przepisach podatkowych z uwagi na wprowadzenie do słowniczka ustawy definicji jednostki mikro i jednostki małej; w **ust. 8** dodano jednostki sektora finansów publicznych z uwagi na wprowadzenie nowej koncepcji definicji jednostki mikro i jednostki małej. Zgodnie z projektem ustawy jednostki, o których mowa w art. 3 ust. 2 i ust. 3 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, zaliczają się do katalogu jednostek mikro i małych, wobec tego mogą stosować uproszczenia, wynikające z art. 32 ust. 7 ustawy o rachunkowości.

W **art. 37** zmieniono brzmienie:

* **ust. 10** dotyczącego ustalania aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego, z uwagi na wprowadzenie definicji jednostki mikro i jednostki małej do słowniczka ustawy; w konsekwencji jednostki korzystające z tego uproszczenia będą stosować zasadę tzw. „wejścia” i „zejścia”, która obowiązuje jednostki mikro i jednostki małe;
* uchylono **ust. 11**, ze względu na wprowadzenie nowej koncepcji w art. 3 ust. 1h.

Zmieniono brzmienie **art. 39 ust. 6** odnoszące się do możliwości nietworzenia biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów dotyczących przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych, z uwagi na wprowadzenie do słowniczka ustawy definicji jednostki mikro i jednostki małej. Zgodnie z projektem ustawy jednostki, o których mowa w art. 3 ust. 2 i ust. 3 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, zaliczają się do katalogu jednostek mikro i małych, wobec tego mogą stosować uproszczenia wynikające z art. 39 ust. 6 ustawy o rachunkowości. W **ust. 7** dodano jednostki sektora finansów publicznych z uwagi na wprowadzenie nowej koncepcji definicji jednostki mikro i jednostki małej.

Zmieniono brzmienie **art. 42 ust. 2** dotyczące ustalania wyniku działalności operacyjnej w jednostkach innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji, z uwagi na ujednolicenie pojęcia przychodów netto stosowanego w ustawie o rachunkowości. W wyniku tej zmiany nastąpiło przekwalifikowanie przychodów ze sprzedaży materiałów z podstawowej działalności operacyjnej do pozostałej działalności operacyjnej – do pozostałych przychodów operacyjnych; w konsekwencji wartość sprzedanych materiałów będzie ujęta i prezentowana jako pozostałe koszty operacyjne. Zmiana ta jest skorelowana ze zmianą w art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. b. opisaną powyżej.

W **art. 45** zmieniono brzmienie **ust. 3**, aby dostosować regulacje krajowe do zapisów art. 4 dyrektywy o rachunkowości, która wskazuje, że co do zasady sprawozdanie finansowe składa się z bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej, natomiast państwa członkowskie mogą wymagać, aby jednostki inne niż jednostki małe sporządzały dodatkowe elementy sprawozdania finansowego. W związku z tym w ww. ust. 3 wskazano, że sprawozdanie finansowe:

1) jednostki innej niż jednostka mikro i jednostka mała lub jednostki, o której mowa w art. 80 ust. 4 (np. związki zawodowe nieprowadzące działalności gospodarczej),

2) jednostki sektora finansów publicznych, która w poprzedzającym roku obrotowym, za który sporządzono sprawozdania finansowe, spełniła co najmniej dwa warunki, o których mowa w art. 64 ust. 1 pkt 4,

3) alternatywnej spółki inwestycyjnej

– obejmuje ponadto zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunek przepływów pieniężnych.

Podobnie w zmienianym **ust. 3a** wskazano jednoznacznie dodatkowe elementy sprawozdania finansowego funduszy inwestycyjnych, tj. sprawozdanie finansowe funduszu inwestycyjnego obejmuje ponadto zestawienie zmian w aktywach netto, a w przypadku sprawozdania finansowego funduszu inwestycyjnego zamkniętego – również rachunek przepływów pieniężnych.

Usunięto **art. 47 ust. 3a**, ponieważ wprowadzono jednolity sposób prezentacji w rachunku zysków i strat wyniku finansowego netto (zysk/strata netto) ustalany na zasadach ogólnych dla takich jednostek, jak: związki zawodowe, organizacje pracodawców, izby gospodarcze, przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, społeczno-zawodowe organizacje rolników, organizacje samorządu zawodowego, organizacje samorządu gospodarczego rzemiosła i Polskie Biuro Ubezpieczycieli Komunikacyjnych, bez względu na to, czy prowadzą lub nie działalności gospodarczej.

Zatem dotychczas stosowana zasada dla ww. jednostek, jeżeli nie prowadziły działalności gospodarczej, wskazana w art. 47 ust. 3a nie będzie miała zastosowania.

W **art. 48a** skreśla się **ust. 3 i 4** oraz w **art. 48b** skreśla się **ust. 4 i 5**. Jest to bezpośrednio związane z art. 4 dyrektywy o rachunkowości wskazującym, że państwa członkowskie nie mogą wymagać by jednostki mikro i jednostki małe sporządzały rachunek z przepływów pieniężnych oraz zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym. W konsekwencji dokonano odpowiednich zmian w art. 45 ust. 3 (opisanych powyżej) oraz wykreśla się dotychczasowe zwolnienie dla ww. jednostek z obowiązku sporządzania tych dwóch elementów sprawozdania finansowego. Jednakże należy podkreślić, że jednostka mikro i jednostka mała będą mogły dobrowolnie sporządzać rachunek przepływów pieniężnych czy zestawienie zmian w kapitale, jeżeli uznają to za stosowne.

W **art. 49 dodaje się ust. 3b** (w ślad za art. 19 ust. 1 akapitem czwarty dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464), który nakłada na jednostki małe i jednostki średnie będące emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz na jednostki duże obowiązek przedstawiania w sprawozdaniu z działalności informacji na temat kluczowych zasobów niematerialnych jednostki oraz wyjaśnienia w jaki sposób model biznesowy jednostki zależy od takich kluczowych zasobów oraz w jaki sposób zasoby te stanowią źródło tworzenia wartości dla jednostki. „Kluczowe zasoby niematerialne” zostały zdefiniowane w projektowanym art. 49 ust. 3b. Chodzi tu przede wszystkim o zasoby, które nie spełniają kryteriów uznania za aktywa. Zgodnie z motywem 32 CSRD zalicza się do nich m.in. zasoby generowane wewnętrznie przez jednostkę. W pewnych przypadkach informacje nt. zasobów niematerialnych mogą być powiązane z kwestiami zrównoważonego rozwoju i dlatego być wykazywane w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Np. informacje o umiejętnościach pracowników, ich kompetencjach, doświadczeniu i lojalności to informacje nt. zrównoważonego rozwoju dotyczące kwestii społecznych, które można również uznać za informacje na temat zasobów niematerialnych. Podobnie informacje nt. jakości relacji jednostki z jej klientami czy dostawcami to informacje nt. zrównoważonego rozwoju istotne dla kwestii społecznych lub związanych z zarządzaniem, które można również uznać za informacje nt. zasobów niematerialnych. Zatem, aby umożliwić inwestorom lepsze zrozumienie rosnącej rozbieżności między wartością księgową danej jednostki a jej wartością rynkową, którą to różnicę można zaobserwować w wielu sektorach gospodarki, wskazane jest zobowiązanie jednostek objętych obowiązkiem SZR do przedstawiania odpowiedniej informacji nt. ich zasobów niematerialnych.

Zmieniono brzmienie **art. 49 ust. 4** spowodowane wprowadzeniem do słowniczka ustawy definicji jednostki mikro (zmiana powołania przepisu).

Zmiany **w art. 49a** są konsekwencją zmian w art. 48a i 48b – zaszła potrzeba wykreślenia powołania na skreślone art. 48a ust. 3 i art. 48b ust. 4.

Skreśla się **art. 49b** w związku z zastąpieniem przez dyrektywę 2022/2464 dotychczasowych przepisów dotyczących sprawozdawczości niefinansowej zawartych w *dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniającej dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy*, których art. 49b był implementacją*.*

W **art. 49c ust. 1** wprowadzono:

* w **pkt 1** przepis, że decyzję w sprawie zastosowania przez jednostki mikro któregokolwiek z uproszczeń przewidzianych dla nich w zakresie sprawozdawczości finansowej podejmie organ zatwierdzający (dla zachowania obowiązującej dotychczas zasady);
* w **pkt 2** przepis, że decyzję w sprawie zastosowania przez jednostki małe któregokolwiek z uproszczeń przewidzianych dla nich w zakresie sprawozdawczości finansowej podejmie organ zatwierdzający (dla zachowania obowiązującej dotychczas zasady).

W **art. 49c ust. 2** określono, że organ zatwierdzający jednostki mikro może podjąć decyzję o sporządzaniu sprawozdania finansowego z zastosowaniem uproszczeń przewidzianych dla jednostki małej.

W **art. 49c ust. 3** wyłączono ze stosowania uproszczeń przy sporządzaniu sprawozdań finansowych jednostki sektora finansów publicznych oraz organizacje pozarządowe (oprócz spółek kapitałowych); jednostki te zostały włączone do katalogu jednostek mikro i jednostek małych, ale nie stosują uproszczeń w zakresie sprawozdawczości finansowej (utrzymanie dotychczas obowiązującej zasady w tym zakresie); jednostki te mogą stosować inne uproszczenia przewidziane dla jednostek mikro i jednostek małych (tzw. uproszczenia ewidencyjne np. uproszczenie dotyczące leasingu – art. 3 ust. 6) oraz będą stosować zasadę tzw. „wejścia” i „zejścia”.

W **art. 49c ust. 4** projektu wskazano, że decyzje w zakresie stosowania uproszczeń sprawozdawczych dla jednostek mikro i małych w przypadku jednostek o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2a ustawy podejmuje kierownik jednostki – stosownie do art. 53 ust. 2aa ustawy, który nie przewiduje zatwierdzania rocznych sprawozdań finansowych w przypadku przedsiębiorstw w spadku.

W odniesieniu do **art. 55 ust. 2a** zaproponowano zmianę powołania (dodanie ust. 3b). Zmiana jest konieczna, aby sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej było uzupełniane o informację wynikającą z nowego art. 49 ust. 3b.

Skreśla się **art. 55 ust. 2b–2e** w związku z zastąpieniem przez dyrektywę 2022/2464 dotychczasowych przepisów dotyczących sprawozdawczości niefinansowej zawartych w *dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniającej dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy*, których art. 55 ust. 2b–2e był implementacją.

W **art. 56 w ust. 1 w pkt 1** zmienia się **lit. a i b** oraz **w pkt 2** zmienia się **lit. a i b** – w ślad za dyrektywą delegowaną w przepisach regulujących zwolnienie ze sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego podniesiono dotychczas stosowane progi o 25 % w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego oraz w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy; próg zatrudnienia pozostaje bez zmian.

W art. 56 w ust. 1 i 1a w związku z wprowadzeniem definicji dużej grupy kapitałowej (art. 3 ust. 1 pkt 1e) doprecyzowano warunki zwolnienia z konsolidacji oraz utraty prawa do takiego zwolnienia. Jednostka dominująca, która jest zwolniona ze sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego na podstawie art. 56 ust. 1 pkt 1 lub 2, traci to prawo, jeżeli na dzień bilansowy roku obrotowego oraz na dzień bilansowy roku poprzedzającego rok obrotowy przekroczyła dwie z trzech wielkości określonych w art. 56 ust. 1 pkt 1 i 2, ze skutkiem dla bieżącego roku obrotowego.

W **art. 56 dodano ust. 1b**, którego celem jest doprecyzowanie przepisów ustawy w zakresie możliwości niesporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego za pierwszy rok obrotowy przez tzw. małe grupy kapitałowe. Jednostka dominująca może nie sporządzić za pierwszy rok obrotowy grupy kapitałowej skonsolidowanego sprawozdania finansowego, jeżeli nie zostały przekroczone w tym roku dwie z trzech wielkości, o których mowa w art. 56 ust. 1 pkt 1 lub 2.

W **art. 56 dodaje się ust. 2c** (w ślad za art. 23 ust. 4 lit. b dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) stanowiący, że jednostka dominująca korzystająca ze zwolnienia ze sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest również zwolniona ze sporządzenia sprawozdania z działalności grupy kapitałowej pod warunkiem, że sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej jednostki dominującej wyższego szczebla sporządzane jest zgodnie z przepisami prawa państwa Europejskiego Obszaru Gospodarczego, któremu podlega. W przypadku jednostek dominujących dużej grupy zobowiązanych do sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej warunkiem zwolnienia ze sporządzenia sprawozdania z działalności grupy kapitałowej jest także spełnienie warunków zwolnienia ze sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej określonych we wprowadzanym art. 63z ustawy o rachunkowości. Wprowadzany art. 56 ust. 2c stanowi jednocześnie uzupełnienie niepełnej transpozycji poprzedniego brzmienia art. 23 ust. 3 dyrektywy 2013/34/UE, na mocy którego jednostki zwalniane są nie tylko ze sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, ale też ze sporządzania sprawozdania z działalności grupy kapitałowej.

W **art. 56 usunięto ust. 4** – z uwagi na wprowadzenie nowej regulacji w art. 3 ust. 1h.

W **art. 63f w ust. 1:**

* w **pkt 1** – z uwagi na wykreślenie art. 3 ust. 1e i zastąpienie go przez nowy ust. 1h, zmieniono odwołanie (powołanie na ust. 1e pkt 1–6 zastąpiono powołaniem na ust. 1h);
* w **pkt 2** – w konsekwencji wprowadzenia do słowniczka definicji jednostki dużej, wykreślono lit. a–c, jako zbędne; w ich miejsce na początku zapisu dodano sformułowanie „jednostką dużą będącą”.

W związku z przeniesieniem definicji jednostki małej do słowniczka ogólnego w uor (nowy art. 3 ust. 1 pkt 1b) zaszła konieczność aktualizacji powołań w rozdziale 6b uor w art. 63n ust. 1 i 8 (powołanie na art. 3 ust. 1 pkt 1b w miejsce dotychczasowego powołania na art. 3 ust. 1c pkt 1).

**Art. 1 pkt 23 ustawy nowelizującej** wprowadza nowy rozdział 6c w ustawie o rachunkowości, stanowiący zasadniczą część implementacji dyrektywy 2022/2464 w zakresie przepisów dotyczących sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. W nowym rozdziale 6c ustawy zostały nałożone obowiązki w zakresie tej sprawozdawczości na jednostki duże, jednostki będące jednostką dominującą dużej grupy kapitałowej, małe i średnie jednostki dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym oraz spełniające określone warunki i kryteria wielkości jednostki zależne i oddziały z siedzibą w Polsce, których odpowiednio jednostka dominująca najwyższego szczebla lub jednostka samodzielna podlega przepisom prawa państwa spoza EOG.

**Art. 63p pkt 1–2** wprowadza definicje: kwestii zrównoważonego rozwoju, standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dla małych i średnich jednostek. Zawarta w **art. 63p pkt 1** definicja kwestii zrównoważonego rozwoju wynika z wprowadzenia tej definicji do dyrektywy 2013/34/UE przez dyrektywę 2022/2464 (w ślad za art. 2 pkt 17 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464). Zdefiniowanie w **art. 63p pkt 2 i 3** standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dla małych i średnich jednostek jest konieczne ze względu na wielokrotne posługiwanie się w projekcie ustawy tymi pojęciami.

W **art. 63q ust. 1 pkt 1–3** (w ślad za art. 1 ust. 1 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) określono, żeobowiązek sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dotyczy jedynie form spółek, do których ma zastosowanie dyrektywa 2013/34/UE (tj. form spółek wymienionych w załącznikach I i II tej dyrektywy). Ponadto w związku z zapisem art. 1 ust. 3 dyrektywy 2013/34/UE (w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464), z którego wynika, że w przypadku zakładów ubezpieczeń w rozumieniu art. 2 pkt 1 dyrektywy 91/674/EWG oraz instytucji kredytowych zdefiniowanych w art. 4 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia 575/20213 obowiązek sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju ma zastosowanie bez względu na formę prawną w jakiej prowadzą działalność te jednostki, w art. 63q ust. 1 pkt 4 i 5 wskazano, że przepisy wprowadzanego rozdziału stosuje się do zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji (które są zdefiniowane w art. 3 ust. 1 pkt 3 i pkt 3b obecnej uor) oraz do banków krajowych, oddziałów instytucji kredytowych albo oddziałów banku zagranicznego w rozumieniu przepisów Prawa bankowego. W **art. 63q ust. 2** (w ślad za art. 1 ust. 4 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) zawarto też wyłączenie z obowiązku sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dla otwartych funduszy inwestycyjnych[[4]](#footnote-5)), funduszy inwestycyjnych zamkniętych, specjalistycznych funduszy inwestycyjnych otwartych oraz alternatywnych spółek inwestycyjnych[[5]](#footnote-6)). Jednocześnie w związku z art. 1 ust. 3 akapit drugi dyrektywy 2013/34/UE (w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) skorzystano z możliwości wyłączenia spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych (SKOK) z obowiązku sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.[[6]](#footnote-7))[[7]](#footnote-8)) Brak jest konieczności bezpośredniego wskazywania SKOK jako instytucji wyłączonej w art. 63q ust. 2, ponieważ w ust. 1 tego artykułu wskazano pełen katalog instytucji kredytowych objętych nowym obowiązkiem sprawozdawczym – katalog ten nie obejmuje SKOK, zatem nie są one zobowiązane do sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Brak jest ponadto potrzeby wskazywania wprost, że Narodowy Bank Polski jest wyłączony, choć opcja zawarta w art. 1 ust. 3 akapit drugi dyrektywy 2013/34/UE (w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/22464) obejmuje także NBP, ponieważ nie działa on w formie spółki, a zarazem nie jest zakładem ubezpieczeń, zakładem reasekuracji lub instytucją kredytową. Tym samym obowiązki w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju nie dotyczą NBP. W odniesieniu do Banku Gospodarstwa Krajowego (BGK), choć dyrektywa przewiduje możliwość jego wyłączenia podmiotowego, to należy wskazać, że na podstawie informacji uzyskanych podczas roboczych prekonsultacji BGK nie oczekuje takiego wyłączenia i już obecnie na zasadzie dobrowolności przedstawia sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju w zakresie swojej działalności. W związku z tym BGK nie został co do zasady wyłączony z obowiązku sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Jednocześnie mając na uwadze specyfikę działalności BGK jako banku rozwoju, wykonującego obok działalności bankowej szereg działań w ramach tzw. działalności zleconej, na wniosek BGK stosowanie przepisów w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju będzie opóźnione o rok. Odpowiednie zapisy w tym zakresie zostały zawarte w przepisach przejściowych projektu ustawy.

W **art. 63r ust. 1–6** (w ślad za art. 19a ust. 1–3 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) określono zakres podmiotów zobowiązanych do sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i zakres informacji ujawnianych w tej sprawozdawczości. Zgodnie z przepisem jednostki małe i jednostki średnie będące emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz jednostki duże – zawierają w sprawozdaniu z działalności, w jego wyodrębnionej części, sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju. Zakres tej sprawozdawczości obejmuje w szczególności:

1) zwięzły opis modelu biznesowego i strategii biznesowej jednostki;

2) opis określonych w czasie i ustanowionych przez jednostkę celów dotyczących kwestii zrównoważonego rozwoju, w tym bezwzględnych celów redukcji emisji gazów cieplarnianych co najmniej na lata 2030 i 2050, opis postępów poczynionych przez jednostkę na rzecz osiągnięcia tych celów oraz oświadczenie, czy cele jednostki związane z czynnikami środowiskowymi opierają się na rozstrzygających dowodach naukowych;

3) opis roli kierownika jednostki oraz członków rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego jednostkę w odniesieniu do kwestii zrównoważonego rozwoju oraz ich wiedzy eksperckiej i umiejętności związanych z wypełnianiem tej roli lub dostęp kierownika jednostki oraz członków rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego jednostkę do takiej wiedzy eksperckiej i umiejętności;

4) opis polityk jednostki w odniesieniu do kwestii zrównoważonego rozwoju;

5) informacje o istnieniu systemów zachęt dotyczących kwestii zrównoważonego rozwoju oferowanych kierownikowi jednostki oraz członkom rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego jednostkę;

6) opis procesu należytej staranności wdrożonego przez jednostkę w odniesieniu do kwestii zrównoważonego rozwoju, opis najważniejszych rzeczywistych lub potencjalnych niekorzystnych skutków związanych z własnymi działaniami jednostki i jej łańcuchem wartości oraz opis wszelkich działań podjętych przez jednostkę w ramach procesu należytej staranności w celu zapobiegania rzeczywistym lub potencjalnym niekorzystnym skutkom, łagodzenia ich, zaradzania im lub usunięcia ich oraz wyniku tych działań;

7) opis najważniejszych ryzyk dla jednostki w odniesieniu do kwestii zrównoważonego rozwoju;

8) wskaźniki odnoszące się do informacji, o których mowa w pkt 1–7.

Informacje w ramach sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju mają być przedstawiane w perspektywie krótko-, średnio- i długoterminowej zgodnie z wymogami określonymi w standardach sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju albo standardach sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dla małych i średnich jednostek.

W **art. 63r ust. 7** (w ślad za art. 19a ust. 4 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) określono, że jednostka sporządza sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju zgodnie ze standardami sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

W **art. 63r ust. 8** (w ślad za art. 19a ust. 5 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) określono, że kierownik jednostki sporządzającej sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju konsultuje z przedstawicielami pracowników na odpowiednim szczeblu istotne dla nich informacje nt. zrównoważonego rozwoju. Zgodnie z tym przepisem kierownik jednostki przekazuje opinię przedstawicieli pracowników członkom rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego jednostkę, o ile jednostka taki organ posiada. Sformułowanie „konsultuje” użyte jest w przepisie w znaczeniu „przedstawia informacje” i „omawia”, nie oznacza natomiast konieczności uzyskania „zgody”. Bowiem w myśl przesłanki 52 dyrektywy 2022/2464 sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju ma być sporządzana zgodnie z prawem pracowników do informacji i konsultacji. Dlatego kierownik jednostki powinien informować przedstawicieli pracowników i omawiać z nimi istotne dla pracowników informacje zawarte w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz sposoby ich uzyskania i weryfikacji. Oznacza to, że na potrzeby ww. sprawozdawczości jednostka powinna ustanowić dialog i wymianę poglądów z przedstawicielami pracowników w takim czasie i w taki sposób, aby umożliwić im wyrażenie ich opinii. Opinia ta powinna być następnie przekazana do kierownika jednostki. Sposób organizacji tego procesu będzie zależał od struktury organizacyjnej i przedmiotu działalności poszczególnych jednostek.

W art. 63s ust. 1–3 (w ślad za art. 19a ust. 6 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) umożliwiono wybranym jednostkom podlegającym obowiązkowi przedstawiania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 63r raportowanie ograniczonego (w stosunku do określonego w art. 63r ust. 2) zakresu informacji w ramach tej sprawozdawczości (tzw. sporządzanie uproszczonej sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju). Jednocześnie należy wskazać, że ilekroć przepisy ustawy odnoszą się do sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, to należy przez to rozumieć także odniesienie się do uproszczonej sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, chyba że dany przepis wskazuje inaczej.

W art. 63s ust. 1 określono, że z uproszczonej sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju mogą skorzystać (jest to dla nich opcja) następujące jednostki:

1) jednostki średnie będące emitentem papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego,

2) jednostki małe będące emitentem papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego,

3) małe i niezłożone instytucje w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 145 rozporządzenia 575/2013,

4) wewnętrzne zakłady ubezpieczeń w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 53a ustawy o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej, oraz

5) wewnętrzne zakłady reasekuracji w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 53b ustawy o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej.

W art. 63s ust. 2 określono zakres informacji przedstawianych w ramach uproszczonej sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, który obejmować będzie:

1) zwięzły opis modelu biznesowego i strategii biznesowej jednostki;

2) opis polityk jednostki w odniesieniu do kwestii zrównoważonego rozwoju;

3) opis najważniejszych rzeczywistych lub potencjalnych niekorzystnych skutków funkcjonowania jednostki dla kwestii zrównoważonego rozwoju oraz wszelkich działań podjętych w celu zidentyfikowania i monitorowania takich rzeczywistych lub potencjalnych niekorzystnych skutków, zapobiegania im, łagodzenia ich lub usunięcia ich;

4) opis najważniejszych ryzyk dla jednostki w odniesieniu do kwestii zrównoważonego rozwoju oraz sposobu zarządzania tymi ryzykami przez jednostkę;

5) kluczowe wskaźniki niezbędne dla ujawnienia informacji, o których mowa w pkt 1–4.

W art. 63s ust. 3 przewidziano, że jednostki, które korzystają z możliwości przedstawiania uproszczonej sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju sporządzają ją zgodnie ze standardami sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dla małych i średnich jednostek.

W art. 63t (w ślad za art. 19a ust. 8 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) określono, że jednostki sporządzające sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju (w tym także uproszczoną sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju) nie podlegają obowiązkom określonym w art. 49 ust. 3 i 3a ustawy, tj. m.in. obowiązkowi przedstawiania kluczowych finansowych i niefinansowych wskaźników efektywności oraz informacji dotyczących zagadnień pracowniczych i środowiska naturalnego (uznaje się bowiem, że ww. wymóg ujawnieniowy zostanie już zaspokojony poprzez przedstawienie przez taką jednostkę jej sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju).

W **art. 63u ust. 1 pkt 1 i 2** (w ślad za art. 19a ust. 9–10 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) przewidziano, z zastrzeżeniem spełnienia określonych warunków, możliwość zwolnienia z obowiązku sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dla jednostki zależnej, w tym jednostki dominującej niższego szczebla, jeżeli informacje z zakresu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dotyczące tej jednostki i jej jednostek zależnych ujęte są w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej (o której mowa w art. 63x ust. 1 uor) jednostki dominującej z państwa Europejskiego Obszaru Gospodarczego. W **art. 63u ust. 2** określono, że w przypadku gdy jednostka dominująca ma siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu w państwie innym niż Rzeczpospolita Polska, warunkiem zwolnienia jednostki zależnej ze sporządzenia jej sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest również podanie przez nią adresu strony internetowej, na której udostępnione zostaną tłumaczenia na język polski sprawozdania z działalności grupy kapitałowej jednostki dominującej oraz sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej.

W **art. 63v pkt 1–4** (w ślad za art. 19a ust. 9–10 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) przewidziano, z zastrzeżeniem spełnienia określonych warunków (są one szersze niż w przypadku określonym w art. 63u dotyczącym grupy kapitałowej jednostki dominującej z państwa Europejskiego Obszaru Gospodarczego), możliwość zwolnienia z obowiązku sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dla jednostki zależnej, w tym jednostki dominującej niższego szczebla, jeżeli informacje z zakresu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dotyczące tej jednostki i jej jednostek zależnych ujęte są w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej jednostki dominującej z państwa spoza EOG.

W **art. 63w ust. 1–4** (w ślad za art. 19a ust. 9 i 10 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) zawarto dodatkowe przepisy odnoszące się do przypadku zwolnienia z obowiązku sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przez jednostkę zależną. W **art. 63w ust. 1** określono, że zwolnienie dla jednostki zależnej przewidziane w art. 63u i art. 63v nie ma zastosowania do jednostki dużej będącej emitentem papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego. W **art. 63w ust. 2** określono, że w przypadku gdy sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej jednostki dominującej z innego państwa Europejskiego Obszaru Gospodarczego (art. 63u ust. 1 pkt 1) albo sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej jednostki z państwa spoza EOG (art. 63v pkt 1) zostały sporządzone w innym języku niż język polski, sporządzane jest tłumaczenie tych dokumentów na język polski. Tłumaczenie, które nie zostało wykonane przez tłumacza przysięgłego, zawiera informację o tym fakcie. W **art. 63w ust. 3 i 4** zostało dodane doprecyzowanie, kiedy instytucja kredytowa, zakład ubezpieczeń i zakład reasekuracji traktowane są jako jednostki zależne w celu skorzystania z możliwości ich ujęcia w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej jednostki dominującej z państwa Europejskiego Obszaru Gospodarczego lub w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej jednostki dominującej z państwa trzeciego.

Art. **63x ust. 1–8** (w ślad za art. 29a ust. 1–4 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) określono zakres podmiotów zobowiązanych do sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej i zakres informacji ujawnianych w tej sprawozdawczości. Zgodnie z przepisem jednostka dominująca dużej grupy zawiera w sprawozdaniu z działalności grupy kapitałowej informacje na temat zrównoważonego rozwoju analogiczne do tych, jakie ujawniane są w jednostkowej sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Informacje objęte sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej będą przedstawiane w perspektywie krótko-, średnio- i długoterminowej zgodnie z wymogami określonymi w standardach sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Przy czym należy wskazać, że w przypadku gdy jednostka dominująca zidentyfikuje istotne różnice między ryzykami (związanymi z kwestiami zrównoważonego rozwoju) dla grupy kapitałowej a ryzykami dla danej jednostki zależnej w grupie lub między wpływem (na kwestie zrównoważonego rozwoju) grupy kapitałowej a wpływem danej jednostki zależnej, będzie miała ona dodatkowo obowiązek przedstawienia wyjaśnienia dotyczącego odpowiednio ryzyka dla takiej jednostki zależnej lub wpływu danej jednostki zależnej (art. 63x ust. 7). Ponadto, w związku z możliwością skorzystania przez jednostki zależne ze zwolnienia ze sporządzania ich sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (jednostkowej lub/i grupowej), jednostka dominująca będzie także zobowiązana do przedstawienia informacji, które z jej jednostek zależnych objętych jej sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej skorzystały z takiego zwolnienia (art. 63x ust. 8).

W **art. 63x ust. 9** (w ślad za art. 29a ust. 5 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) określono, że jednostka dominująca sporządza sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej zgodnie ze standardami sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

W **art. 63x ust. 10** uregulowano kwestię umiejscowienia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej w przypadku, gdy jednostka dominująca dużej grupy kapitałowej nie sporządza skonsolidowanego sprawozdania finansowego na podstawie art. 56 ust. 3 w związku z art. 58 ust. 1 (tj. gdy ma wyłącznie nieistotne jednostki zależne). W takiej sytuacji jest ona także zwolniona ze sporządzenia sprawozdania z działalności grupy kapitałowej. W związku z tym będzie ona przedstawiać sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej w swoim sprawozdaniu z działalności.

W **art. 63x ust. 11** (w ślad za art. 29a ust. 6 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) określono, że kierownik jednostki dominującej konsultuje z przedstawicielami pracowników na odpowiednim szczeblu istotne dla pracowników informacje na temat zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej oraz sposoby ich uzyskiwania i weryfikacji. Zgodnie z tym przepisem kierownik jednostki przekazuje opinię przedstawicieli pracowników członkom rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego jednostkę dominującą, o ile jednostka dominująca taki organ posiada. Kwestia użycia sformułowania „konsultuje” oraz organizacji procesu została omówiona przy art. 63r ust. 8 powyżej.

W **art. 63y** (w ślad za art. 29a ust. 7 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) wskazano, że jednostka dominująca sporządzająca sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej jest zwolniona z obowiązków, o których mowa w art. 49 ust. 3 i 3a, na poziomie grupy, a także ze sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (tj. z obowiązku ujawnienia m.in. kluczowych finansowych i niefinansowych wskaźników efektywności oraz informacji dotyczących zagadnień pracowniczych i środowiska naturalnego na poziomie grupy, a także z obowiązku sporządzenia swojej „jednostkowej” sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju).

W **art. 63z ust. 1 pkt 1 i 2** (w ślad za art. 29a ust. 8–9 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) przewidziano, pod warunkiem spełnienia określonych warunków, możliwość zwolnienia z obowiązku sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej dla jednostki dominującej będącej jednostką zależną, jeżeli informacje z zakresu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dotyczące tej jednostki dominującej i jej jednostek zależnych ujęte są w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej jednostki dominującej wyższego szczebla z państwa Europejskiego Obszaru Gospodarczego. W **art. 63z ust. 2** określono, że w przypadku, gdy jednostka dominująca wyższego szczebla ma siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu w państwie innym niż Rzeczpospolita Polska, warunkiem zwolnienia jednostki dominującej niższego szczebla ze sporządzenia jej sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej jest również podanie przez nią adresu strony internetowej, na której udostępnione zostaną tłumaczenia na język polski sprawozdania z działalności grupy kapitałowej jednostki dominującej wyższego szczebla oraz sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej jednostki dominującej wyższego szczebla.

W **art. 63za pkt 1–4** (w ślad za art. 29a ust. 8–9 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) przewidziano, pod warunkiem spełnienia określonych warunków (są one szersze niż w przypadku określonym w art. 63z dotyczącym grupy kapitałowej jednostki dominującej z państwa Europejskiego Obszaru Gospodarczego), możliwość zwolnienia z obowiązku sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej dla jednostki dominującej będącej jednostką zależną, jeżeli informacje z zakresu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dotyczące tej jednostki i jej jednostek zależnych ujęte są w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej jednostki dominującej wyższego szczebla z państwa spoza EOG.

W **art. 63zb ust. 1–4** (w ślad za art. 29a ust. 8 i 9 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) zawarto dodatkowe przepisy odnoszące się do przypadku zwolnienia z obowiązku sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej przez jednostkę dominującą będącą jednostką zależną. W **art. 63zb ust. 1** określono, że zwolnienie dla jednostki dominującej przewidziane w art. 63z i art. 63za nie ma zastosowania do jednostki dużej będącej emitentem papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego. W **art. 63zb ust. 2** określono, że w przypadku gdy sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej z innego państwa Europejskiego Obszaru Gospodarczego (art. 63z ust. 1 pkt 1) albo sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej jednostki dominującej wyższego szczebla z państwa spoza EOG (art. 63za pkt 1) zostały sporządzone w innym języku niż język polski, sporządzane jest tłumaczenie tych dokumentów na język polski. Tłumaczenie, które nie zostało wykonane przez tłumacza przysięgłego, zawiera informację o tym fakcie. W **art. 63zb ust. 3 i 4** zostało dodane doprecyzowanie, kiedy instytucja kredytowa, zakład ubezpieczeń i zakład reasekuracji traktowane są jako jednostki zależne w celu skorzystania z możliwości ich ujęcia w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej jednostki dominującej z państwa Europejskiego Obszaru Gospodarczego lub w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej jednostki dominującej z państwa trzeciego.

Zgodnie z **art. 63zc** (w ślad za art. 29d ust. 1–2 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) odpowiednio sprawozdania z działalności i sprawozdania z działalności grupy kapitałowej jednostek zobowiązanych do sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej będą obowiązkowo sporządzane w formacie elektronicznym czytelnym dla człowieka, a zawarta w nich sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju oznakowana będzie dodatkowo w formacie zapewniającym maszynowy odczyt informacji (tj. będzie miał zastosowanie format ESEF).

Celem **art. 63zd ust. 1–9** (w ślad za art. 40a i 40d dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) jest zapewnienie, aby sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju dotycząca grupy kapitałowej jednostki dominującej najwyższego szczebla z państwa spoza EOG lub sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju jednostki samodzielnej z państwa spoza EOG, przy założeniu spełnienia określonych warunków i kryteriów wielkości, była publikowana przez polskie jednostki zależne i oddziały. Będzie to dotyczyć takich jednostek dominujących najwyższego szczebla czy jednostek samodzielnych z państw spoza EOG, które generują w UE przychody przekraczające 150 mln euro. Będą one zobowiązane do dostarczania informacji na temat zrównoważonego rozwoju w celu zapewnienia, że ujawniają swój wpływ w szczególności na ludzi i środowisko oraz aby działając na rynku wewnętrznym w UE, miały zbliżone obowiązki do jednostek / grup kapitałowych z UE. W **art. 63zd ust. 1** określone są kryteria wielkości, aby ww. obowiązek w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostek z państw spoza EOG zaistniał. Kryteria te dotyczą jednostki zależnej i oddziału z siedzibą w RP oraz grupy kapitałowej jednostki dominującej najwyższego szczebla i jednostki samodzielnej z państwa spoza EOG. W **art. 63zd ust. 2** określony jest zakres informacji przedstawianych w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostek z państw spoza EOG. W **art. 63zd ust. 3** określono zgodnie z jakimi standardami ma być sporządzana sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju jednostek z państw spoza EOG. **Art. 63zd ust. 4–7** określa zakres zadań po stronie jednostek zależnych i oddziałów w odniesieniu do sporządzenia i publikacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostek z państw spoza EOG. W **art. 63zd ust. 8–9** określono zasady złożenia ww. sprawozdawczości do Krajowego Rejestru Sądowego (KRS). W związku z tym obowiązkiem należy wyjaśnić, że nie ma potrzeby implementacji art. 40d ust. 2 dyrektywy 2013/34/UE (w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) ze względu na fakt, że dokumenty złożone do KRS są bezpłatnie udostępniane publicznie na stronie internetowej rejestru (art. 9a ust. 3 i 4 ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym).

W związku z wprowadzanymi zmianami w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju nastąpiła zmiana tytułu rozdziału 7 ustawy o rachunkowości: „Badanie sprawozdań finansowych, atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, składanie do właściwego rejestru sądowego, udostępnianie i ogłaszanie sprawozdań”.

Zmiana w **art. 64 w ust. 1 pkt 4 lit. b i c**, dotyczących obowiązku badania sprawozdań finansowych tzw. pozostałych jednostek, polega na podniesieniu progów finansowych o 25 %, co oznacza, że po zmianie będą one wynosić: 3 125 000 euro – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego oraz 6 250 000 euro w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy; próg zatrudnienia pozostaje bez zmian. Ponadto w ramach ujednolicenia pojęcia przychodów netto ze sprzedaży stosowanego w ustawie usunięto z tej pozycji kategorię przychodów z operacji finansowych.

Celem dodania **ust. 7** w **art. 64** (w ślad za art. 34 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) jest wprowadzenie obowiązku atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej przez biegłego rewidenta uprawnionego do przeprowadzania takiej atestacji. Pod pojęciem „atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju” (zgodnie z definicją wprowadzaną do ustawy o biegłych rewidentach) należy rozumieć atestację sprawozdawczości jednostkowej oraz sprawozdawczości skonsolidowanej. Zatem użycie w dalszych artykułach ustawy o rachunkowości pojęcia „atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju” oznacza, że będą one miały zastosowanie do atestacji obu rodzajów ww. sprawozdawczości.

W nowelizowanym **art. 66 ust. 4 zdanie pierwsze** (w ślad za art. 37 ust. 1 akapit 2 i ust. 2 akapit 2 dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) proponuje się uzupełnienie zapisów o wskazanie, że wyboru firmy audytorskiej do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dokonuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki, chyba że statut, umowa lub inne wiążące jednostkę przepisy prawa stanowią inaczej. Jednocześnie, tak jak w przypadku umów o badanie sprawozdania finansowego, kierownik jednostki nie będzie mógł dokonać takiego wyboru.

W nowelizowanym **art. 66 ust. 5a** (w ślad za art. 37 ust. 3 akapit 1 dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) proponuje się uzupełnienie przepisu,że zanieważne z mocy prawa uznaje się wszelkie klauzule umowne, które ograniczałyby możliwość wyboru firmy audytorskiej przez organ dokonujący wyboru firmy audytorskiej, nie tylko na potrzeby przeprowadzenia badania ustawowego tej jednostki, ale także na potrzeby atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju tej jednostki, do określonych kategorii lub wykazów firm audytorskich. Projektowany przepis przewiduje też doprecyzowanie w stosunku do brzmienia obecnego przepisu w związku z podnoszonymi wątpliwościami, że należy go stosować także na etapie poprzedzającym zawarcie umowy np. podczas procesu wyboru firmy audytorskiej w drodze przetargu.

W **art. 66 w dodawanym ust. 5b** zostało przewidziane, że kierownik jednostki zawiera z firmą audytorską umowę o atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Koszty przeprowadzenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju ponosi jednostka, której sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju podlega atestacji. Jest to rozwiązanie analogiczne jak w art. 66 ust. 5 dotyczącym zawarcia umowy o badanie.

W **art. 66 w nowelizowanym ust. 7** przewiduje się (w ślad za art. 38 ust. 1 dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) doregulowanie, kiedy jest możliwe rozwiązanie umowy o badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego, umowy o atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz uzupełnienie zapisów dotyczących uzasadnionych podstaw rozwiązania tej umowy. W przepisie tym zostały wprowadzone także zmiany redakcyjne.

W **art. 66 w nowelizowanym ust. 8** zostało przyjęte (w ślad za art. 38 ust. 1 dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464), że różnice poglądów w zakresie stosowania zasad rachunkowości, standardów badania, standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (w tym standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dla małych i średnich jednostek) lub standardów atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju nie stanowią uzasadnionej podstawy rozwiązania odpowiednio umowy o badanie lub umowy o atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

W **art. 66 w nowelizowanym ust. 9** zostało wskazane (w ślad za art. 38 ust. 2 akapit 2 dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464), że orozwiązaniu umowy o badanie sprawozdania finansowego lub umowy o atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju kierownik jednostki oraz firma audytorska informują niezwłocznie, wraz z podaniem stosownego wyjaśnienia przyczyn rozwiązania umowy, Polską Agencję Nadzoru Audytowego, a w przypadku jednostki zainteresowania publicznego w rozumieniu art. 2 pkt 9 ustawy o biegłych rewidentach – także Komisję Nadzoru Finansowego.

W **art. 66 w nowelizowanym ust. 10** zostało przewidziane (w ślad za art. 38 ust. 3 akapit 2 dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) uzupełnienie w części wspólnej zapisów dotyczących prawa wniesienia do sądu powództwa o rozwiązanie umowy o atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dotyczącej jednostek zainteresowania publicznego.

W **art. 66 w dodawanym ust. 11** zostało przewidziane (w ślad za art. 37 ust. 3 akapit 2 dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464), że wspólnicy lub udziałowcy jednostek dużych podlegających obowiązkowi sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej, z wyjątkiem jednostek będących emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego, którzy posiadają co najmniej 5 % praw głosów lub co najmniej 5 % kapitału zakładowego, lub co najmniej 5 % kapitału akcyjnego w jednostce, mogą – działając pojedynczo lub grupowo – złożyć projekt uchwały albo postanowienia organu zatwierdzającego o sporządzeniu sprawozdania dotyczącego określonych elementów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej przez podmiot akredytowany inny niż firma audytorska przeprowadzająca badanie ustawowe lub podmiot należący do jej sieci oraz o udostępnieniu takiego sprawozdania organowi zatwierdzającemu. Jako podmiot akredytowany można między innymi uznać podmiot akredytowany przez krajową jednostkę akredytującą zgodnie z rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 765/2008 z dnia 9 lipca 2008 r. ustanawiającym wymagania w zakresie akredytacji i uchylającym rozporządzenie (EWG) nr 339/93 (Dz. Urz. UE L 218 z 13.08.2008, str. 30).

W **art. 67 w dodawanym ust. 5** przewiduje się, że kierownik jednostki zapewnia biegłemu rewidentowi przeprowadzającemu atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dostęp do wszelkich dokumentów, jak również udziela wyczerpujących informacji i wyjaśnień oraz składa oświadczenia w zakresie, w jakim te dokumenty, informacje, wyjaśnienia i oświadczenia są niezbędne do sporządzenia sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

W **art. 67 w dodawanym ust. 6** przewiduje się, że biegły rewident przeprowadzający atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju danej jednostki jest uprawniony do uzyskania informacji związanych z przebiegiem atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju od kontrahentów, w tym także od banków i jej doradców prawnych – na podstawie upoważnienia udzielonego przez kierownika tej jednostki. Przepis ma na celu zapewnienie pozyskania niezbędnych informacji w celu przeprowadzenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i wydania sprawozdania w tym zakresie.

W **art. 67 w dodawanym ust. 7** zostało przewidziane, że jeżeli przedmiotem atestacji jest sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju jednostki dominującej, to uprawnienia biegłego rewidenta, o których mowa w ust. 5 i 6, przysługują także wobec jednostek zależnych, współzależnych i stowarzyszonych.

W **art. 67 w dodawanym ust. 8** zostało przewidziane, że jeżeli przedmiotem atestacji jest sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju jednostki, która posiada udziały w jednostkach stowarzyszonych, a nie jest jednostką dominującą, to uprawnienia biegłego rewidenta, o których mowa w ust. 5 i 6, przysługują także wobec tych jednostek stowarzyszonych.

Jak wynika z powyższego, dodawane przepisy w **art. 67 ust. 5–8** mają na celu zapewnienie pozyskania szeroko rozumianych informacji niezbędnych do przeprowadzenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i wydania sprawozdania w tym zakresie, które biegły rewident będzie mógł pozyskać z różnych podmiotów. Tym samym dodawane przepisy gwarantują biegłemu rewidentowi dostęp do informacji w celu wykonania zlecenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Celem nowelizacji **art. 68** jest uzupełnienie katalogu dokumentów udostępnianych udziałowcom lub członkom o sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w przypadku, gdy jednostka jest zobowiązana do sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Celem nowelizacji **art. 69 ust. 1** (w ślad za art. 30 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) jest takie uzupełnienie przepisu (projektowany art. 69 ust. 1 pkt 5), aby obowiązek złożenia do właściwego rejestru sądowego obejmował też w stosownych przypadkach sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Jednocześnie dla zwiększenia czytelności przepis został podzielony na jednostki redakcyjne w formie punktów.

Znowelizowanie **art. 69 ust. 3** ma na celu zapewnienie uniknięcia wątpliwości, że obowiązki w zakresie złożenia do właściwego rejestru odnoszą się także do jednostki dominującej sporządzającej sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej.

**Art. 69 ust. 5–7** (w ślad za art. 30 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) stanowi skorzystanie z opcji przewidzianej w dyrektywie 2013/34/UE, aby jednostki sporządzające sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju lub sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej, oprócz składania do właściwego rejestru sądowego, bezpłatnie udostępniały sprawozdania z działalności do wiadomości publicznej na swojej stronie internetowej.

**Art. 69 ust. 8** (w ślad za art. 34 ust. 6 akapit drugi dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) stanowi, że w przypadku gdy przepisy prawa UE wymagają od jednostki poddania elementów jej sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju weryfikacji przez akredytowaną niezależną stronę trzecią, sprawozdanie z tej weryfikacji stanowi załącznik do sprawozdania z działalności składanego do właściwego rejestru sądowego i umieszczanego na stronie internetowej jednostki.

W **art. 70a**:

* podwyższono o 25 % limit przychodów netto ze sprzedaży obligujących do złożenia do rejestru sądowego oświadczenia o braku obowiązku sporządzenia i złożenia rocznego sprawozdania finansowego – po zmianie wynosi on 2 500 000 euro;
* w ramach ujednolicenia pojęcia przychodów netto ze sprzedaży stosowanego w ustawie usunięto z niego kategorię przychodów z operacji finansowych.

W **art. 78 ust. 1** w związku ze zmianami dotyczącymi atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju proponuje sięwprowadzenie odpowiedzialności karnej biegłego rewidenta, który sporządza niezgodną ze stanem faktycznym opinię o sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej. Przepis ma charakter prewencyjny i ma na celu zniechęcenie do sporządzania niezgodnej opinii ze stanem faktycznym przez biegłego rewidenta uprawnionego do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Projektowane przepisy wprowadzają odpowiedzialność karną podobnie jak ma to obecnie miejsce w ustawie o rachunkowości w przypadku odpowiedzialności karnej biegłego rewidenta, który sporządza niezgodną ze stanem faktycznym opinię o sprawozdaniu finansowym i stanowiących podstawę jego sporządzenia księgach rachunkowych jednostki lub sytuacji finansowo-majątkowej tej jednostki. W obu tych przypadkach przewiduje się zagrożenie grzywną albo karą pozbawienia wolności do lat 2, jak też możliwość podlegania obu tym karom łącznie. Jednocześnie uzupełnia się katalog czynów rodzących odpowiedzialność karną biegłego rewidenta o przypadek sporządzenia niezgodnej ze stanem faktycznym opinii o skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym i sytuacji finansowo-majątkowej grupy kapitałowej.

W **art. 79 przewiduje się zmianę pkt 1** i wprowadzenie odpowiedzialności karnej również w przypadku niepoddania skonsolidowanego sprawozdania finansowego badaniu przez biegłego rewidenta podobnie jak ma to miejsce w przypadku niepoddania badaniu przez biegłego rewidenta sprawozdania finansowego.

W **art. 79 przewiduje się dodanie pkt 1a.** Przepis przewiduje odpowiedzialność karną w przypadku niepoddania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej atestacji przez biegłego rewidenta uprawnionego do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Przepis ma na celu zapewnienie odpowiednich sankcji za brak realizacji obowiązku poddania atestacji wynikającego z ustawy (w związku z zapisami art. 51 dyrektywy 2013/34/UE, który nakazuje państwom członkowskim wprowadzenie odpowiedniego systemu kar za naruszenia przepisów krajowych implementujących dyrektywę).

W **art. 79 pkt 4** uzupełniono obecne zapisy o odpowiedzialność karną w przypadku niezłożenia do właściwego rejestru sądowego:

1) sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dotyczącej grupy kapitałowej jednostki dominującej najwyższego szczebla z państwa spoza EOG lub dotyczącej jednostki samodzielnej z państwa spoza EOG, a także sprawozdania z atestacji wspomnianego w art. 63zd ust. 6 oraz oświadczeń wymienionych w art. 63zd ust. 5 pkt 2 i ust. 7;

2) sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej jednostki dominującej wraz ze sprawozdaniem z atestacji tej sprawozdawczości, o których mowa w art. 63v pkt 3, lub sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej jednostki dominującej wyższego szczebla wraz ze sprawozdaniem z atestacji tej sprawozdawczości, o których mowa w art. 63za pkt 3;

3) sprawozdania z badania sprawozdania finansowego lub sprawozdania z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz

4) sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

W **art. 79 pkt 4a** przewidziano odpowiedzialność karną w przypadku nieumieszczenia sprawozdania z działalności lub sprawozdania z działalności grupy kapitałowej na stronie internetowej jednostki w przypadku jednostek zobowiązanych do sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

W **art. 79** zmieniono dotychczasowe brzmienie **pkt 8**, uzupełniając je o odpowiedzialność karną za rozwiązanie umowy o badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego bez uzasadnionej przyczyny lub niepoinformowanie Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego (i ew. KNF) o fakcie rozwiązania takiej umowy.

W dodawanym w **art. 79 pkt 8a** przewidziano odpowiedzialność karną w przypadku rozwiązania umowy o atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju bez uzasadnionej podstawy lub niepoinformowania Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego, a w odpowiednich przypadkach – Komisji Nadzoru Finansowego, o rozwiązaniu tej umowy. Rozwiązanie to ma na celu zapobieganie nieuzasadnionemu rozwiązaniu umów o atestację i wpływanie w ten sposób na opinię biegłego rewidenta.

W **art. 80** dodano **ust. 4 i 5,** co wynika ze zmian w art. 3 ust. 1 pkt 1a oraz art. 7, opisanych w uzasadnieniu do tych przepisów.

W **załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości** określającym zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniu finansowym, o którym mowa w art. 45 ustawy, dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji, w rachunku zysków i strat zarówno w wariancie kalkulacyjnym, jak i w porównawczym usunięto pozycję przychody ze sprzedaży materiałów i pozycję wartość sprzedanych materiałów oraz odpowiednio zmieniono pozycje główne, w skład których wchodziły usunięte pozycje. Zmiana ta jest konsekwencją wprowadzenia nowej regulacji w art. 3 ust. 1 pkt 30a (definicja przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów) oraz w konsekwencji zmiany art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. b oraz art. 42 ust. 2.

W **załączniku nr 4 do ustawy o rachunkowości** zmieniono tytuł, który wskazuje, że załącznik ten dedykowany jest nie tylko dla jednostek mikro (w obecnym rozumieniu projektu), ale również dla jednostek, które mogą korzystać z uproszczeń sprawozdawczych jednostek mikro, na podstawie art. 80 ust. 4, tj. dla takich jednostek jak: związki zawodowe, organizacje pracodawców, izby gospodarcze, przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych w rozumieniu przepisów *ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej*, społeczno-zawodowe organizacje rolników, organizacje samorządu zawodowego, organizacje samorządu gospodarczego rzemiosła i Polskie Biuro Ubezpieczycieli Komunikacyjnych, jeżeli nie prowadzą działalności gospodarczej.

W **pozycji F** tego załącznika usunięto zapis w nawiasie z uwagi na nową jednolitą koncepcję zasad ustalania zysku (straty) netto, w konsekwencji usunięto przepis art. 47 ust. 3a.

**Pozycja G** została usunięta jako konsekwencja usunięcia przepisu art. 47 ust. 3a.

W **załączniku nr 5 do ustawy o rachunkowości** określającym zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniu finansowym, o którym mowa w art. 45 ustawy, dla jednostek małych korzystających z uproszczeń odnoszących się do sprawozdania finansowego w rachunku zysków i strat zarówno w wariancie kalkulacyjnym, jak i w porównawczym usunięto pozycję przychody ze sprzedaży materiałów i pozycję wartość sprzedanych materiałów oraz odpowiednio zmieniono pozycje główne, w skład których wchodziły usunięte pozycje. Zmiana ta jest konsekwencją wprowadzenia nowej regulacji w art. 3 ust. 1 pkt 30a (definicja przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów) oraz w konsekwencji zmiany art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. b oraz art. 42 ust. 2.

1. **Proponowane zmiany w ustawie o biegłych rewidentach wprowadzane projektem ustawy (art. 2 ustawy nowelizującej)**

Proponowane zmiany wprowadzane niniejszym projektem mają na celu zapewnienie stosowania spójnych zasad w odniesieniu do badania sprawozdań finansowych i atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wykonywanych przez firmy audytorskie.

W celu realizacji powyższego obowiązku projekt zakłada wprowadzenie poniższych zmian w ustawie:

Dokonuje się zmian w **art. 2** ustawy zawierającym słowniczek(implementacja art. 2 pkt 2–6, pkt 16a oraz pkt 21–23 dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464). Mając na uwadze postanowienia przepisów unijnych, niezbędne jest przeniesienie pakietu pojęć zdefiniowanych w dyrektywie na grunt prawa polskiego, poprzez uzupełnienie obecnego słowniczka bądź odpowiednią modyfikację obecnie zawartych w nim definicji.

W **pkt 1 i 2** wprowadzono odesłanie w zakresie definicji badania ustawowego i badania dobrowolnego do art. 64 ust. 1–4 ustawy o rachunkowości, co jest konsekwencją dodania ust. 7 dotyczącego sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Wprowadzono definicję **sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju** – poprzez wskazanie, iż należy przez to rozumieć sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju, o której mowa w art. 63r i art. 63s ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (sprawozdawczość jednostkową).

Natomiast pojęcie **sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej** – obejmuje sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju w rozumieniu art. 63x ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (sprawozdawczość skonsolidowaną).

Zdefiniowano pojęcie **atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.** Zgodnie z przyjętą definicją atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju obejmuje wykonanie przez biegłego rewidenta usługi atestacyjnej obejmującej przeprowadzenie określonych procedur zarówno w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (czyli sprawozdawczości jednostkowej) oraz sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej (czyli sprawozdawczości skonsolidowanej).

Doprecyzowano pojęcie **czynności rewizji finansowej** przez wskazanie, iż obejmują one zarówno badanie, przeglądy sprawozdań finansowych, jak też atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz inne usługi atestacyjne zastrzeżone przepisami prawa dla biegłych rewidentów.

W związku z wprowadzeniem do ustawy o rachunkowości (art. 3 ust. 1 pkt 1d) definicji jednostki dużej, dostosowano pojęcie **dużej jednostki** poprzez odesłanie do definicji, która została zawarta w ustawie o rachunkowości.

Wprowadzono definicję **kluczowego biegłego rewidenta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju** – (implementacja art. 2 pkt 16a dyrektywy 2006/43/WE), definicja wskazuje, że kluczowym biegłym rewidentem w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest biegły rewident posiadający uprawnienie do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, który był w głównym stopniu odpowiedzialny za przeprowadzenie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub który podpisał sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Oznacza to, iż wystarczy spełnić jeden z dwóch wskazanych warunków, aby zostać uznanym za kluczowego biegłego rewidenta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Ponadto w przypadku atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej – kluczowym biegłym rewidentem atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest biegły rewident posiadający uprawnienie do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wyznaczony przez firmę audytorską jako w głównym stopniu odpowiedzialny za przeprowadzenie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej w imieniu firmy audytorskiej na poziomie jednostki dominującej danej grupy kapitałowej oraz biegły rewident posiadający uprawnienie do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wyznaczony jako w głównym stopniu odpowiedzialny za przeprowadzenie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej na poziomie istotnych jednostek zależnych danej grupy kapitałowej.

Uzupełniono pojęcie **firmy audytorskiej grupy** poprzez wskazanie, że jest nią firma audytorska przeprowadzająca badanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych lub atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju danej grupy kapitałowej.

Wprowadzono pojęcie **zespołu wykonującego atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju**, który obejmuje wszystkie osoby zaangażowane w przeprowadzanie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w szczególności biegłych rewidentów, osoby przeprowadzające kontrolę jakości wykonania zlecenia, kadrę kierowniczą wyższego szczebla oraz osoby odbywające aplikację w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, uczestniczących w przeprowadzanej atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, a także zatrudnianych przez firmę audytorską ekspertów oraz inne osoby wykonujące, w ramach danej atestacji, czynności na zlecenie lub pod kontrolą biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej.

Wprowadzono definicję **krajowych standardów atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.** Dyrektywa wymaga od państw członkowskich nałożenia obowiązku przeprowadzania atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie ze standardami atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przyjętymi do prawa UE w drodze wydania przez Komisję Europejską odpowiednich rozporządzeń. W przypadku (do czasu) nieobowiązywania przez Komisję Europejską tych standardów dyrektywa zezwala państwom członkowskim, aby atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju mogła być przeprowadzana wg krajowych standardów atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju swobodnie kształtowanych przez państwa członkowskie (zgodnie z wymogiem art. 26a ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464).

Uzupełniono definicję **krajowych standardów wykonywania zawodu** poprzez dodanie, iż obejmują onerównież krajowe standardyatestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Uzupełniono definicje: **zatwierdzenia osoby lub jednostki organizacyjnej;** **jednostki audytorskiej pochodzącej z państwa trzeciego** oraz **biegłego rewidenta pochodzącego z państwa trzeciego** – poprzez wskazanie, iż te pojęcia odnoszą się nie tylko do przeprowadzania badań ustawowych, ale również w stosownych przypadkach do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Wprowadzono definicję **niezależnego dostawcy usług atestacyjnych,** który oznacza jednostkę z innego niż Rzeczpospolita Polska państwa Unii Europejskiej oceniającą zgodność, akredytowaną zgodnie z rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 765/2008 z dnia 9 lipca 2008 r. ustanawiającym wymagania w zakresie akredytacji i uchylającym rozporządzenie (EWG) nr 339/93 (Dz. Urz. UE L 218 z 13.08.2008, str. 30, z późn. zm.) i dopuszczoną przez to państwo do przeprowadzenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

W **art. 2 w pkt 14 w lit.** b została przewidziana zmiana dostosowująca do obecnej nomenklatury w zakresie określenia „polityki i procedury zarządzania jakością”, zamiast „polityki i procedury kontroli jakości”.

W **pkt 20** zamiast „międzynarodowych standardów kontroli jakości” przewiduje się zmianę na „międzynarodowe standardy zarządzania jakością” – przez co należy rozumieć Międzynarodowe Standardy Zarządzania Jakością oraz inne powiązane standardy wydane przez Międzynarodową Federację Księgowych za pośrednictwem Rady Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych w zakresie, w jakim odnoszą się one do zarządzania jakością. Tym samym przepis dostosowuje nazewnictwo do obecnie stosowanego.

W związku z tym zmianie ulegnie także nazwa „krajowych standardów kontroli jakości”, o której mowa w **pkt 24,** na „krajowe standardy zarządzania jakością”, przez co należy rozumieć:

a) międzynarodowe standardy zarządzania jakością przyjęte do prawa Unii Europejskiej w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej,

b) zasady zarządzania jakością w zakresie nieuregulowanym standardami, o których mowa w lit. a, przyjęte przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, zatwierdzone przez Radę Agencji.

Zaproponowane zmiany nie mają na celu wdrożenia przepisów prawa UE, ale są one konsekwencją zmiany nazewnictwa, tj. zastąpienia krajowych standardów kontroli jakości nowym nazewnictwem, tj. krajowymi standardami zarządzania jakością, oraz odpowiedniego związanego z tym dostosowania nazewnictwa w pozostałym zakresie, co jest konsekwencją zmiany, które pojawiły się na poziomie międzynarodowym.

Dokonuje się zmiany w **art. 2a**, która wynika z konieczności uzupełnienia przepisów poprzez wskazanie, iż Polska Izba Biegłych Rewidentów (dalej: PIBR) jest administratorem danych nie tylko przetwarzanych w celach realizacji zadań lub obowiązków przez organy samorządu, związanych z działalnością Komisji Egzaminacyjnej (dalej: Komisja) czy też organizacją egzaminów dla kandydatów na biegłych rewidentów, ale również danych związanych z organizacją egzaminów dla biegłych rewidentów ubiegających się o uprawnienia do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Zmiana w **art. 3** poprzez dodanie **ust.** **1a** wskazującego, iż atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju mogą wykonywać jedynie biegli rewidenci uprawnieni w tym zakresie.

Zmiana w **art. 4 w ust. 2 w pkt 4** ma na celu dostosowanie terminologii w zakresie uznawania zagranicznych dyplomów do terminologii stosowanej na gruncie przepisów ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (PSWN). Ustawa to bowiem w stosunku do uznania zagranicznych dyplomów posługuje się określeniem „równoważny”. Natomiast określenie „równorzędny” na gruncie przepisów ustawy PSWN odnosi się do innych tytułów zawodowych niż licencjat, inżynier, magister, magister inżynier otrzymywanych po ukończeniu studiów w Polsce (art. 77 ust. 1 ustawy PSWN). Tytuły zawodowe równorzędne do ww. tytułów zostały wskazane w rozporządzeniu Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 27 września 2018 r. w sprawie studiów (Dz. U. z 2023 r. poz. 2787) i są to: inżynier architekt, inżynier pożarnictwa, licencjat pielęgniarstwa, licencjat położnictwa, magister inżynier architekt, magister inżynier pożarnictwa, magister pielęgniarstwa, magister położnictwa, lekarz, lekarz dentysta, lekarz weterynarii, magister farmacji. Wprowadza się zatem odniesienie do wymogu posiadania dyplomu ukończenia studiów za granicą uznanego w Rzeczypospolitej Polskiej za równoważny z odpowiednim polskim dyplomem i tytułem zawodowym, zgodnie z przepisami o szkolnictwie wyższym i nauce. Analogiczne zmiany dokonywane są w **art. 11 ust. 2 pkt 4**, **art. 15 ust. 1 i 2** oraz **art. 94d ust. 2 pkt 4**.

W art. 4 w pkt 5 w lit. a i b wprowadza się doprecyzowanie brzmienia przepisów, iż aplikację można odbyć u biegłego rewidenta zarejestrowanego w państwie Unii Europejskiej. Zmiana ta jest konsekwencją dodawanego nowego art. 4a ust. 1 pkt 2 lit. b, tj. odbywania aplikacji u biegłego rewidenta uprawnionego do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zarejestrowanego w państwie Unii Europejskiej (co wynika z potrzeby ujednolicenia brzmienia przepisów).

Dodaje się **art. 4a (implementacja art. 7 oraz art. 10 ust. 1 dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464)** określający warunki uprawniające do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Zgodnie z projektowaną regulacją atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju będzie mogła wykonywać osoba, która zda egzamin z wiedzy z zakresu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju; odbędzie co najmniej 8-miesięczną aplikację obejmującą sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju oraz atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (zarówno jednostkową, jak i grupy kapitałowej zgodnie z przyjętą definicją), zda egzamin dyplomowy z tego zakresu oraz będzie wpisana do rejestru biegłych rewidentów jako uprawniona do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. W przypadku kandydatów na biegłych rewidentów, którzy będą ubiegać się o uprawnienia do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w trakcie postępowania kwalifikacyjnego możliwe jest odbycie aplikacji odnośnie do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju równocześnie z aplikacją obejmującą badania sprawozdań finansowych. Natomiast kandydaci na biegłych rewidentów, którzy będą chcieli udokumentować posiadanie 15-letniego doświadczenia zawodowego, o którym mowa w art. 4 ust. 3 pkt 1 ustawy, zobowiązani będą w celu uzyskania uprawnień do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dodatkowo odbyć 8-miesiączną aplikację w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Zgodnie z ust. 4 **(implementacja art. 14 ust. 2 dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464)** w przypadku biegłych rewidentów z innych krajów UE czy też państw trzecich, którzy chcieliby uzyskać uprawnienia do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, egzamin z prawa gospodarczego będzie musiał zawierać zagadnienia z tego zakresu. Wykreślenie biegłego rewidenta z rejestru oznaczać będzie również utratę przez taką osobę uprawnień do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

W **art. 5** wskazuje się, iż Komisja, ustalając zakres egzaminu z prawa gospodarczego, w stosownych przypadkach powinna również uwzględnić przepisy prawa istotne dla atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

W **art. 9** dotyczącym obligatoryjnego doskonalenia zawodowego dokonuje się zmiany, wskazując, iż w przypadku biegłych rewidentów uprawnionych do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, zakres obligatoryjnego doskonalenia zawodowego powinien również obejmować atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

W **art. 10 w ust. 11** rozszerza się pkt 2 przez wskazanie możliwości określenia w uchwale przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów liczby godzin obligatoryjnego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów uprawnionych do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, liczba ta może być jednakowa dla wszystkich biegłych (uprawnionych do atestacji oraz nieposiadających takiego uprawnienia) lub też można liczbę godzin różnicować, decyzja w tym zakresie będzie należała do właściwości KRBR.

Dokonuje się zmiany w **art. 11** przez wskazanie, **w ust. 2**, że wśród członków Komisji, będących biegłymi rewidentami, rekomendowanych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów (KRBR) co najmniej 2 musi posiadać uprawnienie do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. W konsekwencji **w ust. 6** wskazuje się, iż KRBR, rekomendując kandydatów do Komisji, spośród wymaganych 14 kandydatów będących biegłymi rewidentami, wskazuje czterech, którzy posiadają uprawnienia do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Dodaje się również **ust. 8a** określający, iż w przypadku konieczności powołania przed końcem kadencji nowego członka do Komisji będącego reprezentantem KRBR, a zastępowany członek był jednym z 2 posiadających uprawnienie do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, to rekomendowani do składu Komisji przez KRBR kandydaci muszą posiadać takie uprawnienie.

W art. **12 w ust. 1** rozszerza się zadania Komisji o zadania związane z przeprowadzaniem egzaminów odnośnie do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju czy też zaliczaniem tych egzaminów. W **ust. 3** wskazuje się, iż umowa między Uczelnią a Komisją może obejmować zakres tematyczny wskazany w art. 14 ust. 1 i 2, jak również może obejmować wszystkie egzamin z wiedzy, a więc również te z zakresu atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wskazane w art. 14 ust. 2a. Dodatkowo w związku ze zmianami w ustawie z dnia 20 lipa 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce wskazano, iż ta umowa może zostać zawarta z uczelnią posiadającą uprawnienie do nadawania stopnia naukowego doktora w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie ekonomia i finanse lub w dyscyplinie nauki o zarządzaniu i jakości (obecnie stopień naukowy doktora nauk ekonomicznych).

Dokonuje się zmiany w **art. 13,** wskazując, w jakiej wysokości przysługuje wynagrodzenie członkom Komisji za czynności w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju związane z przygotowaniem egzaminów z wiedzy, egzaminu dyplomowego czy też rozpatrzeniem wniosku o odbycie aplikacji.

W **art. 14 w ust. 1** wskazano, iż zakres egzaminów z wiedzy, w przypadku kandydata na biegłego rewidenta, który nie ubiega się o uprawnienie do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju nie obejmuje:

* w zakresie rewizji finansowej – atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,
* w zakresie krajowych standardów wykonywania zawodu – krajowych standardów atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Dodaje się **ust. 2a** określający zakres egzaminu z wiedzy w celu uzyskania uprawnień do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (implementacja art. 8 ust. 3 dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464). W dodawanym ust. 3a wskazuje się warunki, kiedy można przystąpić do egzaminu dyplomowego w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. W ust. 4a określa się zakres egzaminu dyplomowego odnośnie do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Zmianie ulegają również ust. 5 oraz ust. 6–12 tak, aby mogły mieć one zastosowanie zarówno do egzaminów zdawanych w postępowaniu kwalifikacyjnym przez kandydatów na biegłych rewidentów, jak również egzaminów zdawanych przez biegłych rewidentów ubiegających się o uprawnienia do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – po uzyskaniu uprawnień biegłego rewidenta.

Dokonuje się zmiany w **art. 15** przez jego rozszerzenie na możliwość zaliczania (zarówno przez kandydatów na biegłych rewidentów, jak również biegłych rewidentów ubiegających się o uprawnienia do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju) egzaminu z wiedzy obejmującego wiedzę z zakresu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, zgodnie z zakresem wskazanym w art. 14 ust. 2a. W artykule tym wprowadza się także aktualne nazewnictwo, tj. zmienia się wyrazy „studia wyższe” na wyrazy „studia” (zgodnie z przepisami o szkolnictwie wyższym i nauce). Analogiczna zmiany nazewnictwa zostały wprowadzone w art. 4 w ust. 2 w pkt 4, w art. 11 w ust. 3 pkt 4 oraz w art. 94d w ust. 2 pkt 4.

W **art. 16** w **ust. 1** dokonuje się zmiany redakcyjnej, wskazując, jakie opłaty uiszcza kandydat na biegłego rewidenta (opłatę wstępną, opłaty egzaminacyjne oraz opłaty za rozpatrzenie poszczególnych wniosków. Dodaje się **ust. 1a** wskazujący, jakie opłaty uiszcza biegły rewident ubiegający się o uprawnienie do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Będzie on wnosił opłaty egzaminacyjne (za egzamin z wiedzy z zakresu atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz egzamin dyplomowy z zakresu atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju) oraz opłaty za rozpatrzenie wniosku o zaliczenie egzaminu z wiedzy. W **ust. 1b** wskazuje się, iż opłaty wnoszone zarówno przez kandydatów na biegłych rewidentów, jak również biegłych rewidentów ubiegających się o uprawnienie do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju stanowią przychód PIBR. W **ust. 2–3** określa się również wysokość opłaty za egzamin dyplomowy z zakresu atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju czy też za rozpatrzenie wniosku za zaliczenie egzaminów. W **ust. 6 i 7** rozszerzony i doprecyzowany został zarówno zakres rozporządzenia, jak i zakres uchwał KRBR poprzez uwzględnienie w nim zadań i zagadnień z zakresu atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

W **art. 17 ust. 2 pkt 5a i 6** (zgodnie z wymogiem art. 16 ust. 1 lit. a i b dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) został rozszerzony zakres danych, które powinien zawierać rejestr biegłych rewidentów prowadzony przez PIBR, o informację, czy biegły rewident jest uprawniony do przeprowadzania atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. **Pkt 6** odnosi się do osób, które uzyskały uprawnienia biegłego rewidenta w państwie członkowskim UE innym niż Polska lub państwie trzecim. W **art. 17 ust. 2** **pkt 7** zakres danych zamieszczanych w rejestrze rozszerzono o datę wpisu biegłego rewidenta do tego rejestru. Jest to analogiczna zmiana jaka ma miejsce odnośnie do zakresu danych, które obejmuje lista firm audytorskich. Za rozpatrzenie wniosku o wpis informacji o uprawnieniu do przeprowadzania atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju do rejestru biegłych rewidentów wprowadzono opłatę – **art. 17 ust. 3**. Zmiany w **art. 17 ust. 5–8** są konsekwencją powyższych zmian.

W **art. 18** w dodawanym **ust. 1a** wskazano, kiedy następuje wykreślenie w rejestrze informacji o uprawnieniu do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Może to nastąpić na wniosek biegłego rewidenta, w przypadku tych biegłych rewidentów, którzy nie zamierzają wykonywać takiej atestacji, lub też z urzędu w przypadku prawomocnego orzeczenia dyscyplinarnego o wykreśleniu z rejestru informacji o uprawnieniu do przeprowadzania atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (w związku z projektowanym dodaniem w art. 159 w ust. 1 nowego pkt 6a). W dodawanych **ust. 6a, 7a oraz 9** wskazano procedurę, gdyby biegły rewident chciał przywrócić w rejestrze informację o przysługującym mu uprawnieniu do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Może on ponownie o to zawnioskować, jeżeli spełniałby warunki, o których mowa w dodawanym art. 4a ust. 1 pkt 1–3. W przypadku wykreślenia z rejestru informacji na skutek prawomocnego orzeczenia dyscyplinarnego można ponownie się ubiegać o wpis takiej informacji po upływie 10 lat od dnia uprawomocnienia się orzeczenia. W **ust. 9** zostało przewidziane, że jeżeli od dnia wykreślenia z rejestru informacji o uprawnieniu do przeprowadzania atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju upłynęło więcej niż 10 lat, osoby, o których mowa w ust. 6a i 7a, mogą wnioskować o wpis do rejestru tej informacji po ponownym złożeniu egzaminu z wiedzy, o którym mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1. **Ust. 6, 7 i 8** uzupełniono o umożliwienie osobom, które zostały wykreślone z rejestru biegłych rewidentów, a były uprawnione do przeprowadzania atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, ubiegania się wraz z ponownym wpisem do rejestru lub po tym wpisie również o ponowne wpisanie tej informacji, jeżeli spełniają warunki, o których mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1–3, w przypadku gdy od wykreślenia z rejestru informacji o uprawnieniu do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju upłynęło więcej niż 10 lat, po ponownym złożeniu egzaminu z wiedzy, o którym mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1.

Nowe brzmienie **art. 21 ust. 1** uwzględnia stosowanie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego w odniesieniu do uchwał KRBR odnośnie do wpisu do rejestru informacji o uprawnieniu do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz wykreślenia z rejestru informacji o uprawnieniu do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

W **art. 25 w ust. 1 w pkt 2** przewiduje się, że wyrazy „krajowych standardów kontroli jakości” zastąpione zostaną wyrazami „krajowych standardów zarządzania jakością”, co jest konsekwencją zmiany słowniczka dotyczącego krajowych standardów zarządzania jakością.

Zmiany w **art. 30** wynikają także ze zmiany słowniczka (wyrazy „krajowych standardów kontroli jakości” zastąpione zostaną w odpowiednim przypadku wyrazami „krajowych standardów zarządzania jakością (art. 30 ust. 2 pkt 2 lit. b i ust. 4). Zmiana **art. 30 w ust. 2 w pkt 3 lit. g** jest konsekwencją zmiany dokonanej w art. 17 ust. 3a dotyczącej wnoszenia opłaty za rozpatrzenie wniosku o wpis do rejestru biegłych rewidentów informacji dot. przeprowadzania atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

**Art. 48 w ust. 1, 2 i 4** rozszerzono o kwestie związane zmożliwością zlecania niektórych czynności atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju podwykonawcom – analogicznie jak ma to miejsce w przypadku badania sprawozdań finansowych. W związku z pojawiającymi się rozbieżnościami w interpretacji obecnego brzmienia przepisów odnośnie do dopuszczalnego zakresu czynności, które mogą być przedmiotem podwykonawstwa, doprecyzowano jego brzmienie przez wskazanie, iż przedmiotem podwykonawstwa nie może być powierzenie roli kluczowego biegłego rewidenta, jak również roli kluczowego biegłego rewidenta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Brak możliwości powierzania w ramach podwykonawstwa roli kluczowego biegłego rewidenta (kluczowego biegłego rewidenta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju) jest uzasadniony ze względu na jego rolę w procesie badania, tj. jako w głównym stopniu odpowiedzialnego za przeprowadzenie całego procesu badania czy atestacji czy też podpisanie sprawozdania z badania lub atestacji. Do obowiązków kluczowego biegłego rewidenta zgodnie z uobr należy m.in. czynny udział w przeprowadzaniu badania, przeznaczanie wystarczającej ilości czasu i odpowiednich zasobów w celu właściwej realizacji badania (art. 66 ust. 3), jak również gromadzenie i opracowywanie akt badania (art. 84). Dodatkowo zgodnie z art. 74 uobr firma audytorska oraz kluczowy biegły rewident przed przyjęciem lub kontynuowaniem zlecenia badania są obowiązani ocenić i udokumentować, czy:

1) spełnione zostały wymogi niezależności, o których mowa w art. 69–73;

2) istnieją zagrożenia dla ich niezależności oraz zastosowano zabezpieczenia w celu ich zminimalizowania;

3) dysponują kompetentnymi pracownikami, czasem i innymi zasobami umożliwiającymi odpowiednie przeprowadzenie badania;

4) osoba wyznaczona jako kluczowy biegły rewident posiada uprawnienia do przeprowadzania obowiązkowych badań sprawozdań finansowych uzyskane w państwie Unii Europejskiej, w którym wymagane jest badanie, w tym czy została wpisana do odpowiednich rejestrów biegłych rewidentów, prowadzonych w państwie Unii Europejskiej wymagającym badania.

Analogiczne obowiązki dotyczą kluczowego biegłego rewidenta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Zatem ze względu na rolę kluczowego biegłego zarówno w badaniu, jak i atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju celowe i zasadne jest wyłączenie możliwości powierzania tej funkcji w ramach podwykonawstwa.

Dodaje się w **art. 49 ust. 2**, który wskazuje, iż do podwykonawców, którym powierza się czynności w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju mają zastosowanie przepisy odnośnie do przestrzegania zasad etyki niezależności czy też przestrzegania określonych polityk i procedur ustanowionych przez firmę audytorską zlecającą wykonywanie tych czynności.

W **art. 50** przewiduje się zmiany dostosowujące odnośnie do zastąpienia wyrazów „krajowych standardów kontroli jakości” wyrazami „krajowych standardów zarządzania jakością” oraz odpowiednio dostosowuje się przepisy do nowego nazewnictwa (wyrazy „system wewnętrznej kontroli jakości” zastępuje się wyrazami „systemem zarządzania jakością”), co jest konsekwencją zmiany słowniczka dotyczącej krajowych standardów zarządzania jakością.

Zmiana w **art. 51 w ust. 1 w pkt 3** dotycząca wykazywania w sprawozdaniu składanym przez firmy audytorskie do Agencji informacji o podwykonawcach również w przypadku wykonywania atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest konsekwencją zmian w art. 48, który przewiduje możliwość zlecania podwykonawcom niektórych czynności atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

W projekcie została przewidziana zmiana **art. 54 w ust. 2** w odniesieniu do maksymalnego limitu kwoty odszkodowania z tytułu odpowiedzialności firm audytorskich. Maksymalna kwota odszkodowania będzie zależeć od tego, czy firma audytorska przeprowadza badania lub atestacje sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju na rzecz JZP czy też na rzecz pozostałych jednostek.

Nowe brzmienie **art. 57 ust. 2 pkt 6 i 10** (zgodnie z wymogiem art. 17 ust. 1 lit. e i i oraz ust. 2 dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) wynika z konieczności uzupełnienia zakresu danych, które zawiera lista firm audytorskich, o informację, czy biegli rewidenci zatrudnieni w firmie audytorskiej lub z nią powiązani jako wspólnicy lub w inny sposób są uprawnieni do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (pkt 6), a w przypadku firmy audytorskiej pochodzącej z innego niż Rzeczpospolita Polska państwa Unii Europejskiej lub państwa trzeciego, czy firma ta jest uprawniona do przeprowadzania badań sprawozdań finansowych lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (pkt 10). **Pkt 6** przewiduje również uzupełnienie listy o informację dotyczącą nazwiska i imion oraz numeru w rejestrze biegłego rewidenta prowadzącego działalność gospodarczą we własnym imieniu i na własny rachunek, co wynika z potrzeby ujednolicenia listy podobnie jak ma to miejsce w przypadku m.in. biegłych rewidentów zatrudnionych w firmie audytorskiej.

Dodanie **pkt 14** dotyczącego daty wpisu na listę firm audytorskich ma na celu podanie tej informacji do wiadomości publicznej.

Natomiast konieczność dodania **ust. 4a** jest konsekwencją włączenia do definicji czynności rewizji finansowych atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Nie wszystkie firmy audytorskie z chwilą wpisu na listę firm audytorskich będą posiadały zdolność do przeprowadzania atestacji zrównoważonego rozwoju, a więc w tym przypadku w oświadczeniu, o którym mowa w ust. 4 pkt 3, powinno zostać wskazane, iż firma taka nie posiada zdolności do prowadzenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

W **art. 61 w ust. 7** we wprowadzeniu do wyliczenia i **w ust. 7b** w zdaniu pierwszym, a także odpowiednio w art. 121 w ust. 1 w pkt 1 oraz w art. 212 w ust. 1, użyte, w różnym przypadku, wyrazy „system wewnętrznej kontroli jakości” zastępuje się użytymi w odpowiednim przypadku wyrazami „system zarządzania jakością”. Wskazane zmiany są konsekwencją zmiany słowniczka dotyczącego krajowych standardów zarządzania jakością.

W **art. 64 w ust. 1 w pkt 1 w lit. c i w pkt 4 oraz w art. 65 w ust. 1 i 2** użyte, w różnym przypadku, wyrazy „wewnętrzna kontrola jakości” zastępuje się użytymi w odpowiednim przypadku wyrazami „zarządzanie jakością”. Wskazane zmiany są konsekwencją zmiany słowniczka dotyczącego krajowych standardów zarządzania jakością.

W zmienianym **art. 66** zostały określone wymogi nakładające na firmę audytorską obowiązki w zakresie organizacji pracy w odniesieniu do świadczenia usług atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wskazujące, że:

* do każdej atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju firma audytorska wyznacza przynajmniej jednego kluczowego biegłego rewidenta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, kierując się koniecznością zapewnienia wysokiej jakości atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz spełnienia wymogów w zakresie niezależności i kompetencji umożliwiających właściwe przeprowadzenie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (w ślad za art. 24b ust. 1 zdanie 2 dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464);
* firma audytorska zapewnia kluczowemu biegłemu rewidentowi atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju odpowiednie zasoby, w tym zespół wykonujący atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, posiadający kompetencje i możliwości niezbędne do właściwego przeprowadzenia danej atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (w ślad za art. 24b ust. 1 zdanie 2 dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464);
* kluczowy biegły rewident atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju bierze czynny udział w przeprowadzeniu atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (w ślad za art. 24b ust. 1 zdanie 5 dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464);
* kluczowy biegły rewident atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i firma audytorska przeznaczają wystarczającą ilość czasu i odpowiednie zasoby w celu właściwego przeprowadzenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (w ślad za art. 24b ust. 1 zdanie 5 dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464);
* kluczowy biegły rewident może jednocześnie pełnić funkcję kluczowego biegłego rewidenta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, o ile posiada uprawnienia do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. W takim przypadku zespół wykonujący badanie może być jednocześnie zespołem przeprowadzającym atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;
* przeprowadzając atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, firma audytorska i kluczowy biegły rewident atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju mogą korzystać z pracy eksperta, w tym w zakresie środowiska i klimatu, spraw społecznych oraz ładu korporacyjnego. Przepis o możliwości wykorzystania eksperta ma na celu umożliwienie korzystania z wiedzy wyspecjalizowanych osób w danej dziedzinie. Ekspertem takim może być jednostka działająca w oparciu o rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 765/2008 z dnia 9 lipca 2008 r. ustanawiające wymagania w zakresie akredytacji i nadzoru rynku odnoszące się do warunków wprowadzania produktów do obrotu i uchylającym rozporządzenie (EWG) nr 339/93 (przywołanym w dyrektywie 2022/2464) czy też przepisy krajowe – ustawę z dnia 30 sierpnia 2002 r. o systemie oceny zgodności oraz ustawę z dnia 13 kwietnia 2016 r. o systemach oceny zgodności i nadzoru rynku.

W **art. 67 w ust. 1 w pkt 2 w lit. b** przewiduje się zmianę nazewnictwa na system zarządzania jakością, co jest konsekwencją wprowadzanych zmian w słowniczku – dotyczących krajowych standardów zarządzania jakością. W **ust. 3** określone zostały wymogi nakładające na firmę audytorską obowiązki w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju poprzez dodanie odpowiednich przepisów lub zmianę oraz uchylenie pkt 4a obecnie obowiązujących przepisów dotyczących sporządzania dokumentacji klienta, która zawiera:

1) określenie rodzaju sprawozdań finansowych klienta podlegających badaniu, a w przypadku atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – określenie rodzaju sprawozdawczości podlegającej atestacji;

2) akta wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta:

a) badań,

b) atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,

c) zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie i atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz

d) zleceń usług pokrewnych;

3) listę usług wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta, w tym usług atestacyjnych innych niż badanie i atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz usług pokrewnych;

4) wynagrodzenie:

a) całkowite przewidziane umową za badanie, za atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, za poszczególne usługi inne niż badanie i atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,

b) faktyczne otrzymane w każdym roku obrotowym za badanie, za atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, za poszczególne usługi inne niż badanie i atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

W projekcie zostało przewidziane doprecyzowanie w **art. 67 ust. 4 pkt 8**, że akta badania zawierają sprawozdanie z badania sporządzone zgodnie z art. 83–86, a w odpowiednich przypadkach – także zgodnie z art. 10 rozporządzenia nr 537/2014, co wynika z konsekwencji przyjęcia podobnego rozwiązania odnośnie do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

W projekcie zostało przewidziane, co do zasady, że dokumentacja atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju będzie sporządzana w języku polskim oraz w pewnych sytuacjach przewidzianych w projektowanym przepisie będzie istniała możliwość sporządzania dokumentacji w języku obcym, jednakże na potrzeby kontroli firma audytorska będzie zobowiązana do zapewnienia pisemnego tłumaczenia tej dokumentacji na język polski (**art. 67 ust. 4a**). Projektowany przepis pozostaje analogiczny jak obecnie obowiązujący w ustawie o biegłych rewidentach.

W **ust. 4b** zostało przewidziane, że firma audytorska tworzy akta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dla każdej atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, zawierające:

1) dane i dokumenty, o których mowa w art. 74, a także dokumenty sporządzone w związku z wykonywaniem obowiązków, o których mowa w art. 7 rozporządzenia nr 537/2014;

2) imiona i nazwiska kluczowych biegłych rewidentów atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wraz ze wskazaniem imienia i nazwiska kluczowego biegłego rewidenta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju podpisującego sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;

3) skład zespołu wykonującego atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;

4) listę podwykonawców, podmiotów powiązanych z firmą audytorską, podmiotów należących do sieci, ekspertów lub innych osób, które brały udział w atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;

5) oświadczenia o niezależności, o których mowa w art. 74 ust. 2;

6) sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju sporządzone zgodnie z art. 87a–87d;

7) dokumentację atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;

8) dokumentację wykonanego przeglądu, o której mowa w art. 81 ust. 5 pkt 3;

9) oświadczenie o spełnieniu wymogu, o którym mowa w art. 66 ust. 4;

10) zapytanie o poradę kierowane do eksperta, o którym mowa w art. 66 ust. 6 projektu wraz z otrzymaną poradą i uzasadnienie wyboru określonego rozwiązania zaproponowanego przez ekspertów;

11) inne istotne dane i dokumenty, które brane były pod uwagę przez kluczowego biegłego rewidenta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i firmę audytorską przy sporządzaniu sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, oraz które wspomagają proces monitorowania przestrzegania przepisów ustawy.

Powyższe rozwiązania mają na celu uregulowanie wymogów dotyczących tworzenia akt atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w szczególności dla celów kontroli firmy audytorskiej oraz możliwości prześledzenia pracy biegłego rewidenta i firmy audytorskiej i przedstawionych przez biegłego rewidenta wniosków w sprawozdaniu z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Wprowadzenie powyższych regulacji wynika z konieczności wdrożenia art. 24b ust. 5a dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464.

Stosownie do zmiany w **ust. 5** projektu firma audytorska jest obowiązana zamknąć akta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, nie później niż 60 dni po dniu sporządzenia sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, i przechowywać je przez okres co najmniej 8 lat od dnia ich zamknięcia. Przepis ten zawiera analogiczne rozwiązanie jak w przypadku zamknięcia i przechowywania akt badania. Stanowi wdrożenie wymogów art. 24b ust. 5a akapit 5 dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464.

**Ust. 5a** ma charakter doprecyzowujący w związku ze zmianą ust. 5. Zgodnie z proponowanym przepisem firma audytorska jest obowiązana zamknąć akta zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie lub atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz akta zleceń usług pokrewnych, nie później niż 60 dni po dniu sporządzenia sprawozdania z wykonania usługi atestacyjnej innej niż badanie lub atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub usługi pokrewnej, i przechowywać je przez okres co najmniej 8 lat od dnia ich zamknięcia.

W **ust. 6** projektu zostało przewidziane, że firma audytorska przechowuje przez okres nie krótszy niż 8 lat od daty zamknięcia akt badania lub akt atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie i atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub akt zleceń usług pokrewnych dokumentację klienta, na rzecz którego wykonane było badanie lub atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub inna usługa. Przepis wdraża art. 24b ust. 5a dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464.

Z kolei w **ust. 7** zostało przewidziane, że firma audytorska przechowuje dokumentację wszystkich przekazanych jej skarg pisemnych, które dotyczyły przeprowadzonych badań, atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, usług atestacyjnych innych niż badanie i atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub usług pokrewnych, przez co najmniej 8 lat od daty ich wniesienia. Przepis ten zawiera analogiczne rozwiązanie jak w przypadku przechowywania skarg pisemnych dotyczących badania. Stanowi wdrożenie wymogów w zakresie przechowywania skarg pisemnych dotyczących atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (w ślad za art. 24b ust. 6 dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464).

W **ust. 7a** został przewidziany przepis, zgodnie z którym, w przypadku gdy ta sama firma audytorska przeprowadza badanie ustawowe i atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, akta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju można zawrzeć w aktach badania. Rozwiązanie wynika z możliwości, która została przewidziana w art. 24b ust. 5a akapit 5 dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464.

W **ust. 8** w zdaniu pierwszym zostało przewidziane nowe brzmienie przepisu, zgodnie z którym w przypadku wszczęcia postępowania dyscyplinarnego lub postępowania w sprawie odpowiedzialności firmy audytorskiej okres przechowywania dokumentacji klienta, akt badania, akt atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz innych dokumentów istotnych dla oceny zgodności działalności firmy audytorskiej lub biegłych rewidentów z przepisami ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014 ulega wydłużeniu do czasu przedawnienia odpowiednio okresu karalności przewinienia dyscyplinarnego albo nałożenia kary administracyjnej. Przepis ten ma na celu umożliwienie wszczęcia i przeprowadzenia postępowania do końca w sytuacji wykrycia przewinienia dyscyplinarnego lub naruszenia przepisów ustawy o biegłych rewidentach pod koniec okresu przedawnienia.

W związku z proponowanymi przepisami w rozdziale 6 dotyczącymi przeprowadzania atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przewiduje się **zmianę tytułu rozdziału 6**, tj. „Zasady przeprowadzania badań, przeprowadzania atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz świadczenia usług na rzecz badanej jednostki”.

Doprecyzowane brzmienia **art. 73** przez wskazanie, iż świadczenie usług innych niż badanie oraz atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju odbywa się zgodnie z wymogami niezależności określonymi w zasadach etyki i standardach wykonywania tych usług.

W dodawanym **art. 73a** projektu zostało przewidziane (w celu dostosowania przepisów krajowych do art. 25d dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464), że do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostki zainteresowania publicznego art. 7 rozporządzenia nr 537/2014 stosuje się odpowiednio.

Zmiana w zakresie **art. 78 ust. 3 pkt 3** przewiduje, iż przekazanie przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską dokumentacji w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju biegłemu rewidentowi, który wykonuje atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej, nie będzie stanowić naruszenia tajemnicy zawodowej.

Jednocześnie proponuje się dodanie **pkt 3a** przewidującego możliwość przekazania przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską – w przypadku przeprowadzania badania ustawowego lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostki – informacji lub dokumentacji dotyczącej wykonywanej pracy w zakresie badania ustawowego lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju biegłemu rewidentowi, w tym uprawnionemu do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, lub firmie audytorskiej, jeżeli dokumentacja ta jest konieczna do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostki. Przepis ten ma na celu umożliwienie przekazywania informacji lub dokumentacji w przypadku, gdy badanie ustawowe i atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju będą przeprowadzać odrębnie dwie firmy audytorskie. Tym samym działanie takie nie będzie stanowiło naruszenia tajemnicy zawodowej.

Przepisy obecnej ustawy (**art. 80**) określają, iż wynagrodzenie uzyskiwane przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie za przeprowadzenie badania nie może być uzależnione od żadnych warunków, w tym od wyniku badania, ani nie może być kształtowane przez świadczenie dodatkowych usług na rzecz jednostki. Ponadto wynagrodzenie za badanie nie może być kształtowane czy uzależnione od świadczenia na rzecz danej jednostki badanej dodatkowych usług niebędących badaniem nie tylko przez samą firmę audytorską, ale również przez jakikolwiek podmiot z nią powiązany lub jakąkolwiek jednostkę należącą do sieci. Przepis uzupełniono przez wskazanie, iż analogiczne zakazy odnoszą się do wynagrodzenia za atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

**Art. 81** rozszerza sięw celu dostosowania przepisów krajowych do art. 27a dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464 w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej. Wprowadzono regulacje zobowiązujące firmę audytorską grupy do dokonania przeglądu i oceny pracy wykonanej przez biegłych rewidentów, niezależnych dostawców usług atestacyjnych z innych państw UE, jednostki audytorskie pochodzące z państw trzecich atestujących jednostki zależne wchodzące w skład grupy. W sytuacji, gdy firma audytorska grupy nie ma możliwości dokonania przeglądu prac wykonanych przez ww. podmioty, jest ona zobowiązana do przeprowadzenia dodatkowej pracy w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej. Dodatkowo na firmę audytorską grupy nałożono obowiązek udostępniania na żądanie Agencji posiadanej przez siebie dokumentacji atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym dokumentacji pracy wykonanej przez podmioty atestujące jednostki wchodzące w skład grupy.

W **art. 83** doprecyzowano, że w sprawozdaniu z badania nie zawiera się informacji odnośnie do sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zawartych w sprawozdaniu z działalności.

Dodawane **art. 87a–87e** odnoszą się do sporządzania sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (wdrożenie art. 28a dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464), w tym wskazując elementy, jakie sprawozdanie powinno zawierać, zasady jego sporządzania czy też podpisywania. Są to analogiczne rozwiązania, jakie obowiązują w zakresie sporządzania czy też podpisywania sprawozdania z badania.

W **art. 87f** zostało przewidziane, że jeżeli badanie ustawowe i atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju są przeprowadzane przez więcej niż jedną firmę audytorską, kluczowy biegły rewident oraz kluczowy biegły rewident atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju obowiązani są wymieniać się informacjami o istotnych okolicznościach powziętych w trakcie badania lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, które mogłyby mieć wpływ na wydawaną lub wydaną przez nich opinię. Wprowadzone rozwiązanie ma na celu ewentualne wyeliminowanie przypadków wydania opinii, gdy jeden z biegłych rewidentów powziął informację o nieprawidłowościach, które mogłyby mieć wpływ na wydawane opinie przez biegłych rewidentów w sprawozdaniu z badania lub w sprawozdaniu z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Zmiana w **art. 88 w ust. 1 pkt 5** ma na celu wskazanie, iż Agencja sprawuje nadzór nad działalnością jednostek audytorskich pochodzących z państwa trzeciego i wpisanych na listę zarówno na podstawie art. 205 ust. 1 (odnośnie do badania sprawozdań finansowych), jak i art. 205 ust. 1a (odnośnie do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju).

W **art. 89** **w** **ust. 1 pkt 3** zadania KNF rozszerzono o monitorowanie przestrzegania przepisów dotyczących powołania, składu i funkcjonowania odrębnego komitetu powoływanego przez radę nadzorczą lub inny organ nadzorczy lub kontrolny w przypadku powierzenia mu wykonywania obowiązków komitetu audytu dotyczących sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej oraz atestacji tych sprawozdawczości. Jest to konsekwencja zmiany w art. 128, który przewiduje możliwość powierzenia zadań komitetu audytu dotyczących sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej oraz atestacji tych sprawozdawczości odrębnemu komitetowi powołanemu przez radę nadzorczą czy też inny organ nadzorczy lub kontrolny.

W **art. 90 ust. 1 pkt 6 i 8** do zadań Agencji zostało dodane prowadzenie postępowań wyjaśniających, dochodzeń dyscyplinarnych oraz występowanie jako oskarżyciel przed sądami w sprawach przewinień dyscyplinarnych popełnionych w związku z atestacją sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, jak również wpisywanie jednostek audytorskich pochodzących z państw trzecich na listę na podstawie art. 205 ust. 1a.

W **art. 95 ust. 5 pkt 2 lit. e** dokonano zmiany redakcyjnej odnośnie do Generalnego Inspektora Informacji Finansowej. W dodawanych literach m i n przyjęto, że nie narusza obowiązku zachowania tajemnicy udostępnianie przez Agencję lub organy Polskiej Izby Biegłych Rewidentów informacji lub dokumentów komitetowi audytu i odrębnemu komitetowi, o których mowa w art. 128 ust. 1 i 1b, oraz radzie nadzorczej lub innemu organowi nadzorczemu lub kontrolnemu jednostki zainteresowania publicznego w przypadku, o którym mowa w art. 128 ust. 4. Powyższe przepisy doprecyzowują możliwość wykonywania zadań, o których mowa w szczególności w art. 130 ust. 1 pkt 1 lit. c wskazującym, że do zadań komitetu audytu należy w szczególności monitorowanie wykonywania czynności rewizji finansowej, w szczególności przeprowadzania przez firmę audytorską badania, z uwzględnieniem wszelkich wniosków i ustaleń Agencji wynikających z kontroli przeprowadzonej w firmie audytorskiej.

**Art. 106 w ust. 1** rozszerza (zgodnie z wymogiem art. 29 ust. 1 lit. d i h oraz ust. 2 lit. a dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) zakres kontroli prowadzonych przez Agencję o możliwość przeprowadzania przez Agencję kontroli w zakresie dotyczącym atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Kontrole w zakresie dotyczącym badań ustawowych i atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju mogą być przeprowadzane zarówno łącznie, jak i odrębnie. W **ust. 2** określono wymogi co do częstotliwości kontroli – w zależności od wyników analizy ryzyka, ale nie rzadziej niż raz na 3 lata – w przypadku firmy audytorskiej przeprowadzającej badania ustawowe jednostek zainteresowania publicznego spełniających kryteria dużej jednostki oraz raz na 6 lat – w przypadku firmy audytorskiej przeprowadzającej badania ustawowe jednostek innych niż wskazane w pkt 1 lub atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. W **ust. 3a** wskazano, iż kontrole w zakresie dotyczącym badań ustawowych jednostek innych niż jednostki zainteresowania publicznego lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, wraz z kontrolerami Agencji, pod nadzorem kontrolerów Agencji, mogą przeprowadzać osoby niebędące kontrolerami Agencji. W **ust. 3b** zawarto wymogi odnośnie do kwalifikacji kontrolerów przeprowadzających kontrolę w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – konieczność posiadania wiedzy i doświadczenia w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grup kapitałowych i atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Przepis **art. 111 ust. 3** rozszerzono przez wskazanie, że Agencja może żądać od firm audytorskich informacji dotyczących przeprowadzonych przez nie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, jak również może żądać sprawozdań z działalności jednostek lub grup kapitałowych, w których firma audytorska przeprowadzała taką atestację.

**Art. 112** (zgodnie z wymogiem art. 29 ust. 1 lit. f dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) określający zakres kontroli rozszerzono o kwestie odnośnie do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Tym samym zakres kontroli obejmuje:

* ocenę systemu zarządzania jakością w kontrolowanej firmie audytorskiej, w tym ocenę polityk i procedur zarządzania jakością tej firmy zapewniających przestrzeganie przez biegłych rewidentów i firmę audytorską:
	+ mających zastosowanie standardów badania, standardów atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i standardów zarządzania jakością,
	+ wymogów w zakresie etyki i niezależności określonych w niniejszej ustawie oraz zasadach etyki zawodowej, a w przypadku kontroli w zakresie badań ustawowych – również art. 4 i art. 5 rozporządzenia nr 537/2014,
	+ innych mających zastosowanie przepisów prawa i wynikających z nich obowiązków;
* testy zgodności procedur i przegląd akt badań rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych oraz akt atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w celu zweryfikowania skuteczności systemu zarządzania jakością;
* w związku z ustaleniami dokonanymi na podstawie pkt 1 i 2 dotyczącymi kontroli w zakresie badania ustawowego, ocenę zawartości przynajmniej ostatniego sporządzonego, rocznego sprawozdania z przejrzystości zamieszczonego na stronie internetowej kontrolowanej firmy audytorskiej;
* ocenę zgodności wybranych do kontroli akt badań lub akt atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju z obowiązującymi przepisami prawa, wymogami standardów badania lub standardów atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, zarządzania jakością oraz wymogami w zakresie etyki i niezależności;
* ocenę ilości i jakości zasobów osobowych, rzeczowych i finansowych wykorzystanych do przeprowadzenia badania lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym ocenę przestrzegania wymagań w zakresie obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, o którym mowa w art. 8 pkt 2, na podstawie analizy wybranych akt badań, akt atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz polityk i procedur wewnętrznego zarządzania jakością kontrolowanej firmy audytorskiej w tym zakresie;
* ocenę zgodności z przepisami prawa wynagrodzenia za badanie lub atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, naliczonego i wypłaconego kluczowemu biegłemu rewidentowi lub kluczowemu biegłemu rewidentowi atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, członkom zespołu wykonującego zlecenie oraz kontrolowanej firmie audytorskiej lub innemu podmiotowi, z którego usług w trakcie badania lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju korzystał kluczowy biegły rewident, kluczowy biegły rewident atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub kontrolowana firma audytorska, na podstawie analizy wybranych akt badań lub akt atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, polityk i procedur wewnętrznej kontroli jakości kontrolowanej firmy audytorskiej w tym zakresie;
* ocenę zgodności działalności kontrolowanej firmy audytorskiej w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju z ustawą, a w przypadku kontroli w zakresie badania ustawowego – również rozporządzeniem nr 537/2014.

W **ust. 2** wskazuje się analogicznie jak ma to miejsce w przypadku akt badania, iż akta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, podlegające sprawdzeniu podczas kontroli, wybiera się na podstawie analizy ryzyka nieprawidłowego przeprowadzenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

**Ust. 4** rozszerzono przez wskazanie, iż osoba kontrolująca podczas kontroli dokonuje przeglądu metodyki wykorzystywanej do przeprowadzania atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przez firmę audytorską.

Zmiana **w art. 113 w ust. 1** ma charakter dostosowujący i jest konsekwencją zmiany w art. 106 ust. 1 przez wprowadzenie możliwości przeprowadzania dwóch kontroli, tym samym należało zastąpić liczbę pojedynczą „o której” liczbą mnogą „o których”.

**Art. 114** zmienia się przez rozszerzenie **ust. 3** o możliwość żądania przez osobę kontrolującą dokumentów związanych z atestacją sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju od określonego katalogu podmiotów/jednostek. Analogicznie jak ma to miejsce w przypadku kontroli w zakresie badań ustawowych.

W **art. 123** dokonuje się zmiany w **ust. 4** przez wskazanie, że w przypadku, gdy kontrola tematyczna swoim zakresem obejmuje zagadnienia związane z atestacją sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, kontrolerzy przeprowadzający taką kontrolę muszą posiadać wiedzę i doświadczenie w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grup kapitałowych i atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

**Art. 123a** zmienia się przez wskazanie, iż dotyczy on przeprowadzania kontroli w zakresie usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe i atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub w zakresie usług pokrewnych wykonywanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu. Przepis ten należało zawęzić, gdyż kontrole atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju będą przeprowadzane na podstawie art. 106, którego zakres został rozszerzony. W **ust. 3** wprowadzono również zmiany dostosowujące w zakresie terminologii odnośnie do systemu zarządzania jakością czy też standardów zarządzania jakością.

Zmiana **art. 124** ma na celuwskazanie, iż kontrole doraźne można przeprowadzać również w przypadku powzięcia informacji o nieprawidłowościach w atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Z uwagi na konieczność rozszerzenia przepisów o kwestie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju należy dokonać **zmiany tytułu rozdziału** **8** – „Komitet audytu oraz szczególne warunki przeprowadzania badań ustawowych i atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w jednostkach zainteresowania publicznego”.

W **art. 128** dodaje się **ust. 1b** umożliwiający powierzenie pełnienia funkcji komitetu audytu w zakresie dotyczącym sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej oraz atestacji tej sprawozdawczości odrębnemu komitetowi powołanemu przez radę nadzorczą czy też inny organ nadzorczy lub kontrolny. Przepis wdraża art. 39 ust. 4a dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464. W **ust. 4 w pkt 4** wprowadza się odwołanie do definicji małej jednostki wprowadzonej do ustawy o rachunkowości.

Z uwagi, iż komitet audytu będzie pełnił również zadania odnośnie do sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej oraz atestacji tej sprawozdawczości, niezależność członków komitetu powinna również odnosić się do tego zakresu, konieczne jest zatem rozszerzenie **art. 129 ust. 3** o kwestie powiązania z firmą audytorską przeprowadzającą atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. W dodawanym **ust. 6a** określa się zasady powoływania przewodniczącego odrębnego komitetu, o którym mowa w art. 128 ust. 1b, przewodniczącego tego komitetu powołują jego członkowie lub rada nadzorcza.

**Art. 130** zostaje uzupełniony o zadania komitetu audytu związane ze sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju oraz atestacją sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, stosownie do art. 39 ust. 6 dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464. Zadania komitetu audytu będą obejmowały m.in.:

* monitorowanie:
* procesu: sprawozdawczości finansowej; sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej, w tym w zakresie ich sporządzania i znakowania zgodnie z art. 63zc ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, oraz procesu identyfikacji przez jednostkę zainteresowania publicznego informacji przedstawianych zgodnie ze standardami sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w rozumieniu art. 63p pkt 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości albo ze standardami sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dla małych i średnich jednostek w rozumieniu art. 63s ust. 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości,
* skuteczności systemów kontroli wewnętrznej i systemów zarządzania ryzykiem oraz audytu wewnętrznego, w szczególności: w zakresie sprawozdawczości finansowej oraz sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej, w tym w zakresie jej sporządzania i znakowania zgodnie z art. 63zc ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości,
* wykonywania czynności rewizji finansowej, w szczególności przeprowadzania przez firmę audytorską badania lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, z uwzględnieniem wszelkich wniosków i ustaleń Agencji wynikających z kontroli przeprowadzonej w firmie audytorskiej;
* kontrolowanie i monitorowanie niezależności biegłego rewidenta i firmy audytorskiej, w szczególności w przypadku, gdy na rzecz jednostki zainteresowania publicznego są świadczone przez firmę audytorską inne usługi niż badanie i atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;
* informowanie rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego lub kontrolnego jednostki zainteresowania publicznego o wynikach badania lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz wyjaśnianie, w jaki sposób to badanie lub ta atestacja przyczyniły się do rzetelności sprawozdawczości finansowej, sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej w jednostce zainteresowania publicznego, a także jaka była rola komitetu audytu odpowiednio w procesie badania lub atestacji;",
* opracowywanie polityki wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzania badania oraz atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – w przypadku jednostki zainteresowania publicznego obowiązanej do sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej;
* opracowywanie polityki świadczenia przez firmę audytorską przeprowadzającą badanie lub atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przez podmioty powiązane z tą firmą audytorską oraz przez członka sieci firmy audytorskiej dozwolonych usług niebędących badaniem lub atestacją sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;
* przedkładanie zaleceń mających na celu zapewnienie rzetelności procesu sprawozdawczości finansowej, sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej w jednostce zainteresowania publicznego.

W dodawanym **ust. 1a** wskazuje się, iż w przypadku powołania w JZP odrębnego komitetu, o którym mowa w art. 128 ust. 1b, który wykonuje zadania w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, komitet audytu nie wykonuje tych zadań.

Dodaje się **art. 136a** zawierający „czarną listę” usług zakazanych, których nie może wykonywać firma audytorska w przypadku przeprowadzania atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostki zainteresowania publicznego. Lista ta obejmuje usługi, o których mowa w art. 5 ust. 1 akapit drugi lit. b i c oraz lit. e–k rozporządzenia nr 537/2014. Przepis wdraża art. 25c dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464. W przypadku gdy ta sama firma audytorska przeprowadza w JZP badanie i atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, to do niej ma zastosowanie art. 136 określający „białą listę” usług dozwolonych.

W **art. 159 w ust. 1 w pkt 3 lit. b** dodano nową karę zakazu przeprowadzania atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju możliwą do zastosowania w przypadku naruszeń przepisów prawa, krajowych standardów wykonywania zawodu lub kodeksu etyki zawodowej (w ślad za art. 30a ust. 1 lit. ca dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464). Orzeczenie tego zakazu będzie możliwe (podobnie jak przy innych zakazach) od roku do 3 lat. Ustalając rodzaj i wymiar kary, brane będą pod uwagę okoliczności, o których mowa w art. 160 ustawy o biegłych rewidentach. Wprowadzenie nowej kary dyscyplinarnej jest konsekwencją wprowadzenia regulacji w zakresie wykonywania zawodu w związku z uprawnieniem biegłego rewidenta do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. W **ust. 1 pkt 6a** dodano nową karę wykreślenia z rejestru informacji o uprawnieniu do przeprowadzania atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Dodanie tej kary dyscyplinarnej wynika z potrzeby stosowania stopniowania kar przy ich wymiarze przewidzianych w postępowaniu dyscyplinarnym. W **ust. 4** przewiduje się, że obok kar, o których mowa w ust. 1, można orzec dodatkowo zakaz zajmowania stanowiska kontrolera jakości wykonania zlecenia lub pełnienia funkcji osoby odpowiedzialnej za system zarządzania jakością w firmie audytorskiej na okres od roku do 3 lat. Przepis przewiduje dostosowanie nazewnictwa, tj. systemu zarządzania jakością w konsekwencji zmian wprowadzonych w słowniczku dotyczącej krajowych standardów zarządzania jakością. Jednocześnie w konsekwencji obecnych regulacji przewidzianych w ustawie o biegłych rewidentach (dotyczących usługi świadczonej w związku z przygotowaniem lub przeprowadzeniem emisji, wystawieniem lub zbyciem instrumentu finansowego lub związane było z badaniem ustawowym jednostki zainteresowania publicznego) w projekcie zostało przewidziane (zmiana w **ust. 5a pkt 2**), że jeżeli przewinienie dyscyplinarne będzie związane z atestacją sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostki zainteresowania publicznego karę pieniężną wymierza się do kwoty 500 000 zł. W **ust. 7** zostało przewidziane, że kara wykreślenia z rejestru informacji o uprawnieniu do przeprowadzania atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju może zostać orzeczona obok kary zakazu pełnienia funkcji członka zarządu lub innego organu zarządzającego lub członka rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego w firmach audytorskich lub jednostkach zainteresowania publicznego. W **ust. 8** projektu zostało przewidziane (zgodnie z wymogiem art. 30a ust. 1 lit. da dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464), że jeżeli przewinienie dyscyplinarne było związane z atestacją sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, orzekając karę, o której mowa w ust. 1, stwierdza się również, czy sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju spełnia wymogi, o których mowa w art. 87a–87d. Przepis ten ma na celu określenie wymogów prawnych w zakresie prawidłowości sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, jakich biegły rewident powinien przestrzegać, wydając to sprawozdanie. Odpowiednie zmiany zostały zaproponowane w przypadku, jeżeli przewinienie dyscyplinarne było związane z badaniem ustawowym sprawozdania finansowego.

W zmienianym **ust. 9** zdanie drugie projektu zostało przewidziane jako uzupełnienie dotychczasowego brzmienia przepisu, będące konsekwencją wdrożenia dyrektywy, że jeżeli przewinienie dyscyplinarne było związane z atestacją sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, Krajowy Sąd Dyscyplinarny przesyła ujawnionemu pokrzywdzonemu również informacje o sprawozdaniu z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w zakresie, o którym mowa w ust. 8.

W **art. 162 ust. 2 pkt 3** **w lit. a** projektu wprowadzono nowe brzmienie przepisu, zgodnie z którym przy orzekaniu kary łącznej nowa kara zakazu przeprowadzania atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (podobnie jak i inne kary zakazu przewidziane w tym przepisie w ustawie o biegłych rewidentach) nie podlegają łączeniu z karą upomnienia i karą pieniężną.

W konsekwencji wprowadzenia kary wykreślenia z rejestru informacji o uprawnieniu do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju **w art. 166 w ust. 1 pkt 4** zostało przewidziane zatarcie tej kary po 10 latach, licząc od dnia, w którym orzeczenie nakładające tę karę stało się prawomocne.

W **art. 172 ust. 3 pkt 1** została przewidziana zmiana polegająca na uwzględnieniu dodawanego art. 18 ust. 7a i 9 w przypadku wykreślenia informacji z rejestru o uprawnieniu do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Proponuje się wprowadzenie przepisów w **art. 182 ust. 1** ustawy regulujących odpowiedzialność za naruszenie przepisów dotyczących atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, a także doprecyzowanie przepisów obowiązujących związanych z obowiązkami firmy audytorskiej. Firma audytorska w związku z tym będzie ponosić odpowiedzialność w przypadku naruszenia przepisów, gdy:

* + nie przestrzega wymogów dotyczących wynagrodzenia z tytułu atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, o których mowa w art. 80;
	+ przeprowadza atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju z naruszeniem wymogów określonych w art. 49 pkt 1, art. 69 ust. 2, 4–7 i 9, art. 71 oraz art. 72;
	+ świadczy usługi zabronione w rozumieniu art. 5 rozporządzenia nr 537/2014 oraz art. 136 lub art. 136a lub narusza warunki ich świadczenia;
	+ nie dokonuje oceny lub nie dokumentuje w zakresie określonym w art. 74 oraz art. 6 ust. 1 rozporządzenia nr 537/2014 w przypadku badań jednostek zainteresowania publicznego;
	+ nie dokonuje oceny lub nie dokumentuje w zakresie określonym w art. 74 w przypadku atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;
	+ nie składa przed przystąpieniem do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oświadczenia w sprawie niezależności, o którym mowa w art. 74 ust. 2;
	+ nie przestrzega przepisów art. 87a–87d dotyczących sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;
	+ nie przestrzega obowiązku, o którym mowa w art. 82, zapewnienia zastępującej firmie audytorskiej dostępu do wszelkich informacji na temat jednostki podlegającej atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i ostatniej atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju tej jednostki lub do akt atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – w przypadku atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;
	+ nie przestrzega przepisów art. 49, art. 50 oraz art. 65–67 w zakresie wdrożenia i funkcjonowania systemu zarządzania jakością, w tym nie posiada lub nie wdraża: polityk i procedur przeprowadzania badań i atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przez podwykonawców;
	+ nie przestrzega przepisów art. 78 dotyczących zachowania tajemnicy zawodowej;
	+ nie przestrzega przepisów art. 79 dotyczących przekazywania dokumentów organowi nadzoru publicznego z państwa trzeciego w przypadku badania ustawowego i atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;
	+ nie przestrzega przepisów dotyczących atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej, o których mowa w art. 81;
	+ świadczy usługi atestacyjne lub usługi pokrewne niezgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu.

Jednocześnie przewiduje się zastąpienie wyrazów „krajowych standardów kontroli jakości” wyrazami „krajowych standardów zarządzania jakością” w związku ze zmianą nazewnictwa w słowniczku (art. 182 ust. 1 pkt 10) oraz zastąpienie wyrazów „wewnętrznej kontroli jakości” wyrazami „zarządzania jakością” (zmiana w art. 182 ust. 1 pkt 21 we wprowadzeniu do wyliczenia).

Z kolei w **art. 182 ust. 2** zostało przewidziane, że kara administracyjna, o której mowa w art. 183 ust. 1 pkt 1, 2 lub 6, może zostać nałożona na członków zarządu lub innego organu zarządzającego oraz członków rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego firmy audytorskiej, oraz członków zespołu wykonującego badanie podejmujących decyzję co do wyniku badania, oraz osoby, o których mowa w art. 23 ust. 3 akapit drugi lit. e rozporządzenia nr 537/2014, oraz członków zespołu wykonującego atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju podejmujących decyzję co do wyniku atestacji – jeżeli nie są oni biegłymi rewidentami. Tym samym w stosunku do obecnie obowiązujących regulacji zostały dodane przepisy odnoszące się do przypadków odpowiedzialności za naruszenia przepisów odnoszących się do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

W **art. 183** **w ust. 1 pkt 3** w katalogu kar proponuje się dodanie kary zakazu przeprowadzania atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Orzeczenie tego zakazu będzie możliwe (podobnie jak przy innych zakazach) od roku do 3 lat. Ustalając rodzaj i wymiar kary zakazu atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, będą brane pod uwagę okoliczności, o których mowa w art. 183 ust. 6 ustawy o biegłych rewidentach, podobnie jak obecnie przy pozostałych karach. Wprowadzenie nowej kary administracyjnej jest konsekwencją wprowadzenia regulacji w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Jednocześnie w konsekwencji obecnych regulacji przewidzianych w ustawie o biegłych rewidentach (dotyczących usługi świadczonej w związku z przygotowaniem lub przeprowadzeniem emisji, wystawieniem lub zbyciem instrumentu finansowego lub związane było z badaniem ustawowym jednostki zainteresowania publicznego) w projekcie zostało przewidziane (**w art. 183** **ust. 4a**), że jeżeli naruszenie dotyczyło atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostki zainteresowania publicznego, to karę pieniężną (o której mowa w ust. 1 pkt 2) wymierza się do kwoty 500 000 zł.

W art. **186 ust. 2** projektu została przewidziana zmiana, iż w przypadku stwierdzenia, że sprawozdanie z badania nie spełnia wymogów, o których mowa w art. 83–86 lub wymogów, o których mowa w art. 10 rozporządzenia nr 537/2014, informacja ta publikowana jest w trybie, o którym mowa w art. 191. Zmiana ta ma na celu ujednolicenie stosowania przepisów odpowiednio do sprawozdania z badania – na wzór proponowanych zmian dotyczących sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

W dodawanym projekcie w **art. 186 ust. 3** zostało przewidziane (zgodnie z wymogiem art. 30a ust. 1 lit. da dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464), że jeżeli naruszenie związane było z atestacją sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, orzekając karę, o której mowa w art. 183 ust. 1, stwierdza się również, czy sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju spełnia wymogi, o których mowa w art. 87a–87d. W przypadku stwierdzenia, że sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju nie będzie spełniało wymogów, o których mowa w art. 87a–87d, informacja ta publikowana będzie w trybie, o którym mowa w art. 191 ustawy o biegłych rewidentach (dodawany **art. 186 ust. 4** projektu).

W **art. 192 w ust. 1** we wprowadzeniu do wyliczenia proponuje się zmianę przepisu mającego na celu odpowiedzialność osób realizujących zadania przypisane dla zadań komitetu audytu. W **art. 192 ust. 1** we wprowadzeniu do wyliczenia zostało przewidziane, że analogicznie jak ma to miejsce w przypadku członka komitetu audytu, Komisja Nadzoru Finansowego będzie mogła nałożyć karę również na członka odrębnego komitetu, o którym mowa w art. 128 ust. 1b. Powyższe rozwiązanie jest konsekwencją dodania w art. 128 ust. 1b projektu, zgodnie z którym pełnienie funkcji komitetu audytu dotyczących sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz atestacji tej sprawozdawczości będzie można powierzyć odrębnemu komitetowi powoływanemu przez radę nadzorczą.

Z kolei **w art. 192 w ust. 1 pkt 5** przewidziana została możliwość nałożenia kary w przypadku nieprzestrzegania przepisów dotyczących powołania, składu i funkcjonowania komitetu audytu lub odrębnego komitetu, o których mowa w art. 128 ust. 1 i 1b. Powyższe jest konsekwencją przyjęcia rozwiązania odnośnie do możliwości powołania przez jednostkę odrębnego od komitetu audytu, komitetu do pełnienia funkcji komitetu audytu w zakresie dotyczącym sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej oraz atestacji tej sprawozdawczości odrębnemu komitetowi powołanemu przez radę nadzorczą czy też inny organ nadzorczy lub kontrolny. Przepis jest konsekwencją przyjęcia rozwiązania wynikającego z art. 128 ust. 1b wdrażającego art. 39 ust. 4a dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464.

W konsekwencji obecnych regulacji przewidzianych w ustawie o biegłych rewidentach, odnośnie do maksymalnej kary pieniężnej (do kwoty 500 000 zł), nakładanej w przypadku, gdy naruszenie dotyczyło usługi świadczonej w związku z przygotowaniem lub przeprowadzeniem emisji, wystawieniem lub zbyciem instrumentu finansowego lub związane było z badaniem ustawowym jednostki zainteresowania publicznego – analogiczne rozwiązanie zostało przewidziane (w **art. 193 ust. 3a pkt 2**) w przypadku, jeżeli naruszenie dotyczyło atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostki zainteresowania publicznego.

W **art. 200 ust. 2** zostało przewidziane, że w przypadku, o którym mowa w ust. 1, w szczególności w związku z kontrolami doraźnymi dotyczącymi przeprowadzania badań ustawowych lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, Agencja lub Komisja Nadzoru Finansowego mogą udzielać informacji i przekazywać dokumenty, w tym objęte obowiązkiem zachowania tajemnicy.

W **ust. 7** proponuje się zmianę, zgodnie z którą Agencja może kierować do właściwych organów nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej wnioski o udostępnienie:

1) dodatkowej dokumentacji z badania, dotyczącej badań sprawozdań finansowych lub pakietów konsolidacyjnych jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej lub

2) dokumentacji z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej

– której jednostka dominująca ma siedzibę w Rzeczypospolitej Polskiej, w przypadku gdy takie badanie lub taka atestacja zostały przeprowadzone odpowiednio na potrzeby badania lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju takiej grupy kapitałowej przez biegłych rewidentów lub firmy audytorskie zatwierdzone w państwach Unii Europejskiej.

Zgodnie z **ust. 8** projektu na żądanie Agencji biegły rewident lub firma audytorska są obowiązani doręczyć jej informacje, akta badania, akta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i inne dokumenty.

Stosownie do **ust. 9** projektu biegły rewident lub firma audytorska nie mogą bezpośrednio przekazywać informacji, akt badania, akt atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub innych dokumentów właściwemu organowi nadzoru publicznego z państwa Unii Europejskiej oraz europejskim urzędom nadzoru.

Zmiana wyżej wymienionych przepisów wynika z potrzeby ujednolicenia podejścia odnoszącego się do udzielenia informacji i przekazywania dokumentów w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, możliwości kierowania przez Agencję wniosków do organów nadzoru publicznego państw członkowskich Unii Europejskiej o udostępnienie dokumentacji atestacji zrównoważonego rozwoju, żądania Agencji wobec firm audytorskich i biegłych rewidentów doręczenia jej informacji i akt atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz braku możliwości bezpośredniego przekazywania akt atestacji zrównoważonego rozwoju do organów nadzoru publicznego innych państw Unii Europejskiej oraz europejskim urzędom nadzoru, podobnie jak jest to obecnie w przypadku badań ustawowych. W powyższym zakresie zostaje wdrożona w ten sposób regulacja wynikająca z art. 36a dyrektywy odwołująca się do art. 34 ust. 1 dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464.

W **art. 203 w ust. 2** zostało przewidziane, że biegły rewident lub firma audytorska, przeprowadzający obowiązkowe badanie sprawozdania finansowego lub obowiązkową atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostki zarejestrowanej w państwie trzecim, której papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie Unii Europejskiej, podlegają nadzorowi sprawowanemu przez Agencję, w tym kontrolom, o których mowa w art. 106 ust. 1 i art. 124 ust. 1, oraz karom obowiązującym w Rzeczypospolitej Polskiej, na zasadach przewidzianych w niniejszej ustawie dla biegłych rewidentów lub firm audytorskich przeprowadzających badania sprawozdań finansowych lub atestację sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.

Jak wynika z powyższego, przepis wprowadza analogiczne rozwiązania dla atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jak jest to obecnie w przypadku badań ustawowych. W efekcie przepis ten wprowadza możliwość nadzoru, w tym przeprowadzenia kontroli przez Agencję, biegłych rewidentów lub firm audytorskich, którzy przeprowadzają obowiązkową atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostki zarejestrowanej w państwie trzecim, której papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie Unii Europejskiej. Zmianie uległ również ust. 3, który wskazuje w jakiej sytuacji nie stosuje się przepisów ust. 2 poprzez dodanie również jednostki podlegającej atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Zmiana w **art. 204 ust. 2** (zgodnie z wymogiem art. 45 ust. 1 dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) wynika z konieczności uzupełnienia zakresu danych, które zawiera lista jednostek audytorskich pochodzących z państw trzecich o informacje: czy biegli rewidenci zatrudnieni w firmie audytorskiej lub z nią powiązani jako wspólnicy lub w inny sposób zamierzają przeprowadzać lub przeprowadzają atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (pkt 6); czy są oni uprawnieni do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (pkt 6a) oraz nazwę jednostki zarejestrowanej w państwie trzecim, której papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym w RP, na rzecz której jednostka audytorska pochodząca z państwa trzeciego zamierza przeprowadzać lub przeprowadza badanie sprawozdania finansowego lub atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (pkt 11). Przepis został uzupełniony również o datę wpisu na listę jednostek audytorskich pochodzących z państw trzecich (pkt 12).

W **art. 205** dodano **ust. 1a** (zgodnie z wymogiem art. 45 ust. 5–6 dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464), w którym wprowadzono regulację określającą szczegółowe warunki, pod jakimi możliwa jest rejestracja jednostek audytorskich pochodzących z państwa trzeciego, które zamierzają przeprowadzać lub przeprowadzają atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Głównymi wymogami są, że:

* większość członków organów zarządzających jednostki audytorskiej pochodzącej z państwa trzeciego spełnia wymagania równoważne z wymaganiami przewidzianymi dla biegłych rewidentów uprawnionych do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w niniejszej ustawie;
* biegły rewident pochodzący z państwa trzeciego, przeprowadzający w imieniu jednostki audytorskiej pochodzącej z państwa trzeciego atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, zarejestrowanej w państwie trzecim, której papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym w Rzeczypospolitej Polskiej, spełnia wymagania równoważne z wymaganiami przewidzianymi dla biegłych rewidentów uprawnionych do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w niniejszej ustawie;
* jednostka audytorska pochodząca z państwa trzeciego przeprowadza atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostki zarejestrowanej w państwie trzecim, której papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym w Rzeczypospolitej Polskiej, zgodnie z międzynarodowymi standardami atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub standardami równoważnymi;
* jednostka audytorska pochodząca z państwa trzeciego publikuje na swojej stronie internetowej roczne sprawozdanie zawierające informacje, o których mowa w art. 13 rozporządzenia nr 537/2014, lub spełnia równoważne wymagania dotyczące ujawniania informacji;
* jednostka audytorska pochodząca z państwa trzeciego spełnia wymagania określone w art. 49, art. 50, art. 64, art. 65, art. 69–76, art. 78 i art. 80 lub wymagania równoważne

Wprowadzono w **ust. 2a** przepis (analogiczny jaki jest zamieszczony w ust. 2) odnośnie do wpisywania na listę jednostki audytorskiej pochodzącej z państwa trzeciego, która zamierza przeprowadzać lub przeprowadza atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostki zarejestrowanej w państwie trzecim, której papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym w Rzeczypospolitej Polskiej, prowadząca jako biegły rewident działalność gospodarczą we własnym imieniu i na własny rachunek.

Dodatkowo wprowadzono (zmieniane **ust. 3 i 4**) regulacje wskazujące, iż atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przeprowadzona przez jednostkę audytorską pochodzącą z państwa trzeciego, która nie została wpisana na listę, nie wywołuje skutków prawnych, a także wskazano warunki, kiedy rejestracja jednostki audytorskiej pochodzącej z państwa trzeciego nie jest wymagana (zgodnie z wymogiem art. 45 ust. 4 dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464). W ust. 6 w zdaniu pierwszym wskazano, że za rozpatrzenie wniosku o wpis, o którym mowa w ust. 1 i 1a, jednostka audytorska z państwa trzeciego wnosi opłatę w wysokości określonej w art. 60 ust. 1. Tym samym opłata będzie wnoszona przez jednostkę audytorską z państwa trzeciego podobnie jak ma to teraz miejsce w przypadku wniosku, o którym mowa w ust. 1. Dostosowano również odpowiednio brzmienie **ust. 7** zdanie drugie **i 8** zdanie drugie.

Konsekwencją zmian wprowadzonych w art. 205 są zmiany dokonane w **art. 206 ust. 1 pkt 2 i 3**, **art. 207 ust.** **1** oraz **art. 209 ust. 1 pkt 3**.

W **art. 212 zmiana w ust. 3** ma na celu usunięcie dookreślenia, iż przekazywanie dokumentów lub udzielanie informacji upoważnionym przedstawicielom organu nadzoru publicznego z państwa trzeciego może odbywać się w trakcie kontroli w siedzibie firmy audytorskich, ze względu, iż co do zasady kontrole przeprowadzane są w sposób zdalny.

W dodawanych **ust. 5–9** przewidziany został udział przedstawicieli właściwego organu nadzoru publicznego nad jednostkami audytorskimi pochodzącymi z państwa trzeciego w kontroli przeprowadzanej na podstawie porozumienia (o którym mowa w art. 214 ust. 1), jeżeli zostały spełnione określone warunki przewidziane w tym przepisie. Zawieranie porozumień będzie istotne dla rynku firm audytorskich, ponieważ umożliwi im przeprowadzanie badań sprawozdań finansowych polskich podmiotów planujących emisję papierów wartościowych na zagranicznych rynkach regulowanych. W efekcie ułatwi to polskim firmom audytorskim rozwój dodatkowych usług, a jednostkom – pozyskiwanie kapitału na rynkach zagranicznych. Praktyka zawierania porozumień przez organy nadzoru z państw UE z organami z państw trzecich jest powszechna.

Konsekwencją zmian wprowadzonych w art. 212 są zmiany dokonane w **art. 213** oraz **art. 214 ust. 1.**

W **art. 215** **ust. 1a** wprowadzono regulację, że Agencja może zawrzeć porozumienie z właściwymi organami nadzoru publicznego z państw trzecich, zgodnie z którym może kierować do tych organów wnioski o udostępnienie dokumentacji odnośnie do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w sytuacji gdy atestacja taka została przeprowadzona na potrzeby atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej. Odpowiednio został zmieniony ust. 2 w związku z dodaniem ust. 1a.

1. **Proponowane zmiany w ustawie o Krajowym Rejestrze Sądowym wprowadzane projektem ustawy (art. 3 ustawy nowelizującej)**

W związku z wprowadzanym obowiązkiem sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w celu zapewnienia, że Krajowy Rejestr Sądowy będzie mógł przyjmować ww. sprawozdawczość oraz że dokumenty ją stanowiące będą powszechnie dostępne w repozytorium dokumentów finansowych, należy wprowadzić odpowiednie zmiany do ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym:

W **art. 8a ust. 1 pkt 5** rozszerzono katalog dokumentów spółek, w przypadku gdy sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju nie jest ujęta w sprawozdaniu z działalności, tj. o dokumenty stanowiące sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej jednostki dominującej z państwa spoza EOG, jednostki dominującej wyższego szczebla z państwa spoza EOG lub jednostki dominującej najwyższego szczebla z państwa spoza EOG lub sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju jednostki samodzielnej z państwa spoza EOG. Jednocześnie katalog dokumentów uzupełniono także o sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej oraz sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

W **art. 9a ust. 2** wskazuje się, że do repozytorium dokumentów finansowych, oprócz dokumentów wymienionych w obecnym brzmieniu tego artykułu, składana ma być również sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju, która dotyczy jednostki dominującej z państwa trzeciego, jednostki dominującej wyższego szczebla z państwa trzeciego, jednostki dominującej najwyższego szczebla z państwa trzeciego lub jednostki samodzielnej z państwa trzeciego (dodanie powołania na art. 63v pkt 3, art. 63za pkt 3 i art. 63zd ust. 8 pkt 1 ustawy o rachunkowości).

W konsekwencji uzupełnia się także **art. 19e ust. 1** (dodanie powołania na art. 63v pkt 3, art. 63za pkt 3 i art. 63zd ust. 8 ustawy o rachunkowości), wskazując, że ww. złożenie dokumentów stanowiących sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju następuje przez zgłoszenie za pośrednictwem systemu teleinformatycznego udostępnionego przez Ministra Sprawiedliwości.

Obecny **art. 40 pkt 5** uzupełnia się o wskazanie, iż w dziale 3 rejestru przedsiębiorców zamieszcza się odrębną wzmiankę o złożeniu przez jednostkę sprawozdania z działalności grupy kapitałowej.

W **art. 40** dodaje się **pkt 5c** i **pkt 5d**. **Art. 40 pkt 5c** stanowi, że w dziale 3 rejestru przedsiębiorców zamieszcza się wzmiankę o złożeniu przez spółkę zależną/oddział sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej jednostki dominującej z państwa spoza EOG, jednostki dominującej wyższego szczebla z państwa spoza EOG lub jednostki dominującej najwyższego szczebla z państwa spoza EOG lub sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostki samodzielnej z państwa spoza EOG. **Art. 40 pkt 5d** stanowi, że w rejestrze zamieszcza się także wzmiankę o złożeniu przez jednostkę sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

W konsekwencji zaktualizowane zostały powołania na art. 40 pkt 5c i 5d w **art. 12 ust. 4, art. 19e ust. 7** i **art. 20 ust. 1f** ustawy o KRS.

1. **Proponowane zmiany w ustawie – Prawo bankowe** **(art. 4 ustawy nowelizującej)**

Proponowane zmiany wprowadzane niniejszym projektem mają na celu zapewnienie stosowania spójnych zasad w odniesieniu do badania sprawozdań finansowych i atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wykonywanych przez firmy audytorskie, również w przypadku gdy badanie sprawozdania finansowego i atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju będą przeprowadzane przez dwie różne firmy audytorskie.

Niezbędne jest rozszerzenie przepisów **art. 6c w ust. 1 pkt 2 i w ust. 4 pkt 12 lit. b oraz art. 6d w ust. 1f pkt 4** (implementacja art. 34 ust. 3 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) o kwestie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, tak aby bank przy powierzaniu wykonywania określonych czynności uwzględniał nie tylko, czy nie wpłynie to niekorzystnie na możliwość wykonywania obowiązków przez biegłego rewidenta upoważnionego do badania sprawozdań finansowych banku, ale również możliwość wykonywania obowiązków przez biegłego rewidenta upoważnionego do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Dodatkowo projektowane przepisy **art. 105 w ust. 1 w pkt 2 w lit. i tiret pierwsze** przewidują możliwość udostępnienia przez bank informacji objętych tajemnicą zawodową biegłemu rewidentowi upoważnionemu do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, podobnie jak ma to miejsce w przypadku biegłego rewidenta upoważnionego do badania sprawozdania finansowego.

**Art. 134 w ust. 1** zmienia się przez wskazanie, iż atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, tak samo jak badanie sprawozdania finansowego, może być zlecona tylko biegłemu rewidentowi spełniającemu wymogi określone w ustawie o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym.

W dodawanym do **art. 135 ust. 5** przewiduje się możliwość zlecania przez Komisję Nadzoru Finansowego ponownej atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w przypadku wątpliwości co do jej rzetelności – podobnie jak ma to miejsce w przypadku badania sprawozdania finansowego.

W projektowanym **art. 136 w ust. 1** we wprowadzeniu do wyliczenia i w **ust. 3** zmiana ma na celu wprowadzenie obowiązku powiadamiania Komisji Nadzoru Finansowego o stwierdzonych podczas atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju istotnych uchybieniach, analogicznie jak ma to miejsce w przypadku badania sprawozdania finansowego.

1. **Proponowane zmiany w ustawie o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających** **(art. 5 ustawy nowelizującej)**

Proponowana zmiana wprowadzana niniejszym projektem ma na celu zapewnienie stosowania spójnych zasad w odniesieniu do badania sprawozdań finansowych i atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wykonywanych przez firmy audytorskie.

W celu realizacji powyższego obowiązku projekt zakłada wprowadzenie zmiany w **art. 15 ust. 4** (implementacja art. 34 ust. 3 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464), rozszerzając przepisy o kwestię atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Projektowany przepis ma na celu uwzględnienie możliwości przekazywania sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju bankowi zrzeszającemu podobnie jak ma to miejsce w przypadku sprawozdania z badania.

1. **Proponowane zmiany w ustawie o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi** **(art. 6 ustawy nowelizującej)**

Proponowane zmiany wprowadzane niniejszym projektem mają na celu zapewnienie stosowania spójnych zasad w odniesieniu do badania sprawozdań finansowych i atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wykonywanych przez firmy audytorskie, również w przypadku gdy badanie sprawozdania finansowego i atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju będą przeprowadzane przez dwie różne firmy audytorskie.

Projektowana zmiana w **art. 223** w części wspólnej (implementacja art. 34 ust. 3 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) ma na celu wprowadzenie obowiązku powiadomienia Komisji Nadzoru Finansowego o stwierdzonych podczas atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju istotnych uchybieniach. W dodawanym w **art. 232 ust. 4** przewiduje się możliwość zlecania przez Komisję Nadzoru Finansowego ponownej atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w przypadku wątpliwości co do jej rzetelności – podobnie jak ma to miejsce w przypadku badania sprawozdania finansowego.

Zmiana **art. 281 ust. 1 pkt 7** ma na celu udostępnianie informacji objętych tajemnicą zawodową w celu umożliwienia przeprowadzenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przez biegłego rewidenta, podobnie jak ma to miejsce w przypadku badania sprawozdania finansowego.

1. **Proponowane zmiany w ustawie o obrocie instrumentami finansowymi** **(art. 7 ustawy nowelizującej)**

Proponowane zmiany wprowadzane niniejszym projektem mają na celu zapewnienie stosowania spójnych zasad w odniesieniu do badania sprawozdań finansowych i atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wykonywanych przez firmy audytorskie, również w przypadku gdy badanie sprawozdania finansowego i atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju będą przeprowadzane przez dwie różne firmy audytorskie.

Dokonuje się zmian w **art. 30 ust. 3 i art. 64 ust.** **3** (implementacja art. 34 ust. 3 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464), rozszerzając przepisy o kwestie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Tym samym przewiduje się możliwość udostępnienia przez biegłego rewidenta informacji objętych tajemnicą zawodową odnośnie do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (podobnie jak ma to miejsce w przypadku badania sprawozdania finansowego).

Z kolei w dodawanym w **art. 100 ust. 5** oraz w **art. 131k ust. 5** zostało przewidziane odpowiednie stosowanie przepisów art. 100 ust. 3–4 i art. 131k ust. 2–4 w przypadku atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Tym samym wykonanie obowiązku przekazania określonych dokumentów czy informacji danym podmiotom nie będzie prowadziło do naruszenia obowiązku zachowania tajemnicy, o której mowa w art. 78 ustawy o biegłych rewidentach.

Odpowiednie rozwiązania mające na celu możliwość udostępnienia przez określone podmioty informacji bez naruszenia tajemnicy zawodowej w celu umożliwienia wykonywania przez biegłych rewidentów atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zostały zaproponowane w zmienianych przepisach w **art. 149 w ust. 1 pkt 6** i **art. 150 w ust. 1 w pkt 12**. Jednocześnie w art. 150 ust. 1 pkt 12 uzupełniono przepis o bank państwowy prowadzący działalność maklerską. Ustawa z dnia 16 sierpnia 2023 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z zapewnieniem rozwoju rynku finansowego oraz ochrony inwestorów na tym rynku, umożliwiła bankom państwowym prowadzenie działalności maklerskiej na zasadach zbliżonych do banków komercyjnych prowadzących działalność maklerską, stąd zasadne jest, aby zwolnienie z tajemnicy zawodowej przy wymianie informacji między KNF, a w szczególności firmą audytorską, która jest związana z badaniem lub atestacją sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, obejmowała także bank państwowy prowadzący działalność maklerską.

1. **Proponowane zmiany w ustawie o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych (art. 8 ustawy nowelizującej)**

Zmiana art. 60 ust. 2 i art. 61 ustawy o ofercie jest konsekwencją dodania do ustawy o rachunkowości rozdziału 6c „Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju”, a także uwzględnienia nowego brzmienia art. 4 ust. 2 lit. c, art. 4 ust. 4 i 5 dyrektywy 2004/109/WE nadanego przez art. 2 pkt 2 lit. a i b dyrektywy nr 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. (Dz. Urz. UE L 322 z 16.12.2022, str. 15), dalej: „dyrektywa 2022/2464”. Z powołanych wyżej przepisów wynika, że informacje okresowe przekazywane przez emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym, w stosownych wypadkach, będą zawierały oprócz danych finansowych, także dane niebędące danymi finansowymi, tj. informacje niezbędne do zrozumienia wpływu jednostki na kwestie zrównoważonego rozwoju oraz wpływu kwestii zrównoważonego rozwoju na rozwój, wyniki i sytuację jednostki (sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju). W związku z powyższym w celu zapewnienia pełnej implementacji art. 24 ust. 4 lit. b dyrektywy 2004/109/WE konieczna jest zmiana ww. przepisów. Przepisy wykonawcze wydane na podstawie zmienionego na podstawie niniejszej ustawy art. 60 ust. 2 ustawy o ofercie będą stanowić jednocześnie transpozycję art. 5 ust. 2 akapit trzeci dyrektywy 2022/2464.

Zmiana art. 62 ust. 7 ustawy o ofercie jest konsekwencją nowego brzmienia akapitu trzeciego i czwartego art. 23 ust. 4 dyrektywy 2004/109/WE, zmienionego przez art. 2 pkt 3 dyrektywy 2022/2464, przewidującego wydanie przez Komisję Europejską aktu wykonawczego w sprawie równoważności standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, o których mowa w art. 29b dyrektywy 2013/34/UE, stosowanych przez emitentów z państw trzecich. Akt ten powinien zostać uwzględniony przez KNF przy rozpatrywaniu wniosku emitenta z siedzibą w państwie trzecim, o którym mowa w art. 62 ust. 4 ustawy o ofercie, w sytuacji, gdy wniosek ten odnosi się do sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Dodanie w art. 68 ust. 1d ustawy o ofercie publicznej stanowi rozszerzenie uprawnienia KNF do żądania informacji od podmiotów nienadzorowanych, będących jednostką dominującą lub jednostką dominującą wyższego szczebla wobec emitenta papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym, który korzysta ze zwolnienia z obowiązku sporządzenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej. Jednym z warunków zwolnienia jest to, aby informacje dotyczące emitenta (i jego podmiotów zależnych) znajdowały się w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej sporządzonej – zgodnie ze standardami sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub standardami uznanymi za równoważne – przez jednostkę dominującą albo jednostkę dominującą wyższego szczebla. Zgodnie z art. 24 ust. 4 lit. h dyrektywy 2004/109/WE każdy właściwy organ uprawniony jest co najmniej do badania, czy informacje, o których mowa w niniejszej dyrektywie, zostały opracowane zgodnie z odpowiednimi ramami sprawozdawczymi i podejmowania odpowiednich działań w przypadku stwierdzenia naruszeń. Ponadto zgodnie z art. 24 ust. 4a dyrektywy 2004/109/WE bez uszczerbku dla ust. 4 właściwym organom przyznaje się wszelkie uprawnienia dochodzeniowe, które są niezbędne do wykonywania ich funkcji. Uprawnienia te wykonuje się zgodnie z przepisami krajowymi. Zgodnie z art. 68 ust. 1 pkt 1 ustawy o ofercie publicznej na żądanie KNF osoby wchodzące w skład organów zarządzających lub nadzorczych emitenta papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym lub będących przedmiotem ubiegania się o to dopuszczenie, lub którego papiery wartościowe zostały wprowadzone do alternatywnego systemu obrotu lub są przedmiotem ubiegania się o takie wprowadzenie, albo pozostające z nim w stosunku pracy, lub będące odpowiednio likwidatorem, syndykiem ustanowionym w postępowaniu upadłościowym lub zarządcą ustanowionym w postępowaniu restrukturyzacyjnym są obowiązane do niezwłocznego udzielenia pisemnych lub ustnych informacji i wyjaśnień, a także sporządzenia i przekazania, na koszt emitenta, kopii dokumentów i innych nośników informacji, w celu umożliwienia wykonywania ustawowych zadań KNF w zakresie nadzoru nad sposobem wykonywania przez te podmioty obowiązków informacyjnych (w tym w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju). Obowiązek ten, zgodnie z art. 68 ust. 2 ustawy o ofercie, spoczywa również na biegłym rewidencie oraz osobach wchodzących w skład organów zarządzających firmy audytorskiej lub pozostających z tą firmą w stosunku pracy – w zakresie wskazanym w tym przepisie. W tym miejscu należy wskazać, że powyższa podstawa prawna uprawnień nadzorczych KNF odnosi się wyłącznie do podmiotów nadzorowanych w rozumieniu art. 5 ustawy o nadzorze nad rynkiem kapitałowym. Analogiczne działania podejmowane w stosunku do podmiotów nienadzorowanych oparte są o ogólną zasadę sprawowania przez KNF nadzoru nad rynkiem (wynikającą z art. 4 ustawy o nadzorze nad rynkiem kapitałowym), która nie stanowi konkretnej podstawy prawnej uprawnienia nadzorczego. Podmiot nienadzorowany nie jest bowiem w żaden sposób zobowiązany do udzielenia KNF odpowiedzi, zaś nieudzielenie odpowiedzi nie podlega sankcji. Zaproponowane rozszerzenie art. 68 ustawy o ofercie publicznej będzie podstawą prawną czynności nadzorczych KNF, prowadzonych w stosunku do podmiotów nienadzorowanych, będących jednostkami dominującymi lub jednostkami dominującymi wyższego szczebla wobec emitenta papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym, który korzysta ze zwolnienia z obowiązku sporządzenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej. Powyższe umożliwi sprawowanie efektywnego nadzoru nad wykonywaniem przez emitentów obowiązków informacyjnych, w tym weryfikację prawidłowości korzystania przez nich ze zwolnień z obowiązku sporządzenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Gwarancją przedstawienia informacji przez podmiot nienadzorowany będzie sankcja wynikająca z art. 102 ust. 1 ustawy o ofercie publicznej.

W celu zapewnienia ciągłości przekazywania przez emitentów informacji bieżących i okresowych, do czasu wydania aktu wykonawczego na podstawie art. 60 ust. 2 ustawy zmienianej **w art. 8** projektowanej ustawy w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, jednak nie dłużej niż przez 12 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, utrzymuje się w mocy dotychczasowe rozporządzenie, tj. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 marca 2018 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim (Dz. U. poz. 757). Przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 60 ust. 2 ustawy zmienianej w art. 8 projektowanej ustawy, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stanowić będą transpozycję art. 5 ust. 2 akapit trzeci dyrektywy 2022/2464.

1. **Proponowane zmiany w ustawie o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (art. 9 ustawy nowelizującej)**

Proponowane zmiany wprowadzane niniejszym projektem mają na celu zapewnienie stosowania spójnych zasad w odniesieniu do badania sprawozdań finansowych i atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wykonywanych przez firmy audytorskie, również w przypadku gdy badanie sprawozdania finansowego i atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju będą przeprowadzane przez dwie różne firmy audytorskie.

Dokonuje się zmian w **art. 74 ust. 2** (implementacja art. 34 ust. 3 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464), rozszerzając przepis o kwestię atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Tym samym przekazanie w drodze outsourcingu czynności ubezpieczeniowych lub reasekuracyjnych oraz funkcji należących do systemu zarządzania może odbywać się, pod warunkiem że firma audytorska przeprowadzająca atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju podobnie jak i firma audytorska badająca sprawozdania finansowe zakładu ubezpieczeń i zakładu reasekuracji oraz wykonująca inne czynności wymienione w tym przepisie, będą posiadać dostęp do danych związanych z powierzonymi czynnościami lub funkcjami.

Z kolei w **art. 282 ust. 2** wprowadza się zmianę polegającą na tym, że zakład ubezpieczeń i zakład reasekuracji zawiadamiają organ nadzoru o zmianie firmy audytorskiej przeprowadzającej atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w terminie 7 dni od dnia zmiany tej firmy.

Zmiany przewidziane w **art. 283 ust. 1** (we wprowadzeniu do wyliczenia), **ust. 2 i 3** mają na celu zastosowanie podobnych rozwiązań do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jak ma to miejsce w przypadku badania sprawozdania finansowego. Tym samym, odnośnie do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego, biegły rewident lub organ nadzoru rozwoju w danej sytuacji będą postępować analogicznie jak w przypadku badania sprawozdania finansowego.

W **art. 334**, **art. 335 ust. 6** i **art. 362 ust. 2 pkt 3a** przewiduje się zmiany mające na celu rozszerzenie uprawnień organu nadzoru o kwestie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Tym samym, w zakresie niezbędnym dla celów nadzoru, organ nadzoru może żądać przekazania informacji lub wydać określoną decyzję w przypadku dotyczącym atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, podobnie jak w przypadku badania sprawozdania finansowego.

Zaproponowana zmiana w **art. 362 ust. 6** nie ma na celu wdrożenia prawa UE, a wynika z potrzeby wprowadzenia zmiany redakcyjnej w art. 362 ust. 6, gdyż w trakcie prac nad ustawą o zmianie niektórych ustaw w związku z zapewnieniem rozwoju rynku finansowego oraz ochrony inwestorów na tym rynku uchylono art. 280 ust. 1. W związku z powyższym należy doprecyzować art. 362 ust. 6, wskazując, że przepis odnosi się do ostatniego sprawozdania finansowego za rok obrotowy, zatwierdzonego przez organ zatwierdzający.

1. **Proponowane zmiany w ustawie o finansowaniu społecznościowym dla przedsięwzięć gospodarczych i pomocy kredytobiorcom** **(art. 10 ustawy nowelizującej)**

Proponowane zmiany wprowadzane niniejszym projektem mają na celu zapewnienie stosowania spójnych zasad w odniesieniu do badania sprawozdań finansowych i atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wykonywanych przez firmy audytorskie, również w przypadku gdy badanie sprawozdania finansowego i atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju będą przeprowadzane przez dwie różne firmy audytorskie.

Dokonuje się zmian w **art. 7 pkt 6** i **art. 21 ust. 1 oraz ust. 2** we wprowadzeniu do wyliczenia (implementacja art. 34 ust. 3 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464), rozszerzając przepisy o kwestię atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Tym samym przewiduje się możliwość udostępnienia informacji objętych tajemnicą zawodową przez podmiot podlegający atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju biegłemu rewidentowi przeprowadzającemu atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, podobnie jak ma to miejsce w przypadku badania sprawozdania finansowego (w art. 7 pkt 6). Z kolei w art. 21 ust. 1 przewiduje się, że Komisja Nadzoru Finansowego może zlecić firmie audytorskiej kontrolę sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Tym samym przepis ma na celu wprowadzenie analogicznego rozwiązania jak w przypadku możliwości zlecenia przez Komisję kontroli sprawozdania finansowego. W przypadku ust. 2 we wprowadzeniu do wyliczenia przewiduje się obowiązek przekazywania informacji przez biegłego rewidenta oraz firmę audytorską, przeprowadzających atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dostawcy usług finansowania społecznościowego lub jednostki dominującej podobnie jak w przypadku biegłych rewidentów oraz firm audytorskich badających sprawozdania finansowe.

Dokonuje się zmian w **art. 8 ust. 1 pkt 8**,zgodnie z którymmiędzy Komisją lub właściwym organem nadzoru w innym państwie członkowskim a firmą audytorską badającą sprawozdania finansowe lub przeprowadzającą atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dostawcy usług finansowania społecznościowego lub zagranicznego dostawcy usług finansowania społecznościowego, sędzią-komisarzem, nadzorcą sądowym, syndykiem lub zarządcą albo likwidatorem dostawcy usług finansowania społecznościowego lub organem odpowiedzialnym za prowadzenie postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego zagranicznego dostawcy usług finansowania społecznościowego – jeżeli informacje te są niezbędne do wykonywania zadań w zakresie nadzoru przez Komisję lub właściwy organ nadzoru w innym państwie członkowskim albo do skutecznego prowadzenia postępowania upadłościowego, sprawowania zarządu masą upadłości lub prowadzenia likwidacji, lub – w zakresie informacji określonych przepisami o rachunkowości – do celów badania sprawozdań finansowych lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju tych dostawców usług finansowania społecznościowego. Tym samym przepis będzie miał zastosowanie zarówno do firm audytorskich badających sprawozdania finansowe, jak i firm audytorskich przeprowadzających atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Przepis będzie miał zbliżone brzmienie do art. 150 ust. 1 pkt 12 ustawy o obrocie instrumentami finansowymi.

1. **Pozostałe kwestie**

Zapisy **art. 11 ust. 1** **ustawy nowelizującej** określają, że przepisy ustawy o rachunkowości zmieniane w art. 1 w pkt 1 i 30 projektu mają zastosowanie po raz pierwszy do roku obrotowego rozpoczynającego się po 31 grudnia 2024 r., przy czym na potrzeby ustalenia, czy jednostka spełnia warunek w nich określony, bierze się pod uwagę przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów osiągnięte w poprzedzającym roku obrotowym (tj. rozpoczynającym się po 31 grudnia 2023 r.).

W **art. 11** **ust. 2 ustawy nowelizującej** określa się, że przepisy art. 1 w pkt 25 lit. a projektu (tj. nowelizowany art. 64 ust. 1 pkt 4 lit. b i c ustawy o rachunkowości) mają zastosowanie po raz pierwszy do roku obrotowego rozpoczynającego się po 31 grudnia 2024 r., przy czym na potrzeby ustalenia, czy jednostka spełnia warunki w nich określone, bierze się pod uwagę sumę aktywów bilansu oraz przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów osiągnięte w poprzedzającym roku obrotowym (tj. rozpoczynającym się po 31 grudnia 2023 r.).

W **art. 11** **ust. 3 ustawy nowelizującej** określają, że przepisy art. 3 ust. 1 pkt 1a–1e, ust. 1h, 1i, 3 i 6, art. 7 ust. 2b i 2c, art. 28 ust. 4a, art. 28a, art. 28b, art. 32 ust. 7 i 8, art. 37 ust. 10, art. 39 ust. 6 i 7, art. 42 ust. 2, art. 45 ust. 3 i 3a, art. 49 ust. 4, art. 49a, art. 49c, art. 55 ust. 2a, art. 56 ust. 1 pkt 1 lit. a i b, pkt 2 lit. a i b, 1b, art. 63f ust. 1 pkt 1 i 2, art. 64 ust. 7, art. 80 ust. 4 i 5 oraz załączniki nr 1, 4 i 5, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, mają zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się po 31 grudnia 2023 r.

**Art. 11 ust. 4 ustawy nowelizującej** określa termin graniczny stosowania przepisów uchylanych ustawą nowelizującą – jest nim rok obrotowy kończący się 31 grudnia 2023 r.

**Art. 11 ust. 5 ustawy nowelizującej** określa terminy obowiązku sporządzenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju po raz pierwszy. Zgodnie z nim (w ślad za art. 5 ust. 2 dyrektywy 2022/2464) następować to będzie stopniowo w odniesieniu do lat obrotowych rozpoczynających się:

1) po dniu 31 grudnia 2023 r. – w przypadku największych JZP i oraz JZP będących jednostkami dominującymi największych z dużych grup, które co do zasady obecnie przedstawiają tzw. oświadczenie na temat informacji niefinansowych na podstawie dotychczasowych przepisów (tj. art. 49b oraz art. 55 ust. 2b–2e), przy jednocześnie podniesionych progach finansowych wskutek transpozycji dyrektywy delegowanej;

2) po dniu 31 grudnia 2024 r. – w przypadku pozostałych jednostek dużych i jednostek dominujących pozostałych dużych grup oraz Banku Gospodarstwa Krajowego (w nawiązaniu do art. 1 ust. 3 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464 oraz w związku z objęciem BGK – na jego wniosek – obowiązkiem sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, ale jednocześnie mając na uwadze specyfikę działalności BGK jako banku rozwoju, wykonującego obok działalności bankowej szereg działań w ramach tzw. działalności zleconej, wprowadzono przepis przejściowy odraczający pierwsze stosowanie ww. obowiązku opóźnione o rok);

3) po dniu 31 grudnia 2025 r. – w przypadku jednostek małych i jednostek średnich będących emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego, a także w przypadku małych i niezłożonych instytucji, wewnętrznych zakładów ubezpieczeń oraz wewnętrznych zakładów reasekuracji;

4) po dniu 31 grudnia 2027 r. – w przypadku jednostek zależnych lub oddziałów jednostki dominującej najwyższego szczebla z państwa trzeciego lub jednostki samodzielnej z państwa trzeciego.

W **art. 11 ust. 6 ustawy nowelizującej** (w ślad za art. 19a ust. 7 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) zawarta jest opcja czasowego zwolnienia z obowiązków sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dla jednostek małych i jednostek średnich będących emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego. W odniesieniu do lat obrotowych rozpoczynających się przed dniem 1 stycznia 2028 r. jednostki te będą mogły nie sporządzać sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Opcja ta będzie też przysługiwała małej i niezłożonej instytucji określonej w art. 4 ust. 1 pkt 145 rozporządzenia (UE) nr 575/2013 oraz wewnętrznemu zakładowi ubezpieczeń i wewnętrznemu zakładowi reasekuracji określonym w art. 3 ust. 1 pkt 53a i 53b ustawy o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej, pod warunkiem, że jednostki te będą jednocześnie albo jednostką małą albo jednostką średnią będącą emitentem papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego.

W **art. 11 ust. 7 ustawy nowelizującej** (w ślad za art. 19a ust. 3 i 29a ust. 3 dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) zawarto opcję określającą, że przez pierwsze trzy lata obrotowe od daty wejścia w życie obowiązku sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przez poszczególne jednostki, w przypadku gdyby nie były dostępne wszystkie niezbędne informacje dotyczące łańcucha wartości jednostki lub grupy, jednostka będzie zwolniona z przedstawiania takich informacji. Jednocześnie jednostka będzie zobowiązana do wyjaśnienia powodów niedostępności tych informacji oraz planów ich pozyskania w przyszłości. W tym miejscu należy zaznaczyć, że w przypadku jednostek małych i jednostek średnich będących emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego, które skorzystają z 2-letniej opcji niesporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju na mocy art. 10 ust. 6 ustawy nowelizującej, możliwość niepodawania informacji na temat łańcucha wartości przewidziana w art. 10 ust. 7 ustawy nowelizującej będzie dotyczyć de facto jednego roku obrotowego (tj. rozpoczynającego się po 31 grudnia 2027 r.). Wynika to z faktu, że 3-letni okres, w którym istnieje możliwość nieprzedstawiania informacji o łańcuchu wartości, liczy się od pierwszego roku obrotowego, za który istnieje obowiązek sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dla takich jednostek (tj. od roku obrotowego rozpoczynającego się po 31 grudnia 2025 r.) i jest niezależny od tego, czy jednostki te skorzystają z 2-letniej opcji nieprzedstawiania informacji w ramach ww. sprawozdawczości.

W **art. 11 ust. 8 ustawy nowelizującej** zawarto przepis przejściowy zapewniający płynne przejście z raportowania niefinansowego do raportowania zrównoważonego rozwoju. Jednostki obecnie przedstawiające tzw. oświadczenie na temat informacji niefinansowych lub oświadczenie grupy kapitałowej nt. informacji niefinansowych, wskazane w art. 49b i art. 55 ust. 2b ustawy o rachunkowości, będą sporządzać te oświadczenia za rok obrotowy rozpoczynający się przed 1 stycznia 2024 r. zgodnie z art. 49b i art. 55 ust. 2b–2e. Natomiast za rok obrotowy rozpoczynający się po tej dacie – zgodnie z nowymi przepisami. Dla przykładu, jeżeli obecnie raportująca JZP ma rok obrotowy rozpoczynający się 1 lipca danego roku i kończący 30 czerwca roku następnego, to zgodnie z tymi zapisami za rok obrotowy 1 lipca 2023 – 30 czerwca 2024 r. przedstawi oświadczenie nt. informacji niefinansowych (zgodnie z art. 49b lub art. 55 ust. 2b–2e), natomiast za rok obrotowy 1 lipca 2024 – 30 czerwca 2025 sporządzi sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju zgodnie z nowymi regulacjami rozdziału 6c.

W **art. 11 ust. 9 ustawy nowelizującej** wprowadzono regulacje dotyczące utrzymania w mocy decyzji podjętych przez organ zatwierdzający w sprawie sporządzania sprawozdania finansowego z zastosowaniem art. 46 ust. 5 pkt 4 lub 5, art. 47 ust. 4 pkt 4 lub 5, art. 48 ust. 3 lub 4 lub skorzystania ze zwolnienia ze sporządzenia sprawozdania z działalności zgodnie z art. 49 ust. 4 lub ust. 5 do sprawozdań sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się w okresie od dnia 1 stycznia 2024 r. do dnia poprzedzającego dzień wejścia w życie niniejszej ustawy.

W **art. 12 ust. 1–4 ustawy nowelizującej** (w ślad za art. 48i dyrektywy 2013/34/UE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464) przewidziana jest opcja tzw. „sztucznej konsolidacji” w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Jest to forma czasowej „ulgi” dla unijnych jednostek zależnych od jednostek dominujących lub jednostek dominujących wyższego szczebla z państw spoza EOG. Mianowicie jednostka zależna zobowiązana do sporządzania własnej jednostkowej sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju może być zwolniona z tego obowiązku, jeżeli ona i wszystkie jej jednostki zależne zostaną objęte sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej sporządzoną przez jednostkę dominującą z państwa spoza EOG. W sytuacji gdyby jednak ww. sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej nie była dostępna, jednostka zależna nie mogłaby skorzystać z opcji zwolnienia ze sporządzenia swojej sprawozdawczości. Zatem w dyrektywie przewidziano rozwiązanie przejściowe (dostępne do roku obrotowego kończącego się najpóźniej 6 stycznia 2030 r.) zakładające, że w takiej sytuacji jedna z unijnych jednostek zależnych (tj. generująca największe przychody netto) od takiej jednostki dominującej z państwa spoza EOG może sporządzić „zastępczą” sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej obejmującą jedynie wszystkie jednostki zależne mające siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Co za tym idzie unijne jednostki zależne należące do takiej grupy mogłyby wtedy skorzystać ze zwolnienia ze sporządzania własnej sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Przepisy zawarte w **art. 12 ust. 5–6 ustawy nowelizującej** mają na celu uniknięcie wątpliwości w zakresie dokumentów przekazywanych do KRS. Wyznaczony termin na przekazanie do KRS ma na celu zachowanie spójności z terminem złożenia do KRS dokumentów przez jednostkę zależną korzystającą ze zwolnienia ze sporządzenia swojej sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (która ma na to 12 miesięcy).

Przepisy **art. 13** **ustawy nowelizującej** przewidują, że atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju za rok obrotowy rozpoczynający się przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy może zostać przeprowadzona na podstawie zawartej przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy przez kierownika jednostki umowy o atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, pod warunkiem, że wybór firmy audytorskiej do przeprowadzenia tej atestacji nie był dokonany przez kierownika jednostki. Zgodnie z projektowanym ust. 2 kierownik jednostki może zawrzeć umowę o atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju za rok obrotowy rozpoczynający się przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy z firmą audytorską wybraną do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego za ten rok obrotowy. Proponowane przepisy przejściowe umożliwiają w związku z tym usprawnienie procesu związanego z zawieraniem umów dotyczących atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w przypadku atestacji za rok obrotowy rozpoczynający się przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy oraz sprawniejsze i mniej kosztowne dostosowanie przez jednostkę swoich regulacji w tym zakresie.

Przepisy **art. 13 ustawy nowelizującej** wskazują, iż umowa z firmą audytorską o przeprowadzenie atestacji sprawozdawczości za rok obrotowy rozpoczynający się przed dniem wejścia w życie ustawy zawarta przed dniem wejścia w życie ustawy jest ważna, pod warunkiem, iż wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzenia takiej atestacji nie dokonał kierownik jednostki. Natomiast w przypadku umów zawieranych po dniu wejścia ustawy, na przeprowadzenie atestacji sprawozdawczości za rok obrotowy rozpoczynający się przed dniem wejścia w życie ustawy, umowa ta może zostać zawarta z tą samą firmą, która została wybrana do badania. W tych sytuacjach nie mają zastosowania przepisy odnośnie do wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzania atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zawarte w ustawie o rachunkowości czy też ustawie o biegłych rewidentach.

Przepisy **art. 14** **ustawy nowelizującej (implementacja art. 14a akapit pierwszy dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464)** przewidują, iż biegli rewidenci wpisani do rejestru przed dniem 1 stycznia 2024 r. oraz biegli rewidenci, którzy przystąpili do postępowania kwalifikacyjnego przed dniem 1 stycznia 2024 r. i zostali wpisani do rejestru biegłych rewidentów w okresie od dnia 1 stycznia 2024 r., do dnia poprzedzającego dzień wejścia w życie ustawy nabędą uprawnienia do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju bez konieczności spełniania dodatkowych warunków, tj. zdawania egzaminów z wiedzy, dodatkowego egzaminu dyplomowego czy też odbywania aplikacji w tym zakresie. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów (KRBR) będzie miała miesiąc na uzupełnienie rejestru o informację o posiadaniu przez biegłego rewidenta uprawnienia do przeprowadzania atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Przewiduje się także, że KRBR w terminie miesiąca od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy uzupełni rejestr o datę wpisu do rejestru biegłych rewidentów.

Zgodnie z **art. 15** **ustawy nowelizującej (implementacja art. 14a akapit trzeci dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464)** biegli rewidenci, o których mowa w art. 12, którzy będą chcieli przeprowadzać atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, są zobowiązani do odbycia szkolenia w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej oraz atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w ramach obligatoryjnego doskonalenia zawodowego. Ustawa przewiduje, że powinno to nastąpić najpóźniej do końca 2026 r. W przypadku niewypełnienia przez biegłego rewidenta tego obowiązku KRBR w terminie do 1 marca 2027 r. podejmie uchwałę o wykreślenie z rejestru informacji o posiadaniu przez biegłego rewidenta uprawnienia do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Do uchwał tych stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego a odwołanie wnosi się do Agencji za pośrednictwem KRBR. W ust. 5–9 wskazane zostały przepisy, gdy biegły rewident będzie chciał przywrócić w rejestrze informację o uprawnieniu do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Zgodnie z **art. 16** **ustawy nowelizującej implementacja art. 14a akapit drugi dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464)** kandydaci na biegłych rewidentów, którzy przystąpili do postępowania kwalifikacyjnego przed dniem 1 stycznia 2024 r. i zostaną wpisani do rejestru biegłych rewidentów, w okresie od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 1 stycznia 2026 r. nabędą – analogicznie jak biegli rewidenci, o których mowa w art. 15 – uprawnienia do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju bez konieczności spełniania dodatkowych warunków, tj. zdawania egzaminów z wiedzy, dodatkowego egzaminu dyplomowego czy też odbywania aplikacji w tym zakresie. Powinni oni we wniosku o wpis do rejestru biegłych rewidentów wskazać, iż są uprawnieni również do atestacji. Osoby takie, które będą chciały przeprowadzać atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, będą zobowiązane do odbycia szkolenia w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w ramach obligatoryjnego doskonalenia zawodowego. Ustawa przewiduje, że powinno to nastąpić najpóźniej w ciągu 2 lat od uzyskania wpisu do rejestru. W przypadku niewypełnienia tego obowiązku KRBR w terminie 60 dni od dnia upływu 2-letniego okresu podejmuje uchwałę o wykreśleniu z rejestru informacji o posiadaniu przez biegłego rewidenta uprawnienia do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Zgodnie z **art. 17 ustawy nowelizującej (implementacja art. 14a akapit drugi i trzeci dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464)** KRBR w ciągu miesiąca od dnia wejścia w życie ustawy określi zakres tematyczny oraz minimalną liczbę godzin szkolenia, o którym mowa w art. 15 ust. 1 (w tym liczbę godzin przypadających na samokształcenie), odnośnie do sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej oraz jej atestacji dla biegłych rewidentów wpisanych do rejestru przed dniem 1 stycznia 2024 r. oraz tych, którzy zostali wpisani przed dniem 1 stycznia 2026 r.

KRBR w ciągu miesiąca od dnia wejścia w życie ustawy określi również krajowe standardy atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, o których mowa w art. 2 pkt 22a lit. b ustawy zmienianej w art. 2.

KRBR podejmuje i doręcza uchwały, o których mowa w ust. 1, Radzie Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego w terminie 30 dni od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy. Uchwały te będą podlegały zatwierdzeniu przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.

Przewiduje się, że jeżeli w terminie miesiąca KRBR nie doręczy Radzie Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego uchwał, to Rada Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego może podjąć uchwały w przedmiotowym zakresie, które będą wywoływać skutki prawne do czasu zastąpienia danej uchwały, uchwałą KRBR zatwierdzoną przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego. Przepis ma na celu sprawne przyjęcie uchwał w zakresie, o którym mowa, tak aby biegli rewidenci mieli możliwość odbycia obligatoryjnego doskonalenia zawodowego oraz w okresie przejściowym, czyli do czasu wydania stosownego aktu delegowanego przez Komisję Europejską, mogli przeprowadzać atestację na podstawie krajowych standardów atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Zgodnie z **art. 18 ustawy nowelizującej** szkolenie, o którym mowa w art. 15 ust. 1, nie wchodzi w zakres minimalnej liczby godzin obligatoryjnego doskonalenia zawodowego określonego uchwałą KRBR, o której mowa w art. 10 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach. Ponadto przepisy przewidują możliwości zaliczenia samokształcenia odbytego przed dniem wejścia w życie ustawy odnośnie do sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej w ramach godzin przewidzianych uchwałą, o której mowa w art. 15, na samokształcenie zawodowe.

Zgodnie z **art. 19** **ustawy nowelizującej** przepis odnośnie do zakresu obligatoryjnego doskonalenia zawodowego (art. 9 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach) będzie miał zastosowanie od cyklu obligatoryjnego doskonalenia zawodowego rozpoczynającego się od 1 stycznia 2027 r.

Zgodnie z **art. 20 ustawy nowelizującej** w terminie miesiąca od dnia wejścia w życie ustawy Agencja dostosuje i uzupełni listę firm audytorskich w zakresie informacji, czy biegli rewidenci zatrudnieni w firmie audytorskiej lub w inny sposób powiązani z firmą audytorską są uprawnieni do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, numeru w rejestrze biegłych rewidentów prowadzących działalność gospodarczą we własnym imieniu i na własny rachunek oraz w zakresie daty wpisu na listę firm audytorskich, co ma na celu wprowadzenie na listę tych informacji i danie Agencji odpowiedniego czasu na realizację tego obowiązku.

Zgodnie z **art. 21** **ustawy nowelizującej** zmiany wprowadzone w ustawie o biegłych rewidentach mają zastosowanie po raz pierwszy do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju za rok obrotowy rozpoczynający się po dniu 31 grudnia 2023 r.

W **art. 22 pkt 1 ustawy nowelizującej** wprowadzany przepis przejściowy adresuje sytuację, do czasu gdy zostanie znowelizowane rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2019/815 z dnia 17 grudnia 2018 r. uzupełniające dyrektywę 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do regulacyjnych standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania (Dz. Urz. UE L 143 z 29.05.2019, str. 1, z późn. zm.). Nowelizacja przedmiotowego rozporządzenia dopiero wprowadzi regulacje określające wymagania w zakresie znakowania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej.

W **ust. 1** zostało przewidziane, że projektowany art. 63zc ustawy o rachunkowości w zakresie obowiązku znakowania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej będzie miał zastosowanie po raz pierwszy od daty zastosowania określonej w rozporządzeniu delegowanym KE zmieniającym ww. rozporządzenie 2019/815.

W **ust. 2** zostało przewidziane, że projektowany art. 87a ust. 2 pkt 9 lit. c ustawy zmienianej w art. 2 w zakresie sporządzania sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju będzie stosowany wraz ze stosowaniem ww. rozporządzenia UE po jego odpowiedniej nowelizacji, co jest skutkiem przepisu przejściowego ust. 1 (tj. odkładającego w czasie obowiązek znakowania określony w art. 63zc ustawy zmienianej w art. 1), co oznacza, że biegły rewident będzie wydawał opinię w tym zakresie od czasu stosowania ww. znowelizowanego rozporządzenia UE.

W **art. 23 ustawy nowelizującej** zostało przewidziane, że do dnia poprzedzającego dzień stosowania standardów wydanych przez Komisję Europejską na podstawie art. 26a ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniającej dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylającej dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz. Urz. UE L 157 z 09.06.2006, str. 87, z późn. zm.[[8]](#footnote-9))), atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest usługą atestacyjną zapewniającą uwiarygodnienie w umiarkowanym (ograniczonym) stopniu. Tym samym przepis ma na celu usunięcie luki w tym zakresie w okresie od wejścia w życie niniejszej ustawy do dnia poprzedzającego stosowanie ww. rozporządzenia delegowanego. W związku z tym przepis art. 23 stanowi wymóg, który będzie stosowany przejściowo, wskazując, że usługa atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest usługą atestacyjną dającą ograniczoną pewność (zgodnie z art. 34 ust. 1 akapit drugi lit. aa) dyrektywy 2013/34/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464).

Zgodnie z **art. 24 ustawy nowelizującej** wymóg, aby co najmniej 2 członków Komisji Egzaminacyjnej będących przedstawicielami KRBR posiadało uprawnienie do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, a co za tym idzie wymóg rekomendowania przez KRBR co najmniej 4 kandydatów do Komisji Egzaminacyjnej posiadających uprawnienia do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju ma zastosowanie po raz pierwszy do Komisji Egzaminacyjnej powoływanej po wejściu w życie ustawy.

Zgodnie z **art. 25 ustawy nowelizującej** do 31 grudnia 2025 r. kontrolerzy Agencji są uprawnieni do przeprowadzania kontroli w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju bez konieczności posiadania doświadczenia w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej i atestacji tej sprawozdawczości (zgodnie z art. 29 ust. 2a dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464).

Zgodnie z **art. 26 ustawy nowelizującej** uchwały KRBR odnośnie do postępowania kwalifikacyjnego zachowują moc do dnia podjęcia nowych uchwał na podstawie przepisów zmienianych, jednak nie dłużej niż przez 4 miesiące od dnia wejścia w życie rozporządzenia odnośnie do postępowania kwalifikacyjnego. Również uchwały podjęte na podstawie art. 102 ust. 9 ustawy zmienianej w art. 2 w zakresie, o którym mowa w art. 30 ust. 2 pkt 3 lit. b ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, zachowują moc do dnia wejścia w życie uchwał podjętych w zakresie, o którym mowa w art. 30 ust. 2 pkt 3 lit. b ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą.

Zgodnie z **art. 27 ustawy nowelizującej** dotychczasowe przepisy wykonawcze – rozporządzenie odnośnie do postępowania kwalifikacyjnego dla kandydatów na biegłych rewidentów – zachowują moc do czasu wejścia w życie nowych przepisów, jednak nie dłużej niż przez 9 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

Zgodnie z **art. 28 ustawy nowelizującej** dotychczasowe przepisy wykonawcze – rozporządzenie w sprawie sprawozdawczości firm audytorskich – zachowują moc do czasu wejścia w życie nowych przepisów, jednak nie dłużej niż przez 9 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

Zgodnie z **art. 29 ustawy nowelizującej** dotychczasowe przepisy wykonawcze – rozporządzenie w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim – zachowują moc do czasu wejścia w życie nowych przepisów, jednak nie dłużej niż przez 12 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

Zgodnie z **art. 30 ustawy nowelizującej** w celu zapewnienia ciągłości przekazywania informacji bieżących i okresowych przez emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu wyłącznie na rynku regulowanym niebędącym rynkiem oficjalnych notowań, do czasu wydania regulaminów na podstawie art. 61 ustawy zmienianej w art. 8 projektowanej ustawy w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, jednak nie dłużej niż przez 15 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, utrzymuje się w mocy dotychczasowe regulaminy. **Art. 31 ustawy nowelizującej** wprowadza maksymalny limit wydatków budżetu państwa będących skutkiem finansowym ustawy w latach 2025–2034 i informację o mechanizmie korygującym, wskazując ministra właściwego do spraw finansów publicznych jako organ właściwy do monitorowania tych wydatków. Składowe wydatków budżetu państwa ponoszonych w związku ze wzrostem zatrudnienia w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw budżetu państwa, finansów publicznych oraz instytucji finansowych stanowią wydatki zatrudnienia 3 osób począwszy od 2025 r.

Potrzeba zwiększenia zatrudnienia wynika z dodatkowych nowych zadań urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw budżetu państwa, finansów publicznych oraz instytucji finansowych – dotyczących projektowania, wdrażania i upowszechniania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, ze szczególnym uwzględnieniem rozwiązań przyjmowanych na poziomie UE i w innych państwach członkowskich UE.

Zgodnie z przepisem w latach 2025–2034 maksymalny limit wydatków z budżetu państwa związanych z zatrudnieniem 3 osób wynosi 6 336 000 zł, w tym w roku:

1) 2025 – 521 000 zł;

2) 2026 – 587 000 zł;

3) 2027 – 601 000 zł;

4) 2028 – 615 000 zł;

5) 2029 – 630 000 zł;

6) 2030 – 645 000 zł;

7) 2031 – 660 000 zł;

8) 2032 – 676 000 zł;

9) 2033 – 692 000 zł;

10) 2034 – 709 000 zł.

W przypadku przekroczenia lub zagrożenia przekroczenia przyjętego na dany rok budżetowy limitu wydatków będzie stosować się mechanizm korygujący polegający na zmniejszeniu kosztów wykonywania zadań publicznych przez ograniczenie kosztów administracyjnych.

**Art. 32 ustawy nowelizującej** określa datę wejścia w życie ustawy – 14 dni od dnia ogłoszenia, z zastrzeżeniem wskazanych wyjątków.

Projekt ustawy nie wymaga przedstawienia organom i instytucjom UE w celu uzyskania opinii, dokonania powiadomienia, konsultacji albo uzgodnienia. W szczególności, zgodnie z art. 2 ust. 1 *decyzji Rady 98/415/WE z dnia 29 czerwca 1998 r. w sprawie konsultacji Europejskiego Banku Centralnego udzielanych władzom krajowym w sprawie projektów przepisów prawnych* (Dz. Urz. WE L 189 z 03.07.1998, str. 42), projekt ustawy nie podlega konsultacji z Europejskim Bankiem Centralnym.

Zawarte w projekcie ustawy regulacje nie stanowią przepisów technicznych w rozumieniu *rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych* (Dz. U. poz. 2039, z późn. zm.), dlatego też projekt ustawy nie podlega procedurze notyfikacji.

Projekt ustawy jest zgodny z prawem UE.

1. ) Niniejszą ustawą zmienia się także następujące ustawy: ustawę z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym, ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, ustawę z dnia 7 grudnia 2000 r. o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających, ustawę z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, ustawę z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, ustawę z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych, ustawę z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej oraz ustawę z dnia 7 lipca 2022 r. o finansowaniu społecznościowym dla przedsięwzięć gospodarczych i pomocy kredytobiorcom. [↑](#footnote-ref-2)
2. ) Obecnie jednostki te mogą korzystać z uproszczeń sprawozdawczych, jeżeli przychody netto tych jednostek ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych wyniosły równowartość w walucie polskiej nie mniej niż 2 000 000 euro i nie więcej niż 3 000 000 euro za poprzedni rok obrotowy, a w przypadku jednostek rozpoczynających działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą – w roku obrotowym, w którym rozpoczęły działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą; z uproszczeń ewidencyjnych dotyczących amortyzacji, rozliczeń międzyokresowych biernych na świadczenia pracownicze lub możliwości rezygnacji z zasady ostrożności jednostka mikro może korzystać w przypadku decyzji organu zatwierdzającego o przyjęciu statusu jednostki mikro; w przypadku uproszczeń dotyczących ewidencji leasingu, podatku odroczonego, instrumentów finansowych lub kosztu wytworzenia jednostka może z nich korzystać w przypadku podjęcia takiej decyzji przez kierownika jednostki (opisanej w zasadach (polityce) rachunkowości jednostki) i jeżeli jednostka ta za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyła co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości: 25 500 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego, 51 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy, 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty. [↑](#footnote-ref-3)
3. ) W przypadku gdy jednostki te rozpoczynają działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych, jest brany pod uwagę rok obrotowy, w których zaistniały te zdarzenia. [↑](#footnote-ref-4)
4. ) W art. 2 pkt 12 lit. f rozporządzenia 2019/2088 jest mowa o produkcie inwestycyjnym w formie UCITS (ang. *Undertakings for Collective Investments in Transferable Seciurities*). Zgodnie z art. 2 pkt 15 tego rozporządzenia za UCITS / przedsiębiorstwo zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe uznaje się przedsiębiorstwo zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe, które uzyskało zezwolenie zgodnie z art. 5 dyrektywy 2009/65/WE. Dyrektywa 2009/65/WE w krajowym porządku prawnym została zaimplementowana w ustawie z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (Dz. U. z 2022 r. poz. 1523, z późn. zm.). Ustawa ta za fundusze UCITS uznaje wyłącznie otwarte fundusze inwestycyjne. [↑](#footnote-ref-5)
5. ) W art. 2 pkt 12 lit. b rozporządzenia 2019/2088 mowa jest o produkcie inwestycyjnym w formie alternatywnego funduszu inwestycyjnego. Zgodnie z art. 2 pkt 13 tego rozporządzenia alternatywny fundusz inwestycyjny oznacza AFI zdefiniowany w art. 4 ust. 1 lit. a dyrektywy 2011/61/UE. W myśl tej definicji AFI oznacza przedsiębiorstwa zbiorowego inwestowania, w tym subfundusze takich przedsiębiorstw, które: (i) pozyskują kapitał od wielu inwestorów z myślą o inwestowaniu go zgodnie z określoną polityką inwestycyjną z korzyścią dla tych inwestorów; oraz (ii) nie potrzebują zezwolenia na mocy art. 5 dyrektywy 2009/65/WE.

Dyrektywa 2011/61/UE w krajowym porządku prawnym została zaimplementowana w ustawie z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (Dz. U. z 2022 r. poz. 1523, z późn. zm.). [↑](#footnote-ref-6)
6. ) Wyłączenie SKOK wynika ze specyfiki działania kas, prostej struktury organizacyjnej oraz braku zidentyfikowanej wartości dodanej tego rodzaju sprawozdawczości dla interesariuszy. Stanowisko w sprawie możliwości wyłączenia SKOK przedstawił Urząd Komisji Nadzoru Finansowego. Zgodnie z wyjaśnieniami przedstawionymi przez UKNF, SKOK są spółdzielniami prowadzącymi działalność w zakresie podstawowych usług finansowych (depozytowych i kredytowych) wyłącznie na rzecz swoich członków. SKOK udzielają głównie kredytów konsumpcyjnych osobom fizycznym (ponad 80%). W sektorze liczbowo dominują kasy małe, w których suma aktywów nie przekracza 100 mln zł. Natomiast wartość aktywów dwóch największych kas znacznie przekracza 500 mln zł. Sektor SKOK nadal pozostaje w procesie restrukturyzacyjnym i konsolidacyjnym, a więc kasy skupione są głównie na działaniach sanacyjnych (naprawczych). Dodatkowe obciążenia sprawozdawcze na tym etapie mogłyby spowodować wydłużenie okresu naprawy.

Jednocześnie, zgodnie z argumentacją UKNF, SKOK mają ograniczony zakres interesariuszy. Są nimi wyłącznie członkowie, Kasa Krajowa w zakresie pomocy stabilizacyjnej oraz nabywcy obligacji, którymi są również podmioty związane z sektorem SKOK. W tym kontekście cele sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w znakomitej większości nie zostaną osiągnięte wobec braku odbiorców tych informacji i tym samym sprawozdawczość ta byłaby nadmiarowym, nieadekwatnym do osiąganych efektów obciążeniem. [↑](#footnote-ref-7)
7. ) Art. 1 ust. 3 akapit drugi dyrektywy 2022/2464 umożliwia też wyłączenie instytucji świadczących żyro pocztowe. Ze względu na brak zidentyfikowanych tego typu instytucji w Polsce nie zawarto w projekcie ustawy przepisu wyłączającego takie podmioty. [↑](#footnote-ref-8)
8. ) Zmiany wymienionej dyrektywy zostały ogłoszone w Dz. Urz. UE L 81 z 23.03.2008, str. 87, Dz. Urz. UE L 182 z 29.06.2013, str. 19, Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 196 oraz Dz. Urz. UE L 322 z 16.12.2022, str. 15. [↑](#footnote-ref-9)