

# ZIELONE FINANSE

## w Polsce 2024



**PARTNERZY:**



**Edyta Snakowska-Estorninho**  
Radca prawny

## NOWE WYZWANIA KOMPETENCYJNE POD CSRD: ATESTACJA RAPORTÓW PRZEZ FIRMY AUDYTORSKIE

### 1. Uwagi wprowadzające

Wraz z przyjęciem w dniu 14 grudnia 2022 Dyrektywy CSRD<sup>1</sup>, raportowanie niefinansowe przyjęło nazwę i postać tzw. sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju. Naturalnie, nowe regulacje wzbudzają przede wszystkim zainteresowanie przedsiębiorstw, które już obecnie są lub w niedalekiej przyszłości będą objęte zakresem obowiązków sprawozdawczych. Nieco mniej uwagi w dyskursie publicznym poświęcono jak dotąd grupie podmiotów „pośrednio” dotkniętych skutkami CSRD, którą tworzą biegli rewidenci i firmy audytorskie. Z uwagi na przypisanie im na gruncie CSRD kluczowej nowej roli w zakresie atestacji sprawozdań dotyczących zrównoważonego rozwoju, ich rola dla efektywnej realizacji celów programowych CSRD wydaje się ze wszech miar fundamentalna. W ramach niniejszego tekstu zagadnienie raportowania w zakresie zrównoważonego rozwoju zostanie przedstawione z perspektywy relewantnej dla podmiotów atestujących w celu ukazania, że CSRD wprowadza w istocie nową kategorię usługi atestacyjnej i tym samym nowe obszary wyzwań kompetencyjnych. Obowiązki w zakresie raportowania niefinansowego zostały wprowadzone do unijnego porządku prawnego na mocy Dyrektywy 2013/34<sup>2</sup>, zmienionej następnie na skutek rosnącej presji w zakresie urzeczywistniania polityki zrównoważonego rozwoju, przez tzw. *Non-Financial Reporting Directive* – w skrócie NFRD<sup>3</sup>. Implementacja tych regulacji do polskiego porządku prawnego nastąpiła poprzez implementowanie treści zawartej w dodanych przepisach art. 19a oraz art. 29a Dyrektywy 2013/34 do ustawy o rachunkowości<sup>4</sup>. Na gruncie

art. 49b ust. 1 UoR wprowadzono w ten sposób obowiązek dla największych podmiotów z kategorii jednostek zainteresowania publicznego<sup>5</sup>, zawarcia w sprawozdaniu z działalności<sup>6</sup> wyodrębnionej części, tzw. oświadczenia na temat informacji niefinansowych albo sporządzenia odrębnego sprawozdania dotyczącego informacji niefinansowych, które jednostka miała obowiązek zamieścić na swojej stronie internetowej w terminie 6 miesięcy od dnia bilansowego (art. 49b ust 9 UoR). W art. 49 b ust. 2 UoR nie sprecyzowano, jakie szczegółowe informacje powinny być zawarte w poszczególnych grupach informacyjnych. Nie zdefiniowano również modelu biznesu czy niefinansowych wskaźników efektywności. Zagadnienia te zostały sprecyzowane w KSR 9<sup>7</sup>. Mechanizm raportowania niefinansowego wprowadzony przez NFRD opierał się na zasadzie *comply or explain*, oznaczającej obowiązek wyjaśnienia przez spółkę powodów niestosowania polityk dotyczących obszarów związanych ze zrównoważonym rozwojem (por. art. 49b ust. 2 pkt 5 UoR)<sup>8</sup>. Regulacja raportowania niefinansowego nie objęła jednak swoim zakresem standardów raportowania, zostawiając w tym zakresie swobodę podmiotom objętym tym obowiązkiem. Konieczność wprowadzenia zmian stała się to kluczowa przede wszystkim na tle przekierowania strumienia finansowania na inwestycje, które mogą być zweryfikowane jako spełniające wymogi zrównoważonego rozwoju. W rezultacie podjęto prace nad kolejną aktualizacją przepisów co doprowadziło do kolejnej zmiany Dyrektywy 2013/34. Wraz z przyjęciem w dniu 14 grudnia 2022 Dyrektywy CSRD, raportowanie niefinansowe przyjęło naz-

<sup>1</sup> Dyrektywa 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, (...) w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju, dalej jako „Dyrektywa CSRD”.

<sup>2</sup> Dyrektywy 2013/34/UE w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG, dalej „Dyrektywa 2013/34”.

<sup>3</sup> Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniająca Dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy, dalej „NFRD”.

<sup>4</sup> Ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm.) – dalej UoR. Implementacja nastąpiła w drodze ustawy z 15.12.2016 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz.U. z 2017 r. poz. 61).

<sup>5</sup> Kluczowe przesłanki podmiotowe decydujące o zaliczeniu do kręgu spółek objętych NFRD to (i) przesłanka średniorocznego zatrudnienia na poziomie co najmniej 500 osób oraz (ii) przesłanka bilansowa, tj. wysokość sumy aktywów bilansu powyżej 85 mln zł lub przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów przekraczające 170 mln zł.

<sup>6</sup> Zob. szerzej w: KSR 9 „Sprawozdanie z działalności” (Dz.Urz. Min. Rozw. i Fin. z 2018 r. poz. 4).

<sup>7</sup> J. Gad [w:] Ustawa o rachunkowości. Komentarz, wyd. VI, red. E. Walińska, Warszawa 2023, art. 49(b). <https://sip.lex.pl/#/commentary/587781139/722208/walinska-ewa-red-ustawa-o-rachunkowosci-komentarz-wyd-vi?cm=URELATIONS> (dostęp: 2024-03-23 21:08).

<sup>8</sup> Zob. szerzej w: Z. Mazur, A. Szczesna, A. Weber, Zrównoważony ład korporacyjny (sustainable corporate governance) – kierunek ewolucji polskiego prawa spółek?, PPH 2022, nr 6, s. 20-33. <https://sip.lex.pl/#/publication/151415885/mazur-zofia-szczesna-aleksandra-weber-anne-marie-zrownowazony-lad-korporacyjny-sustainable...?cm=URELATIONS> (dostęp: 2024-03-23 19:51).

wę i postać sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. Przyjęcie Taksonomii,<sup>9</sup> będącej narzędziem klasyfikacyjnym i ujednoczeniem terminologii używanej w raportowaniu ESG, miało na celu między innymi usprawnienie raportowania niefinansowego i zapobieganie zjawisku tzw. greenwashingu czyli wprowadzania w błąd różnych grup interesariuszy, co do zrównoważonego charakteru działalności podmiotów gospodarczych<sup>10</sup>. Taksonomia znajduje zastosowanie m.in. do podmiotów podlegających pod obowiązek ujawniania danych niefinansowych zgodnie z art. 19a lub 29a Dyrektywy 2013/34/UE. Powyższe oznacza, że w związku z przyjęciem dyrektywy CSRD (zmieniającej treść m.in. Dyrektywy 2013/34), regulacjami zawartymi w Taksonomii objęte zostały wszystkie podmioty, do których zastosowanie ma CSRD, powodując w konsekwencji istotne rozszerzenie zakresu podmiotowego stosowania Taksonomii. Taksonomia zakłada transparentność przedsiębiorstw w oświadczeniach

na temat informacji niefinansowych<sup>11</sup>. Każde przedsiębiorstwo podlegające obowiązkowi publikowania informacji niefinansowych<sup>12</sup> zawiera w swoim oświadczeniu na temat informacji niefinansowych lub w skonsolidowanym oświadczeniu na temat informacji niefinansowych, informacje na temat tego, w jaki sposób i w jakim stopniu działalność tego przedsiębiorstwa jest związana z działalnością gospodarczą, która kwalifikuje się jako zrównoważona środowiskowo na podstawie art. 3 i 9 Taksonomii. Przedsiębiorstwa niefinansowe ujawniają informacje, o których mowa w art. 8 ust. 1 i 2 Taksonomii zgodnie z wymogami zawartymi w załączniku I do Rozporządzenia 2021/2178<sup>13</sup>, które precyzuje m.in. KPI (kluczowe wskaźniki wyników) obrotów, KPI dotyczące nakładów inwestycyjnych (CapEx), KPI wydatków operacyjnych (OpEx) oraz zawiera formuły wyliczeń, które będą musiały być stosowane przez podmioty objęte Taksonomią.

## 2. Raportowanie pod CSRD

### 2.1. Główne zmiany w zakresie raportowania w przedmiocie zrównoważonego rozwoju

CSRD<sup>14</sup> wprowadza zmiany systemowe, zarówno co do podmiotowego, jak i przedmiotowego zakresu obowiązku raportowania względem uprzednio obowiązującego modelu raportowania niefinansowego. Rozszerza także kwestie środowiskowe ujęte w Taksonomii o kolejne kategorie w postaci aspektów społecznych i ładu korporacyjnego. Mechanizmy wprowadzone przez CSRD umożliwiają weryfikację prawdziwości i poprawności danych co do spełniania kryteriów w zakresie zrównoważonego rozwoju, stając się też narzędziem do walki z greenwashingiem. Zgodnie z definicją zawartą w art. 2 pkt 18 Dyrektywy 2013/34/UE, sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju oznacza przedstawianie informacji dotyczących kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem zgodnie z art. 19a, 29a i 29d Dyrektywy 2013/34/UE. Zakres obowiązków w zakresie sprawo-

zdawczości, w każdym z trzech zakresów egzemplifikowanych w ramach akronimu ESG (*environmental, social, governance*) uległ istotnemu zwiększeniu, ale też został uporządkowany<sup>15</sup>. CSRD będzie wchodzić w życie sukcesywnie<sup>16</sup>, na przestrzeni lat 2024–2028 w odniesieniu do poszczególnych grup adresatów. Od stycznia 2024 r., obowiązkami z zakresu CSRD zostali objęci przedsiębiorcy, którzy dotychczas ujawniali informacje niefinansowe na podstawie Dyrektywy NFRD, co dotyczy obowiązku raportowania w 2025 r. za 2024 r.) Warto podkreślić, że ze względu na zakres danych ujawnianych w ww. sprawozdaniach, m.in. informacje o relacjach biznesowych i łańcuchach dostaw, w praktyce skutki raportowania w postaci konieczności uzyskiwania przez obowiązane podmioty informacji dotknie także pośrednio ich dostawców, usługodawców, dystrybutorów, a także poprzez odwołanie do łańcucha wartości – odbiorców dóbr czy usług<sup>17</sup>.

<sup>9</sup> Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852, [eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32020R0852](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32020R0852); [dostęp: 02.03.2024].

<sup>10</sup> Zob. szerzej w: I. Przybojewska, Greenwashing w kontekście unormowań prawnych, „Prawne Problemy Górnictwa i Ochrony Środowiska” 1/2022, s. 1–4 i podana tam literatura.

<sup>11</sup> M. Jedlińska, Mapa regulacji unijnych dotyczących ESG - z czym mierzą się polscy przedsiębiorcy w ciągu najbliższych lat, Lex 2022 [dostęp: 10.02.2024], komentarz praktyczny.

<sup>12</sup> Podmioty kwalifikowane na mocy art. 19a i 29a dyrektywy 2013/34/UE z 26.06.2013 r.

<sup>13</sup> Rozporządzenie z dnia 6 lipca 2021 r. uzupełniające Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 przez sprecyzowanie treści i prezentacji informacji dotyczących zrównoważonej środowiskowo działalności gospodarczej, które mają być ujawniane przez przedsiębiorstwa podlegające art. 19a lub 29a dyrektywy 2013/34/UE, oraz określenie metody spełnienia tego obowiązku ujawniania informacji.

<sup>14</sup> Dyrektywa CSRD weszła w życie 5 stycznia 2023 r. Państwa członkowskie Unii Europejskiej powinny w ciągu 18 miesięcy zaimplementować przepisy dyrektywy.

<sup>15</sup> A. Serzysko, „S” w ESG, czyli jak kwestie społeczne wpływają na działalność biznesu, LEX/el. 2023. [https://sip.lex.pl/#/publication/470195193/szysko-agnieszka-s-w-esg-czyli-jak-kwestie-spoeczne-wplywaja-na-dzialalnosc-biznesu?keyword=raportowanie%20niefinansowe&unitId=aka\\_WKP\\_AkaZak000043&cm=STOP](https://sip.lex.pl/#/publication/470195193/szysko-agnieszka-s-w-esg-czyli-jak-kwestie-spoeczne-wplywaja-na-dzialalnosc-biznesu?keyword=raportowanie%20niefinansowe&unitId=aka_WKP_AkaZak000043&cm=STOP) [dostęp: 29.02.2024].

<sup>16</sup> W polskim porządku prawnym dyrektywa CSRD zostanie zaimplementowana poprzez zmiany w Ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości oraz w Ustawie z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym; powinna być implementowana do 6 lipca 2024.

<sup>17</sup> K. Siwiec, Sprawozdanie ESG – jak prawidłowo je przygotować?, Legalis/el., Warszawa 2023 [dostęp: 29.02.2024].

## 2.2. Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (ESRS)

Jednym z celów dyrektywy CSRD jest zrównanie „wagi” sprawozdania dotyczącego zrównoważonego rozwoju z rocznym sprawozdaniem finansowym. Podmioty zobowiązane do raportowania w przedmiocie zrównoważonego rozwoju będą musiały ująć w sprawozdaniu wszystkie zagadnienia wymienione w nowym brzemieniu art. 19a oraz 29a Dyrektywy 2013/34/UE i przedstawić te informacje stosując standardy sprawozdawczości zawarte w Rozporządzeniu Delegowanym do CSRD – w skrócie ESRS<sup>18</sup>. Od 1 stycznia 2024 r. ESRS są jedynymi obowiązującymi w Unii Europejskiej standardami raportowania w zakresie zrównoważonego rozwoju. Dwanaście opublikowanych standardów podzielono na standardy przekrojowe (ESRS 1 i ESRS 2) i standardy tematyczne: środowiskowe (E), społeczne (S) i dotyczące ładu korporacyjnego (G). Standard ESRS 1 zawiera opis przebiegu procesu raportowania i zasad, na jakich się on opiera, nie zawiera żadnych konkretnych wymogów dotyczących ujawniania informacji. Standard ESRS 2 określa przekrojowe wymogi dotyczące ujawniania informacji. Obejmuje to ogólną charakterystykę spółki, opis jej modelu biznesowego, strategii i struktury zarządzania, a także ocenę istotności wpływu na zrównoważony rozwój, ryzyka i możliwości oraz proces należytej staranności w zakresie zrównoważonego rozwoju. Wymogi dotyczące ujawniania informacji zawarte w ESRS 2 (jak również w standardach tematycznych) dotyczą następujących obszarów: i) zarządzanie (GOV), ii) strategia (SBM), iii) zarządzanie wpływem, ryzykiem i szansami (IRO) oraz iv) wskaźniki i cele<sup>19</sup>. Wymogi dotyczące ujawniania informacji mają zastosowanie

do wszystkich spółek niezależnie od sektora (sektorów), w których działają. Wszystkie standardy tematyczne pod względem struktury i treści opierają się na tym samym czterofilarowym podejściu, co ESRS 2. Należy zauważyć, że zakres ujawnień w ramach ESRS tematycznych jest uzależniony od wyników analizy podwójnej istotności<sup>20</sup>.

## 2.3. Double materiality w miejsce comply or explain

Jedną z kluczowych zmian wprowadzonych przez CSRD względem uprzednio funkcjonującego reżimu raportowania niefinansowego jest wymóg stosowania zasady podwójnej istotności (*double materiality*). Zgodnie z tą zasadą, przedsiębiorcy zobowiązani będą do publikowania informacji nie tylko o tym w jaki sposób ich działalność wpływa na środowisko, społeczność lokalną i prawa pracownicze oraz poszanowanie praw człowieka, ale również zaraportować o tym w jaki sposób wymogi dotyczące zrównoważonego rozwoju oddziałują na prowadzenie bieżącej działalności, wyniki finansowe, kompleksową sytuację przedsiębiorstwa i plany rozwoju. Badanie istotności jest kluczowe do zrozumienia pozycji podmiotu gospodarczego oraz jego relacji z otoczeniem i równocześnie jest punktem wyjścia do stworzenia raportu zrównoważonego rozwoju. Zgodnie z CSRD i standardami ESRS konieczna będzie analiza każdej perspektywy istotności z osobna i ujawnienie informacji istotnych z punktu widzenia obydwu tych perspektyw, jak i informacji istotnych z punktu widzenia tylko jednej z nich oraz potwierdzenie, że przedsiębiorstwo stosuje podwójną istotność jako nadrzędną zasadę przy określaniu swoich istotnych skutków, ryzyk i szans związanych ze zrównoważonym rozwojem<sup>21</sup>.

<sup>18</sup> Rozporządzenie Delegowane KE (UE) 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r. uzupełniające dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r. uzupełniające dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (europa.eu).

<sup>19</sup> Wszystkie standardy tematyczne, wszystkie wymogi ujawnieniowe (Disclosure Requirements) i wszystkie punkty danych (Data Points) będą poddane badaniu istotności, tj. będą raportowane w przypadku, gdy badanie istotności wykaże, że są one istotne.

<sup>20</sup> <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FsiteAssets%2F08%2520Draft%2520ESRS%2520E1%2520Climate%2520Change%2520November%25202022.pdf>, [dostęp 23.03.2024].

<sup>21</sup> K. Siwiec, Sprawozdanie ESG – jak prawidłowo je przygotować? Legalis/el., Warszawa 2023 [dostęp: 28.02.2024].

### 3. Audyt sprawozdań w zakresie zrównoważonego rozwoju

#### 3.1. Struktura sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju

CSRD opisuje strukturę sprawozdania w zakresie kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, przesądając, że będzie ono musiało zawierać informacje realizujące założenia podwójnej istotności oraz prezentować informacje w kilku wskazanych grupach. Informacje w szczególności obejmują:

1. Krótki opis modelu biznesowego i strategii biznesowej jednostki, co w szczególności ma ujmować: odporność modelu biznesowego i strategii biznesowej jednostki na ryzyka odnoszące się do kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem oraz możliwości otwierające się przed jednostką w związku z kwestiami związanymi ze zrównoważonym rozwojem; plany przedsiębiorstwa, w tym działania wykonawcze oraz związane z nimi plany finansowe żeby zapewnić, że model biznesowy i strategia są zgodne z przejściem na zrównoważoną gospodarkę oraz z ograniczeniem globalnego ocieplenia o 1,5°C zgodnie z Porozumieniem paryskim oraz celem osiągnięcia neutralności klimatycznej do 2050 r.
2. Opis określonych w czasie i ustanowionych przez jednostkę celów dotyczących kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, w tym w stosownych przypadkach 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 organów administrujących, zarządzających i nadzorujących w odniesieniu do kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, ich wiedzy i kompetencji w tym obszarze oraz oferowanych im systemów zachęt dotyczących kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem;
4. Opis polityki przedsiębiorstwa w obszarze zrównoważonego rozwoju oraz opis procesu należytej staranności wdrożonego przez jednostkę w tym zakresie;
5. Wskaźniki istotne dla ujawnień, o których mowa wyżej. Jednostki przedstawiają proces przeprowadzony w celu identyfikacji informacji zawartych w sprawozdaniu z dzia-

łalności. Jak podkreśla się w literaturze, wymagane jest też raportowanie wskaźników do informacji, o których mowa powyżej, oraz w określonych przypadkach informacji ilościowych i jakościowych. Raportowanie, o czym była już mowa wyżej, będzie odbywać się według standardów sprawozdawczości ESRS. Zgłaszane czy ujawniane w raportowaniu dane muszą być zrozumiałe, istotne, reprezentatywne, weryfikowalne, porównywalne i wiernie przedstawione, co zrównuje je z dotychczasowym raportowaniem, zwanym potocznie finansowym.<sup>22</sup>

#### 3.2. Format i standard sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju

Informacje podlegające raportowaniu mają być przedstawione w sposób rzetelny i być weryfikowalne. Realizacji tego założenia służy wprowadzenie tzw. elektronicznego europejskiego standardu raportowania niefinansowego. Raporty będą przygotowane w formacie XHTML (*Extensible Hyper Text Markup Language*), czyli w rozszerzalnym języku znaczników hipertekstowych<sup>23</sup>. Wymogi raportowania są takie same dla wszystkich krajów Unii Europejskiej. Ten sam format danych obowiązuje w zakresie kluczowych wskaźników wyników wskazanych w art. 8 Taksonomii. Pozwoli to na agregowanie danych, analizę i maszynowy odczyt w formatach cyfrowych a w konsekwencji efektywniejsze wykorzystywanie tych informacji. Otagowanie informacji powinno odbywać się przy użyciu rozszerzalnego języka sprawozdawczości finansowej XBRL (*Extensible Business Reporting Language*). Ponadto, informacje o zrównoważonym rozwoju będą udostępniane poprzez „European Single Access Point” (ESAP/Europejski Pojedynczy Punkt Dostępu, który ma zapewnić scentralizowany dostęp do publicznie dostępnych informacji mających znaczenie dla usług finansowych, rynków kapitałowych. Dyrektywa CSRD duży nacisk kładzie również na zasadę działania z „należyta starannością”, rozumianą jako element zarządzania ryzykiem w przedsiębiorstwie, mający na celu zidentyfikowanie oraz zapobieganie i naprawę niekorzystnych skutków związanych z działalnością podmiotu, wywołanych poprzez jego własne działania i relacje biznesowe. Zasada ta opisana jest w załączniku C do standardu ESRS1, gdzie wskazano, że należyta staranność należy interpretować w duchu prawa międzynarodowego, wskazówek takich jak Wytyczne ONZ dotyczące biznesu i praw człowieka<sup>24</sup> i Wytyczne OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych<sup>25</sup>.

<sup>22</sup> M. Jedlińska, Mapa regulacji unijnych dotyczących ESG – z czym zmierzą się polscy przedsiębiorcy w ciągu najbliższych lat, LEX/el. 2022; <https://sip.lex.pl/#/publication/470193131/jedlinska-marta-mapa-regulacji-unijnych-dotyczacych-esg-z-czym-zmierza-sie-polscy-przedsiębiorcy...?keyword=Jedli%C5%84ska&unitId=r2&cm=STOP> (dostęp: 21.02.2024).

<sup>23</sup> Zgodnie z art. 3 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2019/815 z dnia 17 grudnia 2018 r.

<sup>24</sup> Organizacja Narodów Zjednoczonych, Guiding Principles on Business and Human Rights. Implementing the United Nations „Protect, Respect and Remedy” Framework, 2011, HR/PUB/11/04, [https://www.ohchr.org/sites/default/files/Documents/Publications/GuidingPrinciplesBusinessHR\\_EN.pdf](https://www.ohchr.org/sites/default/files/Documents/Publications/GuidingPrinciplesBusinessHR_EN.pdf) (dostęp: 24.03.2024 r.).

<sup>25</sup> W OECD, Wytyczne OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych, 2000, [https://www.paih.gov.pl/files/?id\\_plik=205](https://www.paih.gov.pl/files/?id_plik=205) (dostęp: 24.03.2024 r.).

### 3.3. Atestacja sprawozdań w zakresie zrównoważonego rozwoju

Ustawodawca unijny w art. 34 Dyrektywy 2013/34 w brzmieniu zmienionym Dyrektywą CSRD wprowadził obowiązek zewnętrznej weryfikacji zgodności sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju na zasadach podobnych z badaniem sprawozdań finansowych. Tematyka obowiązkowej atestacji, w szczególności podmiotów uprawnionych do wykonania usług atestacji, zasad jej przeprowadzania, nadzoru, stosowania zasad w zakresie niezależności oraz wynagrodzenia za badanie i atestację a także wydania przez KE standardów atestacji została omówiona m.in. w motywach 59-79 preambuły Dyrektywy CSRD oraz w przepisach wprowadzonych przez CSRD w Dyrektywie 2013/34 i dyrektywie 2006/43/WE. Wprowadzenie atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju skutkuje zmianami także w Dyrektywie 2006/43/WE i wprowadzeniem m.in. nowej treści definicji zawodu biegłego rewidenta oraz firmy audytorskiej: „*firma audytorska - oznacza osobę prawną lub jakąkolwiek inną jednostkę organizacyjną, niezależnie od jej formy prawnej, zatwierdzoną zgodnie z niniejszą dyrektywą przez właściwe organy państwa członkowskiego w celu przeprowadzania badań ustawowych oraz, w stosownych przypadkach, wykonywania usług atestacyjnych w odniesieniu do sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju*”. Dodano też m.in. definicję „*sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju*”, czy też „*atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju*”. Zmiany te będą musiały znaleźć odzwierciedlenie w polskich przepisach w drodze implementacji dyrektywy CSRD do polskiego porządku prawnego. CSRD przewiduje opcję innych certyfikowanych niezależnych dostawców usług atestacyjnych, pod warunkiem, że będą oni podlegać wymogom równoważnym z wymogami określonymi w Dyrektywie 2006/43/WE dla biegłych rewidentów i firm audytorskich. To, czy atestacja sprawozdań zrównoważonego rozwoju będzie prowadzona tylko przez firmy audytorskie i działających w ich imieniu biegłych rewidentów czy też przez inne podmioty, tzn. niezależnych dostawców usług atestacyjnych, Komisja Europejska pozostawiła do decyzji państw członkowskich. Zgodnie z informacją ujawnioną przez PIBR<sup>26</sup>, w Polsce, planowane jest, aby atestacji mogli dokonywać wyłącznie biegli rewidenci wykonujący usługi w imieniu firm audytorskich. Zgodnie z art. 34 ust 1 aa) Dyrektywy 2013/34, biegły rewident lub firma audytorska (...) „*w stosownych przypadkach wydają opinię na podstawie usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność na temat zgodności sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju z wymogami niniejszej dyrektywy; w tym zgodności sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego*

*rozwoju ze standardami sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju przyjętymi na podstawie art. 29b lub art. 29c, procesu przeprowadzonego przez jednostkę w celu identyfikacji informacji przedstawionych zgodnie z tymi standardami sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz zgodności z wymogiem znakowania sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju zgodnie z art. 29d, a także zgodności z wymogami sprawozdawczymi zawartymi w art. 8 rozporządzenia (UE) 2020/852*”. Tym samym w ramach usługi atestacyjnej biegły rewident lub firma audytorska będą weryfikować zgodność raportu:

1. Z kryteriami wskazanymi w ESRS,
2. Z wymogami procesu służącego zdefiniowaniu zakresu raportu,
3. Z wymogami tagowania oraz
4. Z wymogami ujawnień dotyczących Taksonomii.

Z perspektywy biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej kluczowe znaczenie do oceny będzie miała analiza dokumentacji przeprowadzenia oceny podwójnej istotności, czy firma zaraportowała wszystkie istotne obszary i wynikające z nich wskaźniki. Firma powinna przedstawić uzasadnienie, dlaczego i na jakiej podstawie dane obszary zostały uznane za istotne zarówno z perspektywy finansowej, jak i jej wpływu na otoczenie zewnętrzne.

### 3.4. Usługa atestacyjna dająca ograniczoną pewność a dająca wystarczającą pewność

W motywie 60 preambuły Dyrektywy CSRD przedstawiono różnice pomiędzy usługami atestacyjnymi dającymi ograniczoną pewność (*limited assurance*) a usługami dającymi wystarczającą pewność (*..*). Różnica ta w istocie polega na tym, że konkluzję z usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność zazwyczaj wyraża się w formie negatywnej, poprzez stwierdzenie, że biegły nie zidentyfikował żadnej kwestii, która pozwalałaby stwierdzić, że przedmiot został w istotny sposób zniekształcony. Natomiast konkluzja z usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność jest zazwyczaj sformułowana w sposób pozytywny i prowadzi do wydania opinii na temat oceny kwestii w oparciu o wcześniej zdefiniowane kryteria<sup>27</sup>. Ustawodawca unijny zwraca również uwagę na to, że: „*Stopniowe podejście od usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność do usługi dającej wystarczającą pewność pozwoliłoby również na stopniowy rozwój rynku usług atestacji informacji na temat zrównoważonego rozwoju oraz praktyk sprawozdawczych jednostek. Co więcej, takie*

<sup>26</sup> Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju i jej atestacja | PIBR [dostęp: 01.03.2024].

<sup>27</sup> Motyw 60 preambuły Dyrektywy CSRD.



stopniowe podejście spowodowałoby stopniowy wzrost kosztów ponoszonych przez jednostki prowadzące sprawozdawczość (...).” Niewątpliwie, w przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność biegły rewident przeprowadza mniej czynności niż w przypadku usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność, co ma swoje odzwierciedlenie w czasie poświęconym na wykonanie usługi i jej kosztach.

### **3.5. Standardy atestacji dotyczące sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju**

Dopóki Komisja Europejska nie przyjmie standardu atestacji, państwa członkowskie mogą stosować krajowe standardy, procedury lub wymogi dotyczące atestacji. Zgodnie z informacjami publikowanymi na stronie Polskiej Izby Biegłych Rewidentów rozwiązaniem może być Krajowy Standard Usługi Atestacyjnej – KSUA 3000<sup>28</sup>. Trwają też prace nad Międzynarodowym Standardem Atestacji Zrównoważonego Rozwoju 5000<sup>29</sup>. Harmono-

gram wydania przez Komisję Europejską rozporządzeń zawierających standardy atestacji przedstawia się następująco. Do 1 października 2026 r. Komisja Europejska ma przyjąć akty delegowane zgodnie z art. 26 a w związku z art. 48a dyrektywy 2006/43/WE CSRD w celu wprowadzenia standardów atestacji dającej ograniczoną pewność, określających procedury, które firma audytorska i biegli rewidenty wykonują w celu wyciągnięcia wniosków na temat atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. Mogą one dotyczyć: planowania zlecenia, uwzględniania rodzajów ryzyka i reagowania na nie oraz rodzaju wniosków, jakie należy zawrzeć w sprawozdaniu z atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju lub, w odpowiednim przypadku, w sprawozdaniu z badania. Do 1 października 2028 r. natomiast Komisja Europejska ma przyjąć standard atestacji dającej racjonalną pewność, z zastrzeżeniem, że wcześniej nastąpi ocena, czy biegli rewidenty są w stanie zagwarantować wykonywanie usług atestacyjnych dających wystarczającą pewność.

## **4. Podsumowanie**

Dyrektywa CSRD wraz z rozporządzeniem delegowanym ESRS otwiera nowy rozdział wyzwań zawodowych dla biegłych rewidentów i firm audytorskich. Wymogi dotyczące badania ustawowego sprawozdań finansowych w zakresie etyki zawodowej, niezależności, obiektywizmu, poufności i tajemnicy zawodowej, mają również zastosowanie odpowiednio do atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. W ramach nowelizacji brzmienia art. 7, 8 i nast. Dyrektywy 2006/43/WE, wprowadzono regulację w przedmiocie wiedzy teoretycznej i praktycznej jaką będzie musiał wykazać się

biegły rewident i która będzie weryfikowana przed zatwierdzeniem do przeprowadzenia atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju<sup>30</sup>. Choć praktyka atestacji sprawozdań dotyczących zrównoważonego rozwoju dopiero się kształtuje i będzie podlegała standaryzacji na gruncie przyszłych działań prawodawczych Komisji, już teraz nowy reżim prawny wymaga dużego zaangażowania merytorycznego i organizacyjnego biegłych rewidentów i firm audytorskich oraz dialogu z podmiotami poddanymi atestacji.

<sup>28</sup> Uchwała nr 3436/52e/2019 krajowej rady biegłych rewidentów.

<sup>29</sup> Międzynarodowy Standard Atestacji Zrównoważonego Rozwoju 5000 – projekt – Nadzór Korporacyjny (nadzorkorporacyjny.pl), [dostęp: 3.03.2024].