

Zawiadomienie Komisji w sprawie interpretacji niektórych przepisów prawnych dyrektywy 2013/34/UE (dyrektywa o rachunkowości), dyrektywy 2006/43/WE (dyrektywa w sprawie badania sprawozdań finansowych), rozporządzenia (UE) nr 537/2014 (rozporządzenie w sprawie badania sprawozdań finansowych), dyrektywy 2004/109/WE (dyrektywa w sprawie przejrzystości), rozporządzenia delegowanego (UE) 2023/2772 (pierwszy zestaw europejskich standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, „pierwszy akt delegowany w sprawie ESRS”) oraz rozporządzenia (UE) 2019/2088 (rozporządzenie w sprawie ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem w sektorze usług finansowych, „SFDR”) w odniesieniu do sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju

(C/2024/6792)

Niniejszy zbiór często zadawanych pytań (FAQ) zawiera doprecyzowanie interpretacji niektórych przepisów dotyczących sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju wprowadzonych dyrektywą w sprawie sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju („CSRD”) (dyrektywa (UE) 2022/2464) do dyrektywy o rachunkowości (dyrektywa 2013/34/UE), dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych (dyrektywa 2006/43/WE), rozporządzenia w sprawie badania sprawozdań finansowych (rozporządzenie (UE) nr 537/2014) oraz dyrektywy w sprawie przejrzystości (dyrektywa 2004/109/WE), aby ułatwić ich wdrażanie przez przedsiębiorstwa. Objąsnił on w nim również niektóre przepisy rozporządzenia w sprawie ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem w sektorze usług finansowych („SFDR”) (rozporządzenie (UE) 2019/2088).

Niniejszy zbiór FAQ zawiera również ograniczoną liczbę objaśnień dotyczących interpretacji niektórych przepisów pierwszego zestawu europejskich standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju („ESRS”) (rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772), w przypadku których uznano, że konieczna jest interpretacja prawna ze strony Komisji. Przedsiębiorstwa i inne zainteresowane strony mogą również chcieć zapoznać się z wytycznymi dotyczącymi wdrażania ESRS opublikowanymi przez EFRAG – wielopodmiotowy organ doradczy, którego zadaniem jest doradzanie Komisji w zakresie ESRS ⁽¹⁾.

Za pomocą niniejszego zbioru FAQ Komisja zamierza ułatwić zainteresowanym stronom przestrzeganie wymogów regulacyjnych w sposób racjonalny pod względem kosztów oraz zapewnić użyteczność i porównywalność zgłaszanych informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Dzięki zapewnieniu przedsiębiorstwom większej jasności i pewności niniejszy zbiór FAQ przyczyni się do osiągnięcia celu Komisji, jakim jest zmniejszenie obciążeń administracyjnych związanych ze sprawozdawczością w zakresie zrównoważonego rozwoju spoczywających na przedsiębiorstwach ⁽²⁾. W razie potrzeby Komisja może zaktualizować odpowiedzi na często zadawane pytania.

Odpowiedzi na często zadawane pytania zawarte w niniejszym zawiadomieniu doprecyzowują przepisy zawarte już w mającym zastosowanie prawodawstwie. Nie rozszerza się w nich w żaden sposób praw i obowiązków wynikających z takiego prawodawstwa ani nie wprowadza żadnych dodatkowych wymogów. FAQ mają na celu jedynie wsparcie jednostek we wdrażaniu odpowiednich przepisów prawnych. Do dokonywania obowiązującej wykładni prawa Unii upoważniony jest jedynie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Poglądy przedstawione w niniejszym zawiadomieniu nie mogą przesądzać o stanowisku, jakie Komisja może zająć przed sądami unijnymi i krajowymi.

Spis treści

Strona

Sekcja I – Glosariusz istotnych terminów i mającego zastosowanie prawodawstwa	3
Sekcja II – Przegląd wymogów dotyczących sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju wprowadzonych na mocy CSRD	4
WYMOGI DOTYCZĄCE SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU DLA JEDNOSTEK SPRAWOZDAJĄCYCH	5
WYMOGI DLA BIEGŁYCH REWIDENTÓW I NIEZALEŻNYCH DOSTAWCÓW USŁUG ATESTACYJNYCH (IASP) ..	13

⁽¹⁾ www.efrag.org EFRAG opublikowała wytyczne dotyczące wdrażania odnoszące się do oceny istotności, sprawozdawczości w łańcuchu wartości oraz wykazu punktów danych zawartych w ESRS. EFRAG opracowuje obecnie wytyczne dotyczące wdrażania planów transformacji klimatycznej. Ponadto EFRAG utworzyła internetową platformę pytań i odpowiedzi, za pośrednictwem której przedsiębiorstwa i inne zainteresowane strony mogą przysłać pytania techniczne dotyczące ESRS.

⁽²⁾ Aby zrationalizować obowiązki sprawozdawcze, Komisja w pełni wykorzystwała swoje uprawnienie zawarte w art. 3 ust. 13 dyrektywy o rachunkowości do przyjęcia dyrektywy delegowanej Komisji (UE) 2023/2775 z dnia 17 października 2023 r. zmieniającej dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE (Dz.U. L, 2023/2775, 21.12.2023) w celu dostosowania kryteriów wielkości mających zastosowanie do definicji mikro-, małych, średnich i dużych jednostek lub grup w celu uwzględnienia skutków inflacji. Przyczyniło się to do zmniejszenia liczby jednostek podlegających wymogom dotyczącym sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju określonym w dyrektywie o rachunkowości, a w rezultacie – w art. 8 rozporządzenia (UE) 2020/852 (rozporządzenie w sprawie systematyki).

Sekcja III – Często zadawane pytania (FAQ) dotyczące informacji na temat zrównoważonego rozwoju podlegających zgłoszeniu na podstawie art. 19a/29a dyrektywy o rachunkowości (indywidualne i skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju)	15
ZAKRES I DATY ROZPOCZĘCIA STOSOWANIA	15
ZASADY DOTYCZĄCE ZWOLNIEŃ	19
ESRS	23
ŁAŃCUCH WARTOŚCI	24
UJAWNIANIE INFORMACJI NA PODSTAWIE ART. 8 ROZPORZĄDZENIA W SPRAWIE SYSTEMATYKI	27
WYMOGI DOTYCZĄCE ZNAJOMOŚCI JĘZYKA	27
CYFRYZACJA (FORMAT I ZNAKOWANIE CYFROWE)	28
PUBLIKACJA	28
NADZÓR	29
Sekcja IV – Często zadawane pytania (FAQ) dotyczące informacji na temat zrównoważonego rozwoju podlegających zgłoszeniu na podstawie art. 40a dyrektywy o rachunkowości	29
ZAKRES I DATA ROZPOCZĘCIA STOSOWANIA	29
ESRS	30
UJAWNIANIE INFORMACJI NA PODSTAWIE ART. 8 ROZPORZĄDZENIA W SPRAWIE SYSTEMATYKI	30
ZASADY DOTYCZĄCE ZWOLNIEŃ	31
JĘZYK I FORMAT	31
PUBLIKACJA	31
NADZÓR	32
Sekcja V – Często zadawane pytania (FAQ) dotyczące atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju	32
ZATWIERDZANIE BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRM AUDYTORSKICH	32
AKREDYTACJA I ZATWIERDZANIE NIEZALEŻNYCH DOSTAWCÓW USŁUGI ATESTACYJNYCH	34
AKREDYTOWANA NIEZALEŻNA OSOBA TRZECIA	35
NIEZALEŻNI DOSTAWCY USŁUG ATESTACYJNYCH	35
DOSTAWCY USŁUG ATESTACYJNYCH Z PAŃSTW TRZECICH	36
POUFNOŚĆ	36
USŁUGI ATESTACYJNE	36
WYNAGRODZENIE	36
ATESTACJA OŚWIADCZENIA DOTYCZĄCEGO ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU SPORZĄDZONEGO ZGODNIE Z ART. 19a I 29a DYREKTYWY O RACHUNKOWOŚCI	37
USŁUGI INNE NIŻ ATESTACYJNE	39
ATESTACJA SPRAWOZDANIA W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU SPORZĄDZONEGO ZGODNIE Z ART. 40a DYREKTYWY O RACHUNKOWOŚCI	39
Sekcja VI – Często zadawane pytania (FAQ) dotyczące kluczowych zasobów niematerialnych	40
Sekcja VII – Dodatkowe często zadawane pytania (FAQ) dotyczące wymogów dla jednostek z państw trzecich	41
Sekcja VIII – Często zadawane pytania (FAQ) dotyczące rozporządzenia w sprawie ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem w sektorze usług finansowych (SFDR)	42

SEKCJA I

GLOSARIUSZ ISTOTNYCH TERMINÓW I MAJĄCEGO ZASTOSOWANIE PRAWODAWSTWA

Termin	Definicja / odniesienie do przepisów
Dyrektywa o rachunkowości	Dyrektywa 2013/34/UE ⁽¹⁾ .
Dyrektywa w sprawie badania sprawozdań finansowych	Dyrektywa 2006/43/WE ⁽²⁾ .
Rozporządzenie w sprawie badania sprawozdań finansowych	Rozporządzenie (UE) nr 537/2014 ⁽³⁾ .
Dyrektywa w sprawie prawa spółek	Dyrektywa (UE) 2017/1132 ⁽⁴⁾ .
CSRD	Dyrektywa (UE) 2022/2464 (dyrektywa w sprawie sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju) ⁽⁵⁾ .
Pakiet w zakresie ESAP	<ul style="list-style-type: none"> — Rozporządzenie (UE) 2023/2859 w sprawie ustanowienia europejskiego pojedynczego punktu dostępu zapewniającego scentralizowany dostęp do publicznie dostępnych informacji mających znaczenie dla usług finansowych, rynków kapitałowych i zrównoważonego rozwoju (rozporządzenie w sprawie ESAP) ⁽⁶⁾; — rozporządzenie (UE) 2023/2869 zmieniające niektóre rozporządzenia w odniesieniu do ustanowienia i działania europejskiego pojedynczego punktu dostępu (rozporządzenie zbiorcze w sprawie ESAP) ⁽⁷⁾; — dyrektywa (UE) 2023/2864 zmieniająca niektóre dyrektywy w odniesieniu do ustanowienia i działania europejskiego pojedynczego punktu dostępu (dyrektywa zbiorcza w sprawie ESAP) ⁽⁸⁾.
Rozporządzenie delegowane w sprawie ESEF	Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2019/815 w sprawie europejskiego jednolitego elektronicznego formatu raportowania (ESEF) ⁽⁹⁾ .
ESRS dla małych i średnich przedsiębiorstw notowanych na rynku regulowanym (LSME ESRS)	Europejskie standardy sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (ESRS), które mają być stosowane przez małe i średnie przedsiębiorstwa (MŚP) notowane na rynku regulowanym, z wyłączeniem mikrojednostek, jako alternatywa dla ESRS, przy sporządzaniu oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju zgodnie z art. 19a dyrektywy o rachunkowości. Te ESRS mają zostać przyjęte przez Komisję na podstawie art. 29c dyrektywy o rachunkowości.
ESRS dla określonych jednostek z państw trzecich	Europejskie standardy sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (ESRS), które mają być stosowane przez jednostki z państw trzecich podlegające art. 40a dyrektywy o rachunkowości przy sporządzaniu sprawozdań w zakresie zrównoważonego rozwoju. Te ESRS mają zostać przyjęte przez Komisję na podstawie art. 40b dyrektywy o rachunkowości.
ESRS	Europejskie standardy sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (ESRS), które mają być stosowane przez jednostki objęte zakresem art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości przy sporządzaniu oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju zgodnie z art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości. Te ESRS obejmują zarówno pierwszy zestaw ESRS obejmujących wszystkie sektory (które zostały przyjęte rozporządzeniem delegowanym Komisji (UE) 2023/2772 ⁽¹⁰⁾), jak i sektorowe ESRS (które mają zostać przyjęte przez Komisję do 30 czerwca 2026 r.).
MŚP	Małe i średnie przedsiębiorstwa zdefiniowane w art. 3 ust. 1, 2 i 3 dyrektywy o rachunkowości.
SFDR	Rozporządzenie (UE) 2019/2088 (rozporządzenie w sprawie ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem w sektorze usług finansowych) ⁽¹¹⁾ .
Sprawozdanie w zakresie zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do określonych jednostek z państw trzecich	Informacje na temat zrównoważonego rozwoju podlegające zgłoszeniu na podstawie art. 40a dyrektywy o rachunkowości.
Oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju	Informacje na temat zrównoważonego rozwoju podlegające zgłoszeniu na podstawie art. 19a (indywidualne oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju) i art. 29a (skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju) dyrektywy o rachunkowości.
Rozporządzenie w sprawie systematyki	Rozporządzenie (UE) 2020/852 ⁽¹²⁾ .
Dyrektywa w sprawie przejrzystości	Dyrektywa 2004/109/WE ⁽¹³⁾ .

-
- (¹) Dyrektywa 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, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG (Dz.U. L 182 z 29.6.2013, s. 19).
- (²) Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz.U. L 157 z 9.6.2006, s. 87).
- (³) Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz.U. L 158 z 27.5.2014, s. 77).
- (⁴) Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1132 z dnia 14 czerwca 2017 r. w sprawie niektórych aspektów prawa spółek (Dz.U. L 169 z 30.6.2017, s. 46).
- (⁵) 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, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (Dz.U. L 322 z 16.12.2022, s. 15).
- (⁶) Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2023/2859 z dnia 13 grudnia 2023 r. w sprawie ustanowienia europejskiego pojedynczego punktu dostępu zapewniającego scentralizowany dostęp do publicznie dostępnych informacji mających znaczenie dla usług finansowych, rynków kapitałowych i zrównoważonego rozwoju (Dz.U. L, 2023/2859, 20.12.2023, ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2023/2859/oj>).
- (⁷) Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2023/2869 z dnia 13 grudnia 2023 r. zmieniające niektóre rozporządzenia w odniesieniu do ustanowienia i działania europejskiego pojedynczego punktu dostępu (Dz.U. L, 2023/2869, 20.12.2023, ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2023/2869/oj>).
- (⁸) Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2023/2864 z dnia 13 grudnia 2023 r. zmieniająca niektóre dyrektywy w odniesieniu do ustanowienia i działania europejskiego pojedynczego punktu dostępu (Dz.U., L 2023/2864, 20.12.2023, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj>).
- (⁹) Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2018/815 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.U. L 143 z 29.5.2019, s. 1).
- (¹⁰) 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 (Dz.U. L, 2023/2772, 22.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/reg_del/2023/2772/oj).
- (¹¹) Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/2088 z dnia 27 listopada 2019 r. w sprawie ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem w sektorze usług finansowych (Dz.U. L 317 z 9.12.2019, s. 1).
- (¹²) Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje, zmieniające rozporządzenie (UE) 2019/2088 (Dz.U. L 198 z 22.6.2020, s. 13).
- (¹³) Dyrektywa 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 grudnia 2004 r. w sprawie harmonizacji wymogów dotyczących przejrzystości informacji o emitentach, których papiery wartościowe dopuszczane są do obrotu na rynku regulowanym, oraz zmieniająca dyrektywę 2001/34/WE (Dz.U. L 390 z 31.12.2004, s. 38).
-

SEKCJA II

PRZEGLĄD WYMOGÓW DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU WPROWADZONYCH NA MOCY CSRD

W CSRD (dyrektywa w sprawie sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju – dyrektywa (UE) 2022/2464) wprowadzono nowe wymogi dotyczące sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju dla określonych jednostek w drodze zmian w dyrektywie o rachunkowości (dyrektywa 2013/34/UE), dyrektywie w sprawie badania sprawozdań finansowych (dyrektywa 2006/43/WE), rozporządzeniu w sprawie badania sprawozdań finansowych (rozporządzenie (UE) nr 537/2014) oraz dyrektywie w sprawie przejrzystości (dyrektywa 2004/109/WE).

Ogólnie rzecz biorąc (³), wspomniane wymogi dotyczące sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju zobowiązują określone jednostki do publikowania informacji na temat zrównoważonego rozwoju, które muszą być przygotowane zgodnie z określonymi standardami sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz, w stosownych przypadkach, muszą być zgodne z formatem cyfrowym. Te informacje na temat zrównoważonego rozwoju podlegają wymogowi atestacji i muszą zostać opublikowane wraz z powiązaniem sprawozdaniem z atestacji.

Ogólnie rzecz biorąc, te wymogi dotyczące sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju mają zastosowanie do jednostek podlegających prawu państwa członkowskiego (⁴), które są:

— dużymi jednostkami;

(³) Jest to przegląd głównych wymogów dotyczących sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. Odpowiednie wymogi dotyczące sprawozdawczości dla jednostek podlegających prawu państwa członkowskiego: art. 19a, 29a i 40a dyrektywy o rachunkowości. Bardziej szczegółowy opis poszczególnych wymogów można znaleźć w sekcjach poniżej.

(⁴) Jest to przegląd jednostek objętych zakresem tych wymogów dotyczących sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. Bardziej szczegółowy opis jednostek objętych zakresem poszczególnych wymogów można znaleźć w sekcjach poniżej.

- MŚP (z wyłączeniem mikrojednostek) posiadającymi zbywalne papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym oraz
- jednostkami dominującymi dużych grup.

Mają one również zastosowanie do jednostek podlegających prawu państwa trzeciego, które posiadają zbywalne papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym (z wyłączeniem mikrojednostek) albo które prowadzą działalność na terytorium Unii powyżej określonych progów ⁽⁵⁾.

Zasady określania wielkości jednostki i zakresu konsolidacji do celów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju opierają się na obowiązujących przepisach do celów sprawozdawczości finansowej, które określono w krajowych środkach transponujących wcześniej obowiązującą dyrektywę o rachunkowości. Progi określone w dyrektywie o rachunkowości wykorzystywane do określenia wielkości każdej kategorii jednostki wskazano w ramce w schemacie określania mających zastosowanie wymogów dotyczących sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju i daty rozpoczęcia stosowania przedstawionym poniżej.

Data rozpoczęcia stosowania tych wymogów dotyczących sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju różni się w zależności od konkretnego wymogu sprawozdawczego i kategorii jednostki. Konkretną datę rozpoczęcia stosowania każdego wymogu wskazano w sekcji „Wymogi dotyczące sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju dla jednostek sprawozdających” poniżej.

Ponieważ wymogi te wprowadzono w drodze dyrektywy, przepisami szczegółowymi, które mają zastosowanie do jednostek, są przepisy określone w przepisach krajowych transponujących dyrektywę o rachunkowości zmienioną przez CSRD ⁽⁶⁾ oraz dyrektywą delegowaną Komisji (UE) 2023/2775 ⁽⁷⁾, w której dopasowano kryteria wielkości mające zastosowanie do definicji mikro-, małych, średnich i dużych jednostek lub grup w celu uwzględnienia skutków inflacji, co spowodowało zmniejszenie liczby jednostek podlegających wymogom dotyczącym sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz, w pewnym stopniu, wymogom sprawozdawczości finansowej.

CSRD nie reguluje kwestii dobrowolnego ujawniania informacji na temat zrównoważonego rozwoju przez jednostki, które nie są objęte zakresem CSRD (np. MŚP, które nie posiadają papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na unijnym rynku regulowanym), która to kwestia nie podlega obowiązkowym wymogom na poziomie Unii.

WYMOGI DOTYCZĄCE SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU DLA JEDNOSTEK SPRAWOZDAJĄCYCH

1. Przygotowanie, atestacja i publikacja informacji na temat zrównoważonego rozwoju podlegających zgłoszeniu na podstawie art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości (oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju)

1.1. Informacje na temat zrównoważonego rozwoju podlegające zgłoszeniu na poziomie indywidualnym na podstawie art. 19a dyrektywy o rachunkowości (oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju)

Zgodnie z art. 19a dyrektywy o rachunkowości jednostki podlegające prawu państwa członkowskiego, które są:

- dużymi jednostkami ⁽⁸⁾ lub

⁽⁵⁾ Odpowiednie wymogi w zakresie sprawozdawczości dla jednostek podlegających prawu państwa trzeciego: art. 4 ust. 5 dyrektywy w sprawie przejrzystości (który odsyła do art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości) oraz art. 40a dyrektywy o rachunkowości.

⁽⁶⁾ Przepisy dotyczące prezentowania oraz treści oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju sporządzonego przez jednostki określono w aktach delegowanych określających odpowiednie europejskie standardy sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (ESRS). Standardy te przyjmowane są w drodze rozporządzeń, a zatem mogą być bezpośrednio stosowane przez jednostki bez konieczności ich transpozycji przez państwa członkowskie.

⁽⁷⁾ Dyrektywa delegowana Komisji (UE) 2023/2775 z dnia 17 października 2023 r. zmieniająca 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.U. L, 2023/2775, 21.12.2023, ELI: http://data.europa.eu/eli/dir_del/2023/2775/oj).

⁽⁸⁾ Zgodnie z definicją w art. 3 ust. 4 dyrektywy o rachunkowości zmienionej dyrektywą delegowaną Komisji (UE) 2023/2775.

- MŚP⁽⁹⁾, z wyłączeniem mikrojednostek⁽¹⁰⁾, posiadającymi zbywalne papiery wartościowe⁽¹¹⁾ dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym

muszą zgłaszać informacje na temat zrównoważonego rozwoju na poziomie indywidualnym (indywidualne oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju), dotyczące wpływu jednostki na kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem oraz tego, w jaki sposób kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem wpływają na rozwój, wyniki i sytuację jednostki.

Indywidualne oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju musi spełniać następujące wymogi:

- (i) musi być zamieszczone w specjalnej sekcji sprawozdania z działalności jednostki;
- (ii) musi być sporządzone zgodnie z europejskimi standardami sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (ESRS) przyjętymi w drodze aktów delegowanych Komisji⁽¹²⁾. MŚP (z wyłączeniem mikrojednostek) posiadające zbywalne papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym mogą ewentualnie sporządzać swoje indywidualne oświadczenia dotyczące zrównoważonego rozwoju zgodnie ze specjalnym zestawem proporcjonalnych ESRS⁽¹³⁾ przyjętych w drodze aktów delegowanych Komisji (ESRS dla małych i średnich przedsiębiorstw notowanych na rynku regulowanym)⁽¹⁴⁾;
- (iii) musi być oznakowane zgodnie z taksonomią cyfrową⁽¹⁵⁾ przyjętą w drodze zmiany rozporządzenia delegowanego Komisji w sprawie europejskiego jednolitego formatu elektronicznego (ESEF)⁽¹⁶⁾, a sprawozdanie z działalności, w którym zamieszczone jest oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju, sporządza się w formacie XHTML⁽¹⁷⁾;
- (iv) musi podlegać atestacji⁽¹⁸⁾, którą przeprowadzają biegli rewidenci lub niezależni dostawcy usług atestacyjnych, o ile państwo członkowskie udzieliło im zezwolenia, w oparciu o standardy atestacji dającej ograniczoną pewność⁽¹⁹⁾;
- (v) sprawozdanie z działalności zawierające oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju publikuje się zgodnie z obowiązującymi zasadami publikacji sprawozdań z działalności⁽²⁰⁾ wraz z opinią atestacyjną na temat oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju⁽²¹⁾.

⁽⁹⁾ Zgodnie z definicją w art. 3 ust. 1, 2 i 3 dyrektywy o rachunkowości zmienionej dyrektywą delegowaną Komisji (UE) 2023/2775.

⁽¹⁰⁾ Zgodnie z definicją w art. 3 ust. 1 dyrektywy o rachunkowości zmienionej dyrektywą delegowaną Komisji (UE) 2023/2775.

⁽¹¹⁾ Zgodnie z definicją w art. 4 ust. 1 pkt 44 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/65/UE z dnia 15 maja 2014 r. w sprawie rynków instrumentów finansowych oraz zmieniającej dyrektywę 2002/92/WE i dyrektywę 2011/61/UE. Zbywalne papiery wartościowe obejmują między innymi akcje spółek i inne formy sekurytyzowanych wierzytelności.

⁽¹²⁾ Art. 29b dyrektywy o rachunkowości. Te ESRS obejmują zarówno pierwszy zestaw ESRS obejmujących wszystkie sektory (które zostały przyjęte rozporządzeniem delegowanym Komisji (UE) 2023/2772), jak i sektorowe ESRS (które mają zostać przyjęte przez Komisję do 30 czerwca 2026 r.).

⁽¹³⁾ Art. 19a ust. 6 dyrektywy o rachunkowości.

⁽¹⁴⁾ Art. 29c dyrektywy o rachunkowości.

⁽¹⁵⁾ „Taksonomia cyfrowa” to zbiór przepisów (które zostaną przyjęte w drodze zmiany rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2019/815), które określają sposób znakowania informacji zamieszczonych w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju, które to oświadczenie należy zawrzeć w sprawozdaniu z działalności sporządzonym w formacie XHTML, tak aby oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju nadawało się do odczytu maszynowego.

⁽¹⁶⁾ Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2018/815 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.U. L 143 z 29.5.2019, s. 1).

⁽¹⁷⁾ Art. 29d dyrektywy o rachunkowości.

⁽¹⁸⁾ Art. 34 dyrektywy o rachunkowości.

⁽¹⁹⁾ Zgodnie z art. 26a CSRD atestacja sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju musi być przeprowadzana zgodnie ze standardami atestacji dającej ograniczoną pewność, które mają zostać przyjęte przez Komisję do 1 października 2026 r. (i które obecnie są opracowywane). Państwa członkowskie mogą jednak stosować krajowe standardy, procedury lub wymogi atestacji, dopóki Komisja nie przyjmie standardu atestacji obejmującego tę samą kwestię.

⁽²⁰⁾ Wymogi dotyczące sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju określone w dyrektywie o rachunkowości zmienionej przez CSRD nie zmieniają już istniejącego terminu publikacji sprawozdania z działalności określonego w art. 30 dyrektywy o rachunkowości, tj. najpóźniej 12 miesięcy po dniu bilansowym.

⁽²¹⁾ Art. 30 dyrektywy o rachunkowości.

Wymogi te muszą zostać spełnione zgodnie z następującym podejściem etapowym ⁽²²⁾:

- w odniesieniu do lat obrotowych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2024 r. lub po tym dniu (tj. z publikacją w 2025 r.): duże jednostki, które są jednostkami interesu publicznego ⁽²³⁾, przekraczające na dzień bilansowy średnią liczbę 500 zatrudnionych w roku obrotowym;
- w odniesieniu do lat obrotowych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2025 r. lub po tym dniu (tj. z publikacją w 2026 r.): pozostałe duże jednostki (tj. duże jednostki, które nie są „jednostkami interesu publicznego przekraczającymi na dzień bilansowy średnią liczbę 500 zatrudnionych w roku obrotowym”);
- w odniesieniu do lat obrotowych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2026 r. lub po tym dniu (tj. z publikacją w 2027 r.):
 - MŚP (z wyłączeniem mikrojednostek) posiadające zbywalne papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym;
 - małe i niezłożone instytucje ⁽²⁴⁾, pod warunkiem że są to duże jednostki albo MŚP (z wyłączeniem mikrojednostek) posiadające zbywalne papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym;
 - wewnętrzne zakłady ubezpieczeń ⁽²⁵⁾ i wewnętrzne zakłady reasekuracji ⁽²⁶⁾, pod warunkiem że są to duże jednostki albo MŚP (z wyłączeniem mikrojednostek) posiadające zbywalne papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym.

MŚP (z wyłączeniem mikrojednostek) posiadające zbywalne papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym mogą uchylić się od tych wymogów do lat obrotowych rozpoczynających się przed dniem 1 stycznia 2028 r., pod warunkiem że wyjaśnią zwięźle w swoim sprawozdaniu z działalności, dlaczego nie przedstawiono sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju ⁽²⁷⁾.

Jednostka jest zwolniona z obowiązku publikacji indywidualnego oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju, jeżeli informacje są zawarte w skonsolidowanym oświadczeniu jednostki dominującej dotyczącym zrównoważonego rozwoju, pod warunkiem że spełnione są określone warunki dotyczące treści sprawozdania z działalności jednostki objętej zwolnieniem oraz warunki publikowania informacji na temat zrównoważonego rozwoju przez jednostkę dominującą ⁽²⁸⁾. Ze zwolnienia tego nie mogą korzystać duże jednostki posiadające papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym – w tym małe i niezłożone instytucje, wewnętrzne zakłady ubezpieczeń i wewnętrzne zakłady reasekuracji, w tym jednostki z państw trzecich ⁽²⁹⁾.

1.2. Informacje na temat zrównoważonego rozwoju podlegające zgłoszeniu na poziomie skonsolidowanym na podstawie art. 29a dyrektywy o rachunkowości (skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju)

Zgodnie z art. 29a dyrektywy o rachunkowości jednostka podlegająca prawu państwa członkowskiego będąca jednostką dominującą dużej grupy ⁽³⁰⁾ musi zgłaszać informacje na temat zrównoważonego rozwoju na poziomie skonsolidowanym (skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju), dotyczące wpływów jednostki na kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem oraz tego, w jaki sposób kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem wpływają na rozwój, wyniki i sytuację jednostki.

Skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju musi spełniać te same wymogi co indywidualne oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju (pkt 1.1 ppkt (i)–(v) powyżej) ⁽³¹⁾.

⁽²²⁾ Art. 5 ust. 2 akapit pierwszy CSRD.

⁽²³⁾ Zgodnie z definicją w art. 2 pkt 1 dyrektywy o rachunkowości.

⁽²⁴⁾ Zdefiniowane w art. 4 ust. 1 pkt 145 rozporządzenia (UE) nr 575/2013.

⁽²⁵⁾ Zdefiniowane w art. 13 pkt 2 dyrektywy 2009/138/WE.

⁽²⁶⁾ Zdefiniowane w art. 13 pkt 5 dyrektywy 2009/138/WE.

⁽²⁷⁾ Art. 19a ust. 7 dyrektywy o rachunkowości.

⁽²⁸⁾ Warunki te określono w art. 19a ust. 9 dyrektywy o rachunkowości. Zob. również FAQ 19.

⁽²⁹⁾ Art. 19a ust. 10 dyrektywy o rachunkowości.

⁽³⁰⁾ Zgodnie z definicją w art. 3 ust. 7 dyrektywy o rachunkowości.

⁽³¹⁾ Skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju można jednak sporządzić wyłącznie przy użyciu ESRS. Jednostki dominujące dużych grup, które są MŚP posiadającymi zbywalne papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnych rynkach regulowanych, nie mogą korzystać z ESRS dla małych i średnich przedsiębiorstw notowanych na rynku regulowanym.

Wymogi te muszą zostać spełnione zgodnie z następującym podejściem etapowym ⁽³²⁾:

- w odniesieniu do lat obrotowych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2024 r. lub po tym dniu (tj. z publikacją w 2025 r.): jednostki interesu publicznego, które są jednostkami dominującymi dużej grupy przekraczającymi na dzień bilansowy, w ujęciu skonsolidowanym, średnią liczbę 500 zatrudnionych w roku obrotowym;
- w odniesieniu do lat obrotowych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2025 r. lub po tym dniu (tj. z publikacją w 2026 r.): pozostałe jednostki dominujące dużej grupy (tj. jednostki dominujące dużej grupy, które nie są „jednostkami interesu publicznego lub których grupa nie przekracza na dzień bilansowy, w ujęciu skonsolidowanym, średniej liczby 500 zatrudnionych w roku obrotowym”).

Jednostka dominująca, która publikuje skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju, jest zwolniona z obowiązku publikacji indywidualnego oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju ⁽³³⁾. Jednostka dominująca, która jest również jednostką zależną, jest zwolniona z obowiązku publikacji skonsolidowanego oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju, jeżeli informacje są zawarte w skonsolidowanym oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju lub w skonsolidowanej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju innej jednostki dominującej, pod warunkiem że spełnione są określone warunki dotyczące treści sprawozdania z działalności jednostki zwolnionej oraz publikowania informacji na temat zrównoważonego rozwoju przez jednostkę dominującą ⁽³⁴⁾. Ze zwolnienia tego nie mogą korzystać duże jednostki posiadające papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym – w tym małe i niezłożone instytucje, wewnętrzne zakłady ubezpieczeń i wewnętrzne zakłady reasekuracji, w tym jednostki z państw trzecich ⁽³⁵⁾.

- 1.3. *Informacje na temat zrównoważonego rozwoju podlegające zgłoszeniu na poziomie indywidualnym (oświadczenie o zrównoważonym rozwoju) lub – w przypadku jednostek dominujących dużych grup – na poziomie skonsolidowanym (skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju) na podstawie art. 4 ust. 5 dyrektywy w sprawie przejrzystości przez emitentów zbywalnych papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na unijnym rynku regulowanym*

Zgodnie z art. 4 ust. 5 dyrektywy w sprawie przejrzystości, który odsyła do art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości, emitenci zbywalnych papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na unijnym rynku regulowanym ⁽³⁶⁾ (niezależnie od tego, czy podlegają oni prawu państwa członkowskiego czy prawu państwa trzeciego), z wyłączeniem mikrojednostek, muszą zamieścić w swoich rocznych sprawozdaniach finansowych sprawozdanie z działalności zawierające informacje na temat zrównoważonego rozwoju na poziomie indywidualnym (oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju) lub – w przypadku jednostek dominujących dużych grup – na poziomie skonsolidowanym (skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju) zgodnie z tymi samymi wymogami określonymi w pkt 1.1 ppkt (i)–(v) powyżej. Zasadami publikacji są zasady określone w odniesieniu do rocznego sprawozdania finansowego w art. 4 dyrektywy w sprawie przejrzystości ⁽³⁷⁾.

Emitenci zbywalnych papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na unijnym rynku regulowanym, którzy są dużymi jednostkami lub MŚP (z wyłączeniem mikrojednostek) lub jednostkami dominującymi dużych grup zdefiniowanymi w dyrektywie o rachunkowości, również będą musieli publikować sprawozdanie z działalności zgodnie z wymogami określonymi w dyrektywie o rachunkowości i przedstawionymi powyżej w pkt 1.1 i 1.2. Zastosowanie mają również zasady stosowania zwolnienia określone w art. 19a ust. 8 i 9 dyrektywy o rachunkowości.

Wymogi te muszą zostać spełnione zgodnie z następującym podejściem etapowym ⁽³⁸⁾:

- w odniesieniu do lat obrotowych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2024 r. lub po tym dniu (tj. z publikacją w 2025 r.): emitenci będący dużymi jednostkami przekraczającymi na dzień bilansowy średnią liczbę 500 zatrudnionych w roku obrotowym oraz emitenci będący jednostkami dominującymi dużej grupy przekraczającymi na dzień bilansowy, w ujęciu skonsolidowanym, średnią liczbę 500 zatrudnionych w roku obrotowym;

⁽³²⁾ Art. 5 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy o rachunkowości.

⁽³³⁾ Art. 29a ust. 7 dyrektywy o rachunkowości.

⁽³⁴⁾ Warunki te określono w art. 29a ust. 8 dyrektywy o rachunkowości. Zob. również FAQ 19.

⁽³⁵⁾ Art. 29a ust. 9 dyrektywy o rachunkowości.

⁽³⁶⁾ Zgodnie z definicją w art. 2 ust. 1 lit. a) i d) dyrektywy w sprawie przejrzystości.

⁽³⁷⁾ Wymogi dotyczące sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju określone w dyrektywie w sprawie przejrzystości zmienionej przez CSRD nie zmieniają istniejącego terminu publikacji rocznego sprawozdania finansowego (w którym zamieszczone jest sprawozdanie z działalności) określonego w art. 4 ust. 1 dyrektywy w sprawie przejrzystości, tj. najpóźniej 4 miesiące po dniu bilansowym.

⁽³⁸⁾ Art. 5 ust. 2 akapit trzeci dyrektywy o rachunkowości.

- w odniesieniu do lat obrotowych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2025 r. lub po tym dniu (tj. z publikacją w 2026 r.): inni emitenci będący dużymi jednostkami oraz inni emitenci będący jednostkami dominującymi dużej grupy;
- w odniesieniu do lat obrotowych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2026 r. lub po tym dniu (tj. z publikacją w 2027 r.):
 - emitenci będący MŚP (z wyłączeniem mikrojednostek);
 - emitenci zdefiniowani jako małe i niezłożone instytucje, pod warunkiem że są oni dużymi jednostkami lub MŚP (z wyłączeniem mikrojednostek) posiadającymi zbywalne papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym; oraz
 - emitenci zdefiniowani jako wewnętrzne zakłady ubezpieczeń i wewnętrzne zakłady reasekuracji, pod warunkiem że są to duże jednostki albo MŚP (z wyłączeniem mikrojednostek) posiadające zbywalne papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym.

2. Przygotowanie, atestacja i publikacja informacji na temat zrównoważonego rozwoju podlegających zgłoszeniu na podstawie art. 40a dyrektywy o rachunkowości (sprawozdanie w zakresie zrównoważonego rozwoju dla określonych jednostek z państw trzecich)

Zgodnie z art. 40a dyrektywy o rachunkowości, jeżeli jednostka z państwa trzeciego, która osiąga w Unii przychody netto ze sprzedaży przekraczające 150 mln EUR (za każdy rok z ostatnich dwóch kolejnych lat obrotowych), posiada w Unii jednostkę zależną podlegającą art. 19a/29a dyrektywy o rachunkowości lub, w przypadku braku takiej jednostki zależnej, oddział w Unii, który osiągnął przychody netto ze sprzedaży w wysokości ponad 40 mln EUR (w poprzednim roku obrotowym), jednostka zależna lub oddział będą musiały opublikować i udostępnić informacje na temat zrównoważonego rozwoju na poziomie grupy jednostki dominującej z państwa trzeciego.

To sprawozdanie w zakresie zrównoważonego rozwoju, które ma zostać przedstawione na podstawie art. 40a dyrektywy o rachunkowości, ma ograniczoną treść w porównaniu z „oświadczeniem dotyczącym zrównoważonego rozwoju”, które ma zostać przedstawione na podstawie art. 19a/29a dyrektywy o rachunkowości. Niektóre informacje wymagane w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju nie są wymagane w sprawozdaniu w zakresie zrównoważonego rozwoju, w szczególności informacje na temat odporności, szans i ryzyk, ponieważ celem jest przede wszystkim ukierunkowanie sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju na wpływy na zrównoważony rozwój ⁽³⁹⁾.

Sprawozdanie w zakresie zrównoważonego rozwoju musi spełniać następujące wymogi:

- musi być sporządzone zgodnie z ESRS dla określonych jednostek z państw trzecich przyjętymi w drodze aktów delegowanych Komisji ⁽⁴⁰⁾;
- musi podlegać atestacji ⁽⁴¹⁾;
- musi zostać opublikowane przez odpowiednie jednostki zależne lub oddziały mające siedzibę lub zlokalizowane w Unii wraz z opinią atestacyjną na temat sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju ⁽⁴²⁾.

Jeżeli jednostka dominująca z państwa trzeciego sporządza sprawozdanie w zakresie zrównoważonego rozwoju zgodnie z ESRS (zamiast ESRS dla określonych jednostek z państw trzecich), jednostka zależna lub oddział nie muszą sporządzać sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju zgodnie z ESRS dla określonych jednostek z państw trzecich. W takim przypadku zastosowanie miałyby zwolnienia na podstawie art. 19a ust. 9 i art. 29a ust. 8.

Wymogi te muszą być spełnione w odniesieniu do każdego roku obrotowego rozpoczynającego się w dniu 1 stycznia 2028 r. lub po tym dniu ⁽⁴³⁾.

⁽³⁹⁾ Art. 40a ust. 1 dyrektywy o rachunkowości: „[...] sprawozdanie w zakresie zrównoważonego rozwoju obejmujące informacje określone w art. 29a ust. 2 lit. a) ppkt (iii)–(v), lit. b)–f) oraz, w stosownych przypadkach, w art. 29a ust. 2 lit. h)”.

⁽⁴⁰⁾ Art. 40a ust. 2 akapit pierwszy i art. 40b dyrektywy o rachunkowości. Termin przyjęcia przez Komisję ESRS dla określonych jednostek z państw trzecich został przesunięty na 30 czerwca 2026 r. dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2024/1306 z dnia 29 kwietnia 2024 r. w sprawie zmiany dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do terminów przyjęcia standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju dla określonych sektorów i dla określonych jednostek z państw trzecich (Dz.U. L, 2024/1306, 8.5.2024, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2024/1306/oj>).

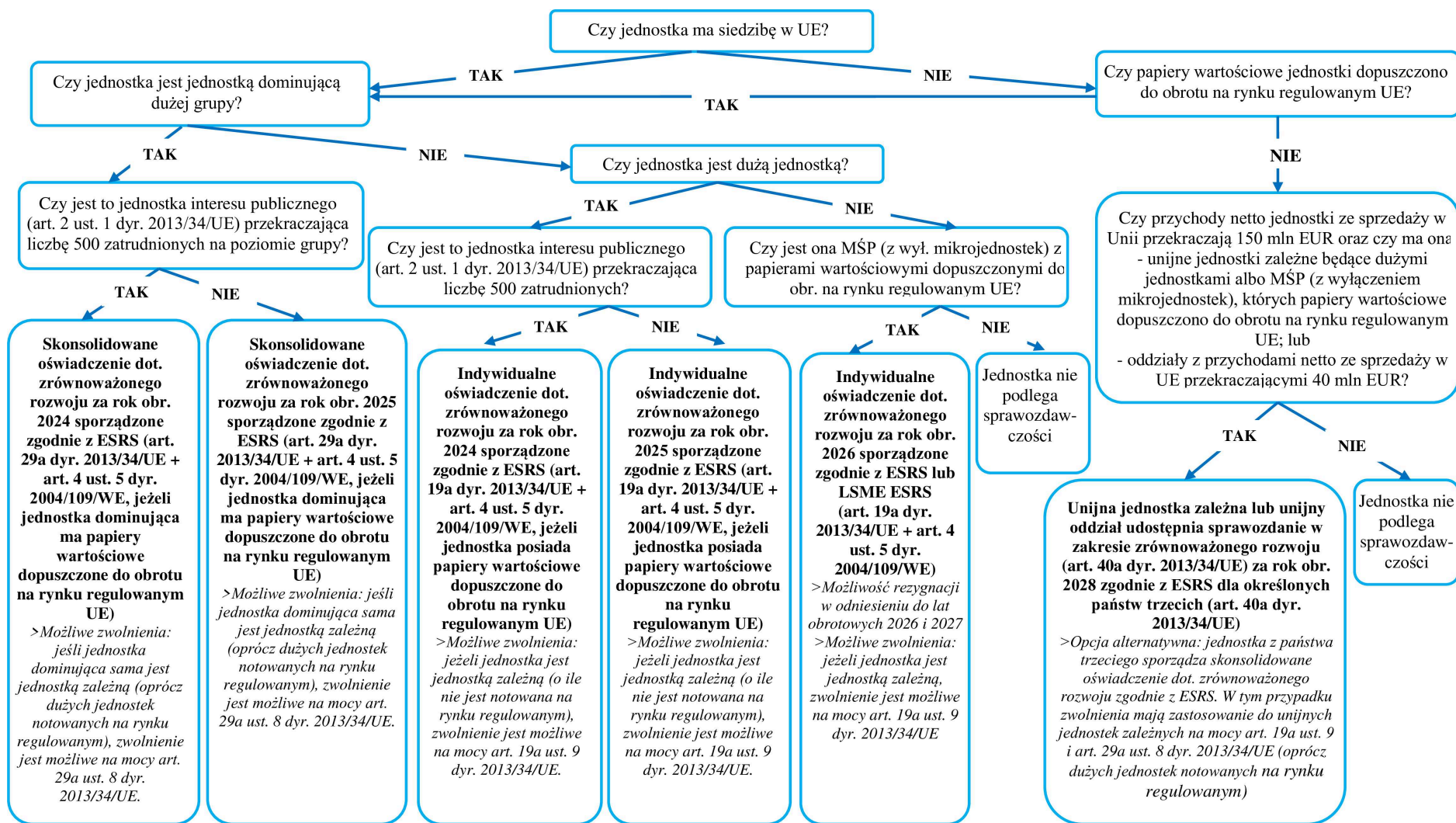
⁽⁴¹⁾ Art. 40a ust. 3 dyrektywy o rachunkowości.

⁽⁴²⁾ Art. 40d dyrektywy o rachunkowości.

⁽⁴³⁾ Art. 5 ust. 2 akapit drugi CSR: „Państwa członkowskie stosują przepisy niezbędne od wykonania art. 1 pkt 14 w odniesieniu do lat obrotowych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2028 r. lub po tym dniu”.

Schemat określający mające zastosowanie wymogi dotyczące sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do każdego rodzaju jednostki oraz konkretną datę rozpoczęcia stosowania

Poniższy schemat przedstawia proces ustalania, czy – i od którego roku obrotowego – jednostka podlega wymogom dotyczącym sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.



- **Mikrojednostki (art. 3 ust. 1 dyrektywy o rachunkowości)** = jednostki, które na dzień bilansowy nie przekraczają limitów w przypadku co najmniej dwóch z trzech następujących kryteriów: a) suma bilansowa: 450 000 EUR; b) przychody netto ze sprzedaży: 900 000 EUR; c) średnia liczba zatrudnionych w roku obrotowym: 10.
- **MŚP (art. 3 ust. 1, 2 i 3 dyrektywy o rachunkowości)** = jednostki, które na dzień bilansowy nie przekraczają limitów w przypadku co najmniej dwóch z trzech następujących kryteriów: a) suma bilansowa: 25 000 000 EUR; b) przychody netto ze sprzedaży: 50 000 000 EUR; c) średnia liczba zatrudnionych w roku obrotowym: 250.
- **Duże jednostki (art. 3 ust. 4 dyrektywy o rachunkowości)** = jednostki, które na dzień bilansowy przekraczają co najmniej dwa z trzech następujących kryteriów: a) suma bilansowa: 25 000 000 EUR; b) przychody netto ze sprzedaży: 50 000 000 EUR; c) średnia liczba zatrudnionych w roku obrotowym: 250.
- **Duże grupy (art. 3 ust. 7 dyrektywy o rachunkowości)** = grupy, w których skład wchodzi jednostki dominujące i zależne, które mają być objęte konsolidacją i które – w ujęciu skonsolidowanym – na dzień bilansowy jednostki dominującej przekraczają limity w przypadku co najmniej dwóch z trzech następujących kryteriów: a) suma bilansowa: 25 000 000 EUR; b) przychody netto ze sprzedaży: 50 000 000 EUR; c) średnia liczba zatrudnionych w roku obrotowym: 250.

Harmonogram stosowania wymogów dotyczących sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju

W poniższej tabeli przedstawiono poszczególne daty rozpoczęcia stosowania w odniesieniu do poszczególnych rodzajów jednostek podlegających sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.

	Rok obrotowy 2024 (sprawozdawczość w 2025 r.)	Rok obrotowy 2025 (sprawozdawczość w 2026 r.)	Rok obrotowy 2026 (sprawozdawczość w 2027 r.)	Rok obrotowy 2027 (sprawozdawczość w 2028 r.)	Rok obrotowy 2028 (sprawozdawczość w 2029 r.)
Duże jednostki będące jednostkami interesu publicznego (w tym emitenci z państw trzecich) przekraczające średnią liczbę 500 zatrudnionych w roku obrotowym	Indywidualne oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju (ESRS)	Indywidualne oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju (ESRS)	Indywidualne oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju (ESRS)	Indywidualne oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju (ESRS)	Indywidualne oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju (ESRS)
Jednostki interesu publicznego (w tym emitenci z państw trzecich) będące jednostkami dominującymi dużej grupy przekraczającymi, w ujęciu skonsolidowanym, średnią liczbę 500 zatrudnionych w roku obrotowym	Skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju (ESRS)	Skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju (ESRS)	Skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju (ESRS)	Skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju (ESRS)	Skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju (ESRS)
Duże jednostki (w tym emitenci z państw trzecich) niebędące „jednostkami interesu publicznego przekraczającymi średnią liczbę 500 zatrudnionych w roku obrotowym”	Nie dotyczy	Indywidualne oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju (ESRS)	Indywidualne oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju (ESRS)	Indywidualne oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju (ESRS)	Indywidualne oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju (ESRS)
Jednostki dominujące dużej grupy (w tym emitenci z państw trzecich) niebędące „jednostkami interesu publicznego przekraczającymi, w ujęciu skonsolidowanym, średnią liczbę 500 zatrudnionych w roku obrotowym”	Nie dotyczy	Skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju (ESRS)	Skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju (ESRS)	Skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju (ESRS)	Skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju (ESRS)
MŚP notowane na rynku regulowanym, małe i niezłożone instytucje, wewnętrzne zakłady ubezpieczeń i wewnętrzne zakłady reasekuracji (w tym emitenci z państw trzecich)	Nie dotyczy	Nie dotyczy	Indywidualne oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju (ESRS lub ESRS dla małych i średnich przedsiębiorstw notowanych na rynku regulowanym) (*)	Indywidualne oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju (ESRS lub ESRS dla małych i średnich przedsiębiorstw notowanych na rynku regulowanym) (*)	Indywidualne oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju (ESRS lub ESRS dla małych i średnich przedsiębiorstw notowanych na rynku regulowanym)
Podlegające CSRD jednostki zależne (lub, w przypadku ich braku, oddziały w UE osiągające przychody netto ze sprzedaży w Unii powyżej 40 mln EUR) jednostek nienotowanych na rynku regulowanym z państw trzecich, których przychody netto ze sprzedaży w Unii wynoszą powyżej 150 mln EUR	Nie dotyczy	Nie dotyczy	Nie dotyczy	Nie dotyczy	Sprawozdanie w zakresie zrównoważonego rozwoju (ESRS dla określonych jednostek z państw trzecich lub ESRS)

(*) możliwość rezygnacji ze składania

WYMOGI DLA BIEGŁYCH REWIDENTÓW I NIEZALEŻNYCH DOSTAWCÓW USŁUG ATESTACYJNYCH (IASP)

1. Atestacja informacji na temat zrównoważonego rozwoju podlegających zgłoszeniu na podstawie art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości (oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju)

Zgodnie z art. 34 ust. 1 akapit drugi lit. aa) dyrektywy o rachunkowości każda jednostka podlegająca sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju na mocy art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości musi uzyskać opinię atestacyjną na temat oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju, które jest zamieszczone w jej sprawozdaniu z działalności ⁽⁴⁴⁾.

Od pierwszego roku stosowania wymogów dotyczących sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju ta opinia atestacyjna musi zostać wydana na podstawie usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność w odniesieniu do zgodności oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju z następującymi wymogami ⁽⁴⁵⁾:

- wymogami dotyczącymi sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju określonymi w dyrektywie o rachunkowości (w tym zgodności sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju z ESRS przyjętymi na podstawie art. 29b/29c dyrektywy o rachunkowości, procesu przeprowadzonego przez jednostkę w celu identyfikacji informacji przedstawianych zgodnie z tymi ESRS oraz zgodności z wymogiem znakowania sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju zgodnie z art. 29d dyrektywy o rachunkowości); oraz
- wymogami dotyczącymi sprawozdawczości określonymi w art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki.

Na podstawie art. 26a dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych Komisja jest uprawniona do przyjmowania standardów atestacji w zakresie zrównoważonego rozwoju dającej ograniczoną pewność do dnia 1 października 2026 r. ⁽⁴⁶⁾

Komisja jest uprawniona do przyjmowania standardów atestacji w zakresie zrównoważonego rozwoju dającej wystarczającą pewność do dnia 1 października 2028 r., po dokonaniu oceny, czy biegli rewidenci i jednostki są w stanie zagwarantować wystarczającą pewność ⁽⁴⁷⁾.

Do czasu przyjęcia przez Komisję standardów atestacji obejmujących daną kwestię państwa członkowskie mogą stosować krajowe standardy, procedury lub wymogi atestacji obejmujące daną kwestię ⁽⁴⁸⁾.

Zgodnie z art. 34 dyrektywy o rachunkowości opinie na temat sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju mogą wyrazić dostawcy usług atestacyjnych należący do następujących kategorii:

- biegły rewident badający sprawozdania finansowe danej jednostki ⁽⁴⁹⁾;

⁽⁴⁴⁾ Art. 34 ust. 1 akapit drugi lit. aa) dyrektywy o rachunkowości: „Ponadto biegły rewident (biegli rewidenci) lub firma audytorska (firmy audytorskie): [...] aa) w stosownych przypadkach wydają opinię na podstawie usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność na temat zgodności sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju z wymogami niniejszej dyrektywy [...]”.

⁽⁴⁵⁾ Art. 34 ust. 1 akapit drugi lit. aa) dyrektywy o rachunkowości: „Ponadto biegły rewident (biegli rewidenci) lub firma audytorska (firmy audytorskie): [...] aa) 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 przedstawianych 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; [...]”.

⁽⁴⁶⁾ Art. 26a ust. 1 i ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych: „Państwa członkowskie wymagają od biegłych rewidentów i firm audytorskich przeprowadzania atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju zgodnie ze standardami atestacji przyjętymi przez Komisję [...]. Najpóźniej do dnia 1 października 2026 r. Komisja przyjmuje akty delegowane [...] poprzez wprowadzenie przepisów dotyczących standardów atestacji dającej ograniczoną pewność określających procedury, które biegły(li) rewident(ci) i firma(-y) audytorska(-ie) wykonują w celu wyciągnięcia wniosków na temat atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, w tym 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 [...]”.

⁽⁴⁷⁾ Art. 26a ust. 3 akapit drugi dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych: „Najpóźniej do dnia 1 października 2028 r. Komisja przyjmuje akty delegowane [...] w celu ustanowienia standardów atestacji dającej wystarczającą pewność, po dokonaniu oceny, czy biegli rewidenci i jednostki są w stanie zagwarantować wystarczającą pewność. Biorąc pod uwagę wyniki tej oceny, a zatem stosownie do sytuacji, w tych aktach delegowanych określa się datę, od której opinia, o której mowa w art. 34 ust. 1 akapit drugi lit. aa), ma opierać się na zleceniu atestacji dającej wystarczającą pewność opartej na tych standardach atestacji dającej wystarczającą pewność”.

⁽⁴⁸⁾ Art. 26a ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych: „Państwa członkowskie mogą stosować krajowe standardy, procedury lub wymogi atestacji, dopóki Komisja nie przyjmie standardu atestacji obejmującego tę samą kwestię”.

⁽⁴⁹⁾ Art. 34 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy o rachunkowości: „Państwa członkowskie zapewniają, by sprawozdania finansowe jednostek interesu publicznego oraz średnich i dużych jednostek były badane przez co najmniej jednego biegłego rewidenta lub co najmniej jedną firmę audytorską zatwierdzonych przez państwo członkowskie do celów przeprowadzania badań ustawowych na podstawie dyrektywy 2006/43/WE”.

- biegły rewident inny niż ten, który bada sprawozdania finansowe (o ile państwo członkowskie udzieliło mu zezwolenia) ⁽⁵⁰⁾;
- niezależny dostawca usług atestacyjnych (o ile państwo członkowskie udzieliło mu zezwolenia) ⁽⁵¹⁾.

Jeżeli państwo członkowskie podejmuje decyzję o zezwoleniu niezależnemu dostawcy usług atestacyjnych na wydanie opinii atestacyjnej dotyczącej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, zezwala ono na to również biegłemu rewidentowi innemu niż biegły rewident przeprowadzający badanie ustawowe sprawozdań finansowych ⁽⁵²⁾.

2. Atestacja informacji na temat zrównoważonego rozwoju podlegających zgłoszeniu na podstawie art. 40a dyrektywy o rachunkowości (sprawozdanie w zakresie zrównoważonego rozwoju dla określonych jednostek z państw trzecich)

Zgodnie z art. 40a ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy o rachunkowości jednostki zależne lub oddziały podlegające sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju na mocy art. 40a dyrektywy o rachunkowości muszą uzyskać opinię atestacyjną na temat sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju ⁽⁵³⁾. Jednostka dominująca z państwa trzeciego jest odpowiedzialna za przedstawienie opinii atestacyjnej na temat sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju odpowiedniej jednostce zależnej lub odpowiedniemu oddziałowi ⁽⁵⁴⁾.

Ta opinia atestacyjna musi dotyczyć zgodności danego sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju z odpowiednimi wymogami określonymi w dyrektywie o rachunkowości, w tym zgodności danego sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju z ESRS przyjętymi na podstawie art. 40b dyrektywy o rachunkowości.

Opinia atestacyjna musi zostać wydana przez co najmniej jedną osobę lub firmę upoważnioną do wydawania opinii na temat atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju na mocy prawa krajowego jednostki z państwa trzeciego lub państwa członkowskiego ⁽⁵⁵⁾.

3. Dostawcy usług atestacyjnych: warunki udzielenia atestacji w zakresie zrównoważonego rozwoju

W przypadku gdy biegły rewident lub firma audytorska zatwierdzeni do przeprowadzania badania sprawozdań finansowych w danym państwie członkowskim pragną zostać zatwierdzeni do przeprowadzania atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, muszą przestrzegać krajowych środków transponujących odpowiednie wymogi określone w dyrektywie w sprawie badania sprawozdań finansowych w odniesieniu do atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.

Wymogi te obejmują w szczególności wymagania dotyczące wykształcenia, egzaminy potwierdzające kwalifikacje zawodowe, testy wiedzy teoretycznej, szkolenie praktyczne i kształcenie ustawiczne. Spełnienie tych wymogów nie jest obowiązkowe, jeżeli biegły rewident lub firma audytorska nie przeprowadza atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.

Biegli rewidentzi zatwierdzeni przed dniem 1 stycznia 2026 r. – którzy zostali zatwierdzeni przed dniem 1 stycznia 2024 r. albo którzy na dzień 1 stycznia 2024 r. przechodzili proces zatwierdzenia – którzy chcą przeprowadzać również atestację w zakresie zrównoważonego rozwoju, nie muszą spełniać tych wymogów, ale w dalszym ciągu muszą zdobyć niezbędną wiedzę w drodze kształcenia ustawicznego ⁽⁵⁶⁾.

⁽⁵⁰⁾ Art. 34 ust. 3 dyrektywy o rachunkowości: „Państwa członkowskie mogą zezwolić biegłemu rewidentowi lub firmie audytorskiej innym niż biegły rewident lub firma audytorska przeprowadzający badanie ustawowe sprawozdań finansowych na wydanie opinii, o której mowa w ust. 1 akapit drugi lit. aa)”.

⁽⁵¹⁾ Art. 34 ust. 4 akapit pierwszy dyrektywy o rachunkowości: „[...] Państwa członkowskie mogą zezwolić niezależnemu dostawcy usług atestacyjnych mającemu siedzibę na ich terytorium na wydanie opinii, o której mowa w ust. 1 akapit drugi lit. aa) [...]”.

⁽⁵²⁾ Art. 34 ust. 4 akapit szósty dyrektywy o rachunkowości: „Jeżeli zgodnie z akapitem pierwszym państwo członkowskie podejmuje decyzję o zezwoleniu niezależnemu dostawcy usług atestacyjnych na wyrażanie opinii, o której mowa w ust. 1 akapit drugi lit. aa), zezwala ono na to również biegłemu rewidentowi innemu niż biegły rewident przeprowadzający badanie ustawowe sprawozdań finansowych, jak określono w ust. 3”.

⁽⁵³⁾ Art. 40a ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy o rachunkowości: „Państwa członkowskie wymagają, aby sprawozdanie w sprawie zrównoważonego rozwoju, o którym mowa w ust. 1, było publikowane wraz z opinią atestacyjną [...]”.

⁽⁵⁴⁾ Art. 40a ust. 3 akapit drugi dyrektywy o rachunkowości: „[w] przypadku gdy jednostka z państwa trzeciego nie przedstawi opinii atestacyjnej zgodnie z akapitem pierwszym, jednostka zależna lub oddział wydają oświadczenie, w którym stwierdzają, że jednostka z państwa trzeciego nie udostępniła niezbędnej opinii atestacyjnej”.

⁽⁵⁵⁾ Art. 40a ust. 3 akapit pierwszy dyrektywy o rachunkowości: „Państwa członkowskie wymagają, aby sprawozdanie w sprawie zrównoważonego rozwoju, o którym mowa w ust. 1, było publikowane wraz z opinią atestacyjną wydaną przez co najmniej jedną osobę lub firmę upoważnioną do wydawania opinii na temat sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju na mocy prawa krajowego jednostki z państwa trzeciego lub państwa członkowskiego”.

⁽⁵⁶⁾ Art. 14a dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych.

Niezależni dostawcy usług atestacyjnych mogą przeprowadzać atestację sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, jeżeli państwo członkowskie udzieliło im zezwolenia ⁽⁵⁷⁾ oraz na następujących warunkach:

- niezależny dostawca usług atestacyjnych został akredytowany do celów atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 765/2008 ⁽⁵⁸⁾ ⁽⁵⁹⁾ oraz
- niezależny dostawca usług atestacyjnych spełnia wymogi równoważne wymogom określonym w dyrektywie w sprawie badania sprawozdań finansowych w odniesieniu do biegłych rewidentów w Unii w zakresie przeprowadzania atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju ⁽⁶⁰⁾. Wymogi te dotyczą w szczególności: a) szkolenia i egzaminów; b) kształcenia ustawicznego; c) systemów zapewniania jakości; d) etyki zawodowej, niezależności, obiektywizmu, poufności i tajemnicy zawodowej; e) wyboru i zwalniania; f) dochodzeń i kar; g) organizacji pracy niezależnego dostawcy usług atestacyjnych, w szczególności pod kątem wystarczających zasobów i personelu oraz prowadzenia dokumentacji klienta i dossier klienta oraz h) zgłaszania nieprawidłowości.

Od dnia 6 stycznia 2027 r. państwo członkowskie, które udziela niezależnemu dostawcy usług atestacyjnych zezwolenia na świadczenie usług atestacyjnych w odniesieniu do sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju na swoim terytorium, zezwala niezależnym dostawcom usług atestacyjnych mającym siedzibę w innych państwach członkowskich na przeprowadzanie atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju na swoim terytorium ⁽⁶¹⁾.

Biegli rewidenci i jednostki audytorskie z państw trzecich, którzy świadczą usługi atestacji w zakresie zrównoważonego rozwoju na rzecz jednostek mających siedzibę w państwie trzecim, które posiadają zbywalne papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym państwa członkowskiego, muszą być zarejestrowani w tym państwie członkowskim ⁽⁶²⁾.

SEKCJA III

CZĘSTO ZADAWANE PYTANIA (FAQ) DOTYCZĄCE INFORMACJI NA TEMAT ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU PODLEGAJĄCYCH ZGŁOSZENIU NA PODSTAWIE ART. 19A/29A DYREKTYWY O RACHUNKOWOŚCI (INDYWIDUALNE I SKONSOLIDOWANE OŚWIADCZENIE DOTYCZĄCE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU)

ZAKRES I DATY ROZPOCZĘCIA STOSOWANIA

- 1) **Który rok obrotowy określa, kiedy jednostka zostaje zaklasyfikowana do określonej kategorii wielkości jednostek: rok obrotowy roku sprawozdawczego czy rok obrotowy poprzedzający rok sprawozdawczy?**

⁽⁵⁷⁾ Art. 34 ust. 4 akapit pierwszy dyrektywy o rachunkowości.

⁽⁵⁸⁾ 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 uchylające rozporządzenie (EWG) nr 339/93 (Dz.U. L 218 z 13.8.2008, s. 30).

⁽⁵⁹⁾ Art. 2 pkt 20 dyrektywy o rachunkowości: „niezależny dostawca usług atestacyjnych» oznacza jednostkę oceniającą zgodność, akredytowaną zgodnie z rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 765/2008 do określonych czynności z zakresu oceny zgodności, o których mowa w art. 34 ust. 1 akapit drugi lit. aa) niniejszej dyrektywy”.

⁽⁶⁰⁾ Art. 34 ust. 4 akapit pierwszy dyrektywy o rachunkowości: „Państwa członkowskie mogą zezwolić niezależnemu dostawcy usług atestacyjnych mającemu siedzibę na ich terytorium na wydanie opinii, o której mowa w ust. 1 akapit drugi lit. aa), pod warunkiem że taki niezależny dostawca usług atestacyjnych podlega wymogom równoważnym z wymogami określonymi w dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE w odniesieniu do atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, zgodnie z definicją zawartą w art. 2 pkt 22 tej dyrektywy, w szczególności z wymogami dotyczącymi: a) szkolenia i egzaminów zapewniających, aby niezależni dostawcy usług atestacyjnych zdobyli niezbędną wiedzę ekspercką dotyczącą sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju; b) kształcenia ustawicznego; c) systemów zapewniania jakości; d) etyki zawodowej, niezależności, obiektywizmu, poufności i tajemnicy zawodowej; e) wyboru i zwalniania; f) dochodzeń i kar; g) organizacji pracy niezależnego dostawcy usług atestacyjnych, w szczególności pod kątem wystarczających zasobów i personelu oraz prowadzenia dokumentacji klienta i dossier klienta oraz h) zgłaszania nieprawidłowości”.

⁽⁶¹⁾ Art. 34 ust. 5 akapit pierwszy dyrektywy o rachunkowości: „[o]d dnia 6 stycznia 2027 r. państwo członkowskie, które skorzystało z możliwości przewidzianej w ust. 4 (zwane dalej »przyjmującym państwem członkowskim«), zezwala niezależnemu dostawcy usług atestacyjnych mającemu siedzibę w państwie członkowskim innym niż przyjmujące państwo członkowskie (zwanym dalej »państwem członkowskim pochodzenia«) na przeprowadzanie atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju”.

⁽⁶²⁾ Art. 45 dyrektywy w sprawie badań sprawozdań finansowych.

Zasady określania wielkości jednostki do celów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju opierają się na obowiązujących zasadach sprawozdawczości finansowej mających zastosowanie do jednostki w zależności od państwa członkowskiego, w którym ma ona swoją siedzibę statutową⁽⁶³⁾. Zasady te są określone w krajowych środkach transponujących wcześniej obowiązującą dyrektywę o rachunkowości.

- 2) **Jeżeli jednostka zmienia się w trakcie danego roku obrotowego w taki sposób, że spełnia kryteria włączenia do innej kategorii jednostek, czy jest ona zobowiązana do rozpoczęcia zgłaszania informacji na temat zrównoważonego rozwoju zgodnie z zasadami mającymi zastosowanie do tej nowej kategorii za ten sam rok obrotowy, czy dopiero po spełnieniu kryteriów przez dwa kolejne lata obrotowe?**

Zasady określania kategorii wielkości jednostki do celów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju w przypadku, gdy jednostka zmienia się w trakcie danego roku obrotowego, opierają się na obowiązujących zasadach sprawozdawczości finansowej (zob. również FAQ 1). Zasady te są określone w krajowych środkach transponujących wcześniej obowiązującą dyrektywę o rachunkowości.

- 3) **W jaki sposób oblicza się średnią liczbę pracowników do celów klasyfikacji jednostki na podstawie dyrektywy o rachunkowości?**

Przepisy Unii nie regulują kwestii obliczania średniej liczby pracowników do celów klasyfikacji jednostki na podstawie dyrektywy o rachunkowości. Państwa członkowskie mogły jednak przyjąć przepisy krajowe lub przedstawić wytyczne w tej sprawie. W przypadku braku przepisów krajowych lub wytycznych jednostki mogą stosować art. 5 zalecenia Komisji z dnia 6 maja 2003 r. dotyczącego definicji mikroprzedsiębiorstw oraz małych i średnich przedsiębiorstw⁽⁶⁴⁾ jako wytyczne dotyczące obliczania liczby zatrudnionych, jako wskaźnik zastępczy średniej liczby pracowników: „[...] Liczba członków personelu odpowiada liczbie rocznych jednostek pracy (RJP), tj. liczbie pracowników zatrudnionych w pełnym wymiarze czasu pracy w danym przedsiębiorstwie lub w jego imieniu w ciągu całego uwzględnianego roku referencyjnego. Praca osób, które nie przepracowały pełnego roku, osób, które pracowały w niepełnym wymiarze czasu pracy, bez względu na długość okresu zatrudnienia, lub pracowników sezonowych jest obliczana jako część ułamkowa RJP. W skład personelu wchodzi: a) pracownicy; b) osoby pracujące dla przedsiębiorstwa, podlegające mu i uważane za pracowników na mocy prawa krajowego; c) właściciele-kierownicy; d) partnerzy prowadzący regularną działalność w przedsiębiorstwie i czerpiący z niego korzyści finansowe. Praktykanci lub studenci odbywający szkolenie zawodowe na podstawie umowy o praktykę lub szkolenie zawodowe nie są zaliczani do osób zatrudnionych. Nie wlicza się okresu trwania urlopu macierzyńskiego ani wychowawczego”.

- 4) **Czy MŚP nieposiadające zbywalnych papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na unijnym rynku regulowanym są zobowiązane do zgłaszania informacji na temat zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 19a/29a dyrektywy o rachunkowości?**

MŚP, które nie posiadają zbywalnych papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na unijnym rynku regulowanym, nie są zobowiązane do zgłaszania informacji na temat zrównoważonego rozwoju na poziomie indywidualnym na podstawie art. 19a dyrektywy o rachunkowości (indywidualne oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju). Są one jednak zobowiązane do zgłaszania informacji na temat zrównoważonego rozwoju na poziomie skonsolidowanym na podstawie art. 29a dyrektywy o rachunkowości (skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju), jeżeli są jednostkami dominującymi dużej grupy⁽⁶⁵⁾. Art. 29a dyrektywy o rachunkowości ma zastosowanie niezależnie od wielkości jednostki dominującej.

- 5) **Czy instytucje kredytowe i zakłady ubezpieczeń są zobowiązane do zgłaszania informacji na temat zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości niezależnie od ich formy prawnej?**

⁽⁶³⁾ W przypadku jednostek posiadających papiery wartościowe dopuszczone do obrotu mającymi zastosowanie zasadami sprawozdawczości finansowej są zasady macierzystego państwa członkowskiego zdefiniowanego w art. 2 ust. 1 lit. i) dyrektywy w sprawie przejrzystości (tj. państwa członkowskiego, w którym znajduje się siedziba statutowa jednostki, lub jednego z państw członkowskich, w którym papiery wartościowe jednostki są dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym).

⁽⁶⁴⁾ Zalecenie Komisji z dnia 6 maja 2003 r. dotyczące definicji mikroprzedsiębiorstw oraz małych i średnich przedsiębiorstw (Dz.U. L 124 z 20.5.2003, s. 36).

⁽⁶⁵⁾ Zgodnie z definicją w art. 3 ust. 7 dyrektywy o rachunkowości.

Tak. Zgodnie z art. 1 ust. 3 dyrektywy o rachunkowości instytucje kredytowe ⁽⁶⁶⁾ i zakłady ubezpieczeń ⁽⁶⁷⁾, w tym spółdzielnie i towarzystwa ubezpieczeń wzajemnych, są objęte zakresem stosowania art. 19a dyrektywy o rachunkowości (indywidualne oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju) niezależnie od ich formy prawnej, jeżeli są dużymi jednostkami lub MŚP (z wyłączeniem mikrojednostek) posiadającymi zbywalne papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym. Są one również objęte zakresem stosowania art. 29a dyrektywy o rachunkowości (skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju) niezależnie od ich formy prawnej, jeżeli są jednostką dominującą dużej grupy.

Zgodnie z art. 1 ust. 3 lit. b) zdanie drugie dyrektywy o rachunkowości państwa członkowskie mogą podjąć decyzję o niezastosowaniu, w całości lub częściowo, wymogów dotyczących sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju do określonych instytucji kredytowych ⁽⁶⁸⁾.

6) **Czy instytucje finansowe – inne niż zakłady ubezpieczeń i instytucje kredytowe – są zobowiązane do zgłaszania informacji na temat zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 19a/29a dyrektywy o rachunkowości?**

Tak. Instytucje finansowe – inne niż zakłady ubezpieczeń i instytucje kredytowe – są objęte zakresem stosowania art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości, jeżeli spełniają oba poniższe wymogi:

- są jednostkami zarejestrowanymi jako rodzaj jednostki wymieniony w załączniku I lub II do dyrektywy o rachunkowości ⁽⁶⁹⁾;
- są dużymi jednostkami albo MŚP (z wyłączeniem mikrojednostek) posiadającymi zbywalne papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym (art. 19a dyrektywy o rachunkowości) lub jednostkami dominującymi dużej grupy (art. 29a dyrektywy o rachunkowości).

7) **Jeżeli mała i niezłożona instytucja jest obecnie zobowiązana do przekazywania informacji niefinansowych na podstawie dyrektywy 2014/95/UE (dyrektywa w sprawie sprawozdawczości niefinansowej), czy musi ona w dalszym ciągu przekazywać informacje niefinansowe zgodnie z przepisami dyrektywy w sprawie sprawozdawczości niefinansowej do czasu, gdy przepisy CSRD zaczną mieć zastosowanie do małych i niezłożonych instytucji (tj. od lat obrotowych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2026 r. lub po tym dniu)?**

Tak. Zgodnie z art. 5 ust. 2 CSRD mała i niezłożona instytucja będąca dużą jednostką lub MŚP (z wyłączeniem mikrojednostek) posiadającymi zbywalne papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym będzie zobowiązana do zgłaszania informacji na temat zrównoważonego rozwoju zgodnie z ESRS (lub, alternatywnie, z ESRS dla małych i średnich przedsiębiorstw notowanych na rynku regulowanym) począwszy od roku obrotowego 2026. W związku z tym mała i niezłożona instytucja, która jest obecnie zobowiązana do przekazywania informacji niefinansowych na podstawie art. 19a dyrektywy o rachunkowości wprowadzonego dyrektywą 2014/95/UE (dyrektywa w sprawie sprawozdawczości niefinansowej) ⁽⁷⁰⁾ (tj. ponieważ jest nie tylko instytucją kredytową, lecz także dużą jednostką przekraczającą na dzień bilansowy kryterium średniej liczby 500 zatrudnionych w roku obrotowym), musiaby kontynuować sprawozdawczość zgodnie z przepisami dyrektywy w sprawie sprawozdawczości niefinansowej do czasu, gdy przepisy CSRD zaczną mieć zastosowanie do małych i niezłożonych instytucji (tj. od roku obrotowego 2026).

8) **Jeżeli mała i niezłożona instytucja jest jednostką dominującą dużej grupy, to czy może ona skorzystać z odstępstwa na podstawie art. 19a ust. 6 dyrektywy o rachunkowości i sporządzać sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju zgodnie z ESRS dla małych i średnich przedsiębiorstw notowanych na rynku regulowanym?**

⁽⁶⁶⁾ Zgodnie z definicją w art. 4 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 575/2013.

⁽⁶⁷⁾ W rozumieniu art. 2 ust. 1 dyrektywy Rady 91/674/EWG.

⁽⁶⁸⁾ Art. 1 ust. 3 lit. b) zdanie drugie dyrektywy o rachunkowości: „Państwa członkowskie mogą podjąć decyzję o niezastosowaniu środków koordynacyjnych, o których mowa w akapicie pierwszym, do jednostek wymienionych w art. 2 ust. 5 pkt 2–23 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/36/UE”.

⁽⁶⁹⁾ Art. 1 ust. 1 dyrektywy o rachunkowości: „1. Środki koordynacyjne określone w niniejszej dyrektywie stosuje się do przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w odniesieniu do rodzajów jednostek wymienionych: a) w załączniku I; b) w załączniku II, w przypadku gdy wszyscy bezpośredni lub pośredni wspólnicy w danej jednostce ponoszą zasadniczo nieograniczoną odpowiedzialność majątkową faktycznie ponoszą ograniczoną odpowiedzialność z uwagi na fakt, iż wspólnicy ci są jednostkami, które: (i) należą do rodzajów wymienionych w załączniku I, lub (ii) nie podlegają prawu państwa członkowskiego, ale mają formę prawną porównywalną do tych wymienionych w załączniku I. [...]”.

⁽⁷⁰⁾ Dyrektywa 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 (Dz.U. L 330 z 15.11.2014, s. 1).

Jeżeli jednostka (niezależnie od wielkości lub konkretnego rodzaju, w tym na przykład mała i niezłożona instytucja) jest jednostką dominującą dużej grupy, musi opublikować skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 29a dyrektywy o rachunkowości, sporządzone zgodnie z ESRS. Możliwość stosowania ESRS dla małych i średnich przedsiębiorstw notowanych na rynku regulowanym zgodnie z art. 19a ust. 6 dyrektywy o rachunkowości ma zastosowanie wyłącznie do MŚP (z wyłączeniem mikrojednostek) posiadających papiery wartościowe notowane na unijnym rynku regulowanym oraz do małych i niezłożonych instytucji, wewnętrznych zakładów ubezpieczeń lub wewnętrznych zakładów reasekuracji (pod warunkiem że są to duże jednostki albo MŚP – z wyłączeniem mikrojednostek – posiadające papiery wartościowe notowane na unijnym rynku regulowanym do celów sporządzenia ich indywidualnych oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju. Zob. również FAQ 10).

9) Jeżeli mała i niezłożona instytucja jest jednostką dominującą dużej grupy, kiedy musi rozpocząć zgłaszanie informacji na temat zrównoważonego rozwoju?

Jeżeli mała i niezłożona instytucja jest jednostką dominującą dużej grupy, musi ona opublikować skonsolidowaną sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju z wykorzystaniem ESRS od roku obrotowego 2024 (jeżeli mała i niezłożona instytucja jest jednostką interesu publicznego przekraczającą na dzień bilansowy, w ujęciu skonsolidowanym, średnią liczbę 500 zatrudnionych w roku obrotowym) albo od roku obrotowego 2025 (we wszystkich pozostałych przypadkach).

10) Jeżeli mała i niezłożona instytucja jest jednostką dominującą dużej grupy, ale nie jest zobowiązana do sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych ze względu na nieistotność wszystkich jej jednostek zależnych, to czy jest ona nadal zobowiązana do sporządzania i publikowania skonsolidowanego oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju?

Nie. Art. 29a dyrektywy o rachunkowości ma zastosowanie do jednostek dominujących dużych grup. Jeżeli jednak jednostka dominująca dużej grupy jest zwolniona z obowiązku sporządzania i publikowania skonsolidowanych sprawozdań finansowych na podstawie art. 23 ust. 10 dyrektywy o rachunkowości (tj. ponieważ posiada wyłącznie jednostki zależne, które są nieistotne zarówno w ujęciu indywidualnym, jak i łącznym, lub ponieważ wszystkie jej jednostki zależne można wyłączyć z konsolidacji na mocy art. 23 ust. 9 dyrektywy o rachunkowości), jednostka ta nie jest zobowiązana do sporządzania i publikowania skonsolidowanego oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju. Jednakże w zakresie, w jakim taka jednostka dominująca sama jest dużą jednostką w rozumieniu art. 3 ust. 4 dyrektywy o rachunkowości i w związku z tym wchodziłaby w zakres stosowania art. 19a dyrektywy o rachunkowości, jednostka ta musi sporządzić i opublikować indywidualne oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju zgodnie z art. 19a dyrektywy o rachunkowości. W tym indywidualnym oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju jednostka ta musi uwzględnić swoje jednostki zależne podczas przekazywania informacji na temat swojego łańcucha wartości zgodnie z ESRS.

11) Czy przedsiębiorstwa zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe (UCITS) i alternatywne fundusze inwestycyjne (AFI) są zobowiązane do zgłaszania informacji na temat zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości?

Nie. Na podstawie art. 1 ust. 4 dyrektywy o rachunkowości UCITS i AFI są zwolnione z obowiązku zgłaszania informacji na temat zrównoważonego rozwoju na podstawie dyrektywy o rachunkowości, nawet jeżeli te produkty finansowe wchodziły w zakres dyrektywy o rachunkowości ⁽⁷¹⁾.

12) Czy jednostki, które zarządzają przedsiębiorstwami zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe (UCITS) i alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (AFI), są zobowiązane do zgłaszania informacji na temat zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości?

Art. 1 ust. 4 dyrektywy o rachunkowości ma na celu wyłączenie UCITS i AFI z wymogów dotyczących sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości.

Jednostki zarządzające UCITS i AFI byłyby jednak objęte zakresem obowiązków sprawozdawczych w zakresie zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości, gdyby spełniały warunki dotyczące formy prawnej określone w art. 1 ust. 1 dyrektywy o rachunkowości oraz kryteria wielkości jednostki określone w art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości.

⁽⁷¹⁾ Art. 1 ust. 4 dyrektywy o rachunkowości: „Środki koordynacyjne określone w art. 19a, 29a i 29d nie mają zastosowania do produktów finansowych wymienionych w art. 2 pkt 12 lit. b) [tj. UCITS] i f) [tj. AFI] rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/2088 [tj. SFDR]”.

- 13) **Czy fundusze inwestycyjne typu ETF i fundusze inwestowania w nieruchomości typu REIT są zobowiązane do zgłaszania informacji na temat zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości?**

Jeżeli chodzi o fundusze inwestycyjne typu ETF, ponieważ te produkty finansowe są tworzone jako przedsiębiorstwa zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe (UCITS) lub alternatywne fundusze inwestycyjne (AFI), zastosowanie ma takie samo zwolnienie jak do UCITS i AFI (zob. FAQ 11). Jeżeli chodzi o fundusze inwestowania w nieruchomości typu REIT notowane na rynku regulowanym, w zakresie, w jakim spełniają one warunki klasyfikacji jako AFI określone w art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/61/UE⁽⁷³⁾, zastosowanie ma takie samo zwolnienie jak do AFI (zob. FAQ 11).

- 14) **Czy fundusze emerytalne są zobowiązane do zgłaszania informacji na temat zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości?**

Jeżeli fundusz emerytalny jest zarejestrowany jako rodzaj jednostki wymieniony w załączniku I lub II do dyrektywy o rachunkowości⁽⁷³⁾ i podlega zakresowi stosowania art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości, będzie on musiał zamieścić w swoim sprawozdaniu z działalności oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju. W przeciwieństwie do przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe (UCITS) lub alternatywnych funduszy inwestycyjnych (AFI) fundusze emerytalne nie są objęte zwolnieniem z wymogów dotyczących sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju określonym w art. 1 ust. 4 dyrektywy o rachunkowości.

- 15) **Czy oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju opublikowane w sprawozdaniu z działalności przez emitenta zbywalnych papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na unijnym rynku regulowanym należy uznać za „informacje regulowane” zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. k) dyrektywy w sprawie przejrzystości?**

Tak. W art. 2 ust. 1 lit. k) dyrektywy w sprawie przejrzystości zdefiniowano informacje regulowane jako między innymi „wszelkie informacje, które emitent lub jakakolwiek inna osoba, która zwraca się z wnioskiem o dopuszczenie papierów wartościowych do obrotu na rynku regulowanym bez zgody emitenta, powinna ujawnić zgodnie z niniejszą dyrektywą [tj. dyrektywą w sprawie przejrzystości] [...]”. Zgodnie z art. 4 ust. 5 dyrektywy w sprawie przejrzystości wymaga się od emitentów ujawniania oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju, które w związku z tym należy uznać za „informacje regulowane”.

- 16) **Które przedsiębiorstwa mogą uchylić się od obowiązku przekazywania informacji na temat zrównoważonego rozwoju za lata obrotowe rozpoczynające się przed dniem 1 stycznia 2028 r. zgodnie z art. 19a ust. 7 dyrektywy o rachunkowości?**

Na podstawie art. 19a ust. 7 dyrektywy o rachunkowości MŚP (z wyłączeniem mikrojednostek) posiadające zbywalne papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym mogą podjąć decyzję o niezgłaszaniu informacji na temat zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 19a dyrektywy o rachunkowości za lata obrotowe rozpoczynające się przed dniem 1 stycznia 2028 r. (np. za lata obrotowe 2026 i 2027). W takich przypadkach MŚP wyjaśnia jednak zwięźle w swoim sprawozdaniu z działalności, dlaczego nie przedstawiono sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.

Wyłączenie to ma również zastosowanie do małych i niezłożonych instytucji, a także do wewnętrznych zakładów ubezpieczeń i wewnętrznych zakładów reasekuracji, pod warunkiem że są to MŚP (z wyłączeniem mikrojednostek) posiadające zbywalne papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym.

ZASADY DOTYCZĄCE ZWOLNIENI

- 17) **Jeżeli jednostka dominująca zgłasza informacje na temat zrównoważonego rozwoju na poziomie skonsolidowanym na podstawie art. 29a dyrektywy o rachunkowości (skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju), czy musi ona przedstawić w swoim skonsolidowanym sprawozdaniu z działalności informacje na temat kluczowych wskaźników wyników zgodnie z art. 19 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy o rachunkowości?**

⁽⁷³⁾ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/61/UE z dnia 8 czerwca 2011 r. w sprawie zarządzających alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi i zmiany dyrektyw 2003/41/WE i 2009/65/WE oraz rozporządzeń (WE) nr 1060/2009 i (UE) nr 1095/2010 (Dz.U. L 174 z 1.7.2011, s. 1).

⁽⁷³⁾ Art. 1 ust. 1 dyrektywy o rachunkowości.

Nie. Zgodnie z art. 19 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy o rachunkowości ⁽⁷⁴⁾, który reguluje indywidualne sprawozdanie z działalności, wymaga się ujawniania informacji na temat kluczowych wskaźników wyników w ramach indywidualnego sprawozdania z działalności. Zgodnie z art. 29 ust. 1 dyrektywy o rachunkowości ⁽⁷⁵⁾, który reguluje skonsolidowane sprawozdanie z działalności, wymaga się, aby skonsolidowane sprawozdanie z działalności zawierało co najmniej informacje wymagane na mocy art. 19 i 20 dyrektywy o rachunkowości. Ponieważ w art. 29a ust. 7 dyrektywy o rachunkowości ⁽⁷⁶⁾ zwalnia się jednostki z ujawniania informacji na temat kluczowych wskaźników wyników w ramach ich indywidualnego sprawozdania z działalności (zgodnie z wymogami określonymi w art. 19 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy o rachunkowości), jeżeli spełniły one wymogi określone w art. 29a ust. 1–5, a treść skonsolidowanego sprawozdania z działalności zgodnie z art. 29 ust. 1 zawiera również informacje wymagane na mocy art. 19 ust. 1, zwolnienie miałyby również zastosowanie do skonsolidowanego sprawozdania z działalności jednostki na mocy art. 29a.

- 18) **Jeżeli MŚP posiadające papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym zdecyduje się dobrowolnie sporządzić i opublikować skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 29a dyrektywy o rachunkowości, czy jest ono zwolnione z obowiązku sporządzania i publikowania swojego indywidualnego oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 19a dyrektywy o rachunkowości?**

Tak. MŚP posiadające papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym, które dobrowolnie publikuje skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju, o którym mowa w art. 29a dyrektywy o rachunkowości, jest zwolnione z obowiązku sporządzania i publikowania indywidualnego oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju, o którym mowa w art. 19a dyrektywy o rachunkowości, pod warunkiem że skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju zostało sporządzone zgodnie z ESRS.

- 19) **Jakie są warunki zwolnienia jednostki zależnej objętej zakresem stosowania art. 19a/29a dyrektywy o rachunkowości z obowiązku przekazywania informacji na temat zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 19a/29a dyrektywy o rachunkowości (oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju)?**

Zgodnie z art. 19a ust. 9 i art. 29a ust. 8 dyrektywy o rachunkowości jednostka będąca jednostką zależną jest zwolniona z obowiązków określonych w art. 19a ust. 1–4 dyrektywy o rachunkowości (lub w art. 29a ust. 1–5 dyrektywy o rachunkowości, jeżeli sama jednostka zależna jest pośrednią jednostką dominującą dużej grupy), jeżeli taka jednostka i jej jednostki zależne są uwzględnione w skonsolidowanym sprawozdaniu z działalności jednostki dominującej sporządzonym zgodnie z art. 29 i 29a dyrektywy o rachunkowości (lub w skonsolidowanej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju jednostki dominującej z państwa trzeciego prowadzonej zgodnie z ESRS lub w sposób równoważny z tymi ESRS).

Zwolnienie to podlega wszystkim warunkom wymienionym w art. 19a ust. 9 akapit drugi dyrektywy o rachunkowości (lub w art. 29a ust. 8 akapit drugi dyrektywy o rachunkowości, jeżeli sama jednostka zależna jest pośrednią jednostką dominującą dużej grupy). W szczególności sprawozdanie z działalności jednostki objętej zwolnieniem musi zawierać: nazwę i siedzibę statutową jednostki dominującej, która przekazuje informacje na poziomie grupy, link internetowy lub linki internetowe do skonsolidowanego sprawozdania z działalności lub skonsolidowanej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju jednostki dominującej oraz informację, że jednostka jest zwolniona z obowiązku publikowania indywidualnego oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju (lub skonsolidowanego oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju, jeżeli sama jednostka zależna jest pośrednią jednostką dominującą dużej grupy). Jeżeli jednostka dominująca ma siedzibę w państwie trzecim, jej skonsolidowana sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju i opinia atestacyjna muszą zostać opublikowane

⁽⁷⁴⁾ Art. 19 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy o rachunkowości: „Jeżeli jest to konieczne dla zrozumienia rozwoju, wyników lub sytuacji jednostki, analiza ta zawiera zarówno finansowe, jak i w stosownych przypadkach niefinansowe kluczowe wskaźniki wyników związane z konkretnym obszarem działalności, w tym informacje dotyczące kwestii środowiskowych i spraw pracowniczych. Przedstawiając analizę, sprawozdanie z działalności zawiera, w stosownych przypadkach, odniesienia do kwot wykazanych w rocznym sprawozdaniu finansowym oraz dodatkowe objaśnienia dotyczące tych kwot”.

⁽⁷⁵⁾ Art. 29 ust. 1 dyrektywy o rachunkowości: „[s]konsolidowane sprawozdanie z działalności, oprócz pozostałych informacji wymaganych innymi przepisami niniejszej dyrektywy, zawiera co najmniej informacje wymagane na mocy art. 19 i 20, z uwzględnieniem niezbędnych dostosowań wynikających ze szczególnego charakteru skonsolidowanego sprawozdania z działalności w porównaniu ze sprawozdaniem z działalności, tak aby ułatwić ocenę sytuacji jednostek objętych konsolidacją jako całości”.

⁽⁷⁶⁾ Art. 29a ust. 7 dyrektywy o rachunkowości: „Jednostkę dominującą spełniającą wymogi ustanowione w ust. 1–5 niniejszego artykułu uznaje się za spełniającą wymogi ustanowione w art. 19 ust. 1 akapit trzeci i w art. 19a”.

zgodnie z prawem państwa członkowskiego, któremu podlega jednostka zależna, a ujawnienia określone w art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki (obejmujące działalność prowadzoną przez jednostkę zależną) muszą zostać ujęte w sprawozdaniu z działalności jednostki zależnej albo w skonsolidowanej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju prowadzonej przez jednostkę dominującą z państwa trzeciego.

Jeżeli państwo członkowskie wymaga przedstawienia tłumaczenia skonsolidowanego sprawozdania z działalności lub skonsolidowanej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju jednostki dominującej, takie tłumaczenie musi zostać poświadczony (np. przez tłumacza lub organ odpowiedzialny za poświadczanie tłumaczeń w danym państwie członkowskim) albo musi zawierać oświadczenie stwierdzające, że nie zostało ono poświadczony.

Zgodnie z art. 19a ust. 10 i art. 29a ust. 9 dyrektywy o rachunkowości duże jednostki posiadające papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym – w tym w przypadku gdy są one małymi i niezłożonymi instytucjami, wewnętrznymi zakładami ubezpieczeń i wewnętrznymi zakładami reasekuracji, a także w przypadku, gdy są one jednostkami z państw trzecich – nie mogą korzystać z tego zwolnienia.

- 20) **Czy skonsolidowane sprawozdanie z działalności/skonsolidowana sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju jednostki dominującej muszą być już opublikowane, gdy jej jednostka zależna publikuje własne sprawozdanie z działalności, tak aby jednostka zależna mogła zostać zwolniona z publikowania własnego oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju?**

Nie. Aby jednostka zależna mogła zostać zwolniona z publikowania własnego oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju zgodnie z art. 19a ust. 9 lub art. 29a ust. 8 dyrektywy o rachunkowości, sprawozdanie z działalności, które jednostka zależna publikuje, musi zawierać link internetowy do skonsolidowanego sprawozdania z działalności lub skonsolidowanej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju jednostki dominującej⁽⁷⁾. Jeżeli takie skonsolidowane sprawozdanie z działalności lub taka skonsolidowana sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju nie są jeszcze dostępne w momencie publikacji sprawozdania z działalności jednostki zależnej, jednostka zależna ubiegająca się o zwolnienie może w swoim sprawozdaniu z działalności zawrzeć odesłanie do ogólnego linku internetowego, pod którym odpowiednie dokumenty będą dostępne w przyszłości. Unijna jednostka zależna mogłaby na przykład rozważyć uzyskanie od jednostki dominującej oświadczenia, że gwarantuje i poręcza ona zobowiązania zaciągnięte przez jednostkę zależną, oraz opublikowanie tego oświadczenia wraz ze swoim sprawozdaniem z działalności w terminie wyznaczonym przez jej własne państwo członkowskie.

- 21) **Czy skonsolidowane sprawozdanie z działalności lub skonsolidowana sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju jednostki dominującej muszą być dostępne w języku zaakceptowanym przez państwo członkowskie, którego prawu krajowemu podlega jednostka zależna, tak aby jednostka zależna mogła zostać zwolniona z publikowania własnego oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju?**

Państwo członkowskie, którego prawu krajowemu podlega jednostka zależna, może wymagać, aby skonsolidowane sprawozdanie z działalności (lub, w stosownych przypadkach, skonsolidowana sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju jednostki dominującej) było publikowane w języku zaakceptowanym przez to państwa członkowskie oraz aby przedłożono wszelkie niezbędne tłumaczenia na taki język. W takim przypadku wymogi te muszą zostać spełnione, aby jednostka zależna została zwolniona z publikowania własnego oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju⁽⁸⁾.

- 22) **W jaki sposób jednostka zależna objęta zwolnieniem powinna zgłosić fakt, że jest zwolniona?**

⁽⁷⁾ Art. 19a ust. 9 akapit drugi lit. a) pkt (ii) i art. 29a ust. 8 akapit drugi lit. a) pkt (ii) dyrektywy o rachunkowości: „linki internetowe do skonsolidowanego sprawozdania z działalności jednostki dominującej, lub, w stosownych przypadkach, do skonsolidowanej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju jednostki dominującej, o którym mowa w akapicie pierwszym niniejszego ustępu, oraz do opinii atestacyjnej, o której mowa w art. 34 ust. 1 akapit drugi lit. aa) niniejszej dyrektywy, lub opinii atestacyjnej, o której mowa w lit. b) niniejszego akapitu”.

⁽⁸⁾ Art. 19a ust. 9 akapit trzeci i art. 29a ust. 8 akapit trzeci dyrektywy o rachunkowości.

Zgodnie z art. 19a ust. 9 i art. 29a ust. 8 dyrektywy o rachunkowości jednostka zależna objęta zwolnieniem musi zawrzeć w swoim sprawozdaniu z działalności informację, że jest zwolniona z obowiązku publikowania indywidualnego oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju (lub skonsolidowanego oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju, jeżeli sama jednostka zależna jest pośrednią jednostką dominującą dużej grupy) ⁽⁷⁹⁾.

23) Czy sprawozdanie z działalności jednostki zależnej objętej zwolnieniem powinno być sporządzone w określonym formacie publikacji?

W przypadku gdy jednostka zależna korzysta ze zwolnienia przewidzianego w art. 19a ust. 9 lub art. 29a ust. 8 dyrektywy o rachunkowości, zastosowanie mają ogólne zasady publikacji sprawozdania z działalności, w tym obowiązek dostarczenia sprawozdania z działalności do krajowego rejestru przedsiębiorstw zgodnie z art. 30 dyrektywy o rachunkowości w związku z przepisami zawartymi w tytule I rozdział III dyrektywy w sprawie prawa spółek. Wymogi cyfrowe dotyczące sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju określone w art. 29d dyrektywy o rachunkowości nie mają zastosowania. W przypadku gdy jednostka zależna korzystająca ze zwolnienia przewidzianego w art. 19a ust. 9 lub art. 29a ust. 8 dyrektywy o rachunkowości posiada zbywalne papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym, będzie również musiała spełnić ogólne wymogi określone w art. 4 dyrektywy w sprawie przejrzystości dotyczące publikacji sprawozdania z działalności w ramach rocznego sprawozdania finansowego (tj. wymogi dotyczące stosowania europejskiego jednolitego formatu elektronicznego ustanowionego rozporządzeniem delegowanym w sprawie ESEF oraz publikacji rocznego sprawozdania finansowego w terminie czterech miesięcy od końca roku obrotowego).

24) Czy duże jednostki dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym mogą korzystać ze zwolnień przewidzianych w art. 19a ust. 9 i art. 29a ust. 8 dyrektywy o rachunkowości?

Nie. Zgodnie z art. 19a ust. 10 i art. 29a ust. 9 dyrektywy o rachunkowości duże jednostki posiadające zbywalne papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym – w tym w przypadku gdy są one małymi i niezłożonymi instytucjami, wewnętrznymi zakładami ubezpieczeń i wewnętrznymi zakładami reasekuracji, a także w przypadku gdy są one jednostkami z państw trzecich – nie mogą zostać zwolnione z obowiązku przekazywania informacji na temat zrównoważonego rozwoju. Będą one zatem musiały zgłaszać informacje na temat zrównoważonego rozwoju zgodnie z art. 4 ust. 5 dyrektywy w sprawie przejrzystości oraz art. 19a/29a dyrektywy o rachunkowości.

25) W jaki sposób jednostka może wypełnić obowiązek sporządzenia i opublikowania indywidualnego lub skonsolidowanego oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju, jeżeli nie jest zobowiązana do sporządzenia i opublikowania indywidualnego lub skonsolidowanego sprawozdania z działalności?

Jednostka, która musi przekazywać informacje na temat zrównoważonego rozwoju i która nie jest zobowiązana do sporządzenia i opublikowania indywidualnego lub skonsolidowanego sprawozdania z działalności, może opublikować indywidualne lub skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju w odrębnym dokumencie. Zasada ta ma również zastosowanie do skonsolidowanej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju jednostki dominującej z państwa trzeciego, aby jej jednostki zależne mogły zostać zwolnione na mocy art. 19a ust. 9 i art. 29a ust. 8 dyrektywy o rachunkowości.

Ten odrębny dokument – obejmujący indywidualne lub skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju – musi być jednak zgodny z formatem i wymogami znakowania określonymi w art. 29d dyrektywy o rachunkowości ⁽⁸⁰⁾.

26) W jaki sposób jednostka może wypełnić obowiązek sporządzenia i opublikowania skonsolidowanego oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju, gdy jest zwolniona z obowiązku sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych?

⁽⁷⁹⁾ Art. 19a ust. 9 akapit drugi lit. a) pkt (iii) i art. 29a ust. 8 akapit drugi lit. a) pkt (iii) dyrektywy o rachunkowości: „informację, że jednostka jest zwolniona z obowiązków określonych w ust. 1–4 niniejszego artykułu”.

⁽⁸⁰⁾ Art. 29d dyrektywy o rachunkowości: „1. Jednostki podlegające wymogom art. 19a niniejszej dyrektywy sporządzają swoje sprawozdanie z działalności w elektronicznym formacie raportowania określonym w art. 3 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2019/815 oraz znakują swoją sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju, w tym informacje podlegające ujawnieniu, o których mowa w art. 8 rozporządzenia (UE) 2020/852, zgodnie z elektronicznym formatem raportowania określonym w tym rozporządzeniu delegowanym. 2. Jednostki dominujące podlegające wymogom art. 29a sporządzają swoje skonsolidowane sprawozdanie z działalności w elektronicznym formacie raportowania określonym w art. 3 rozporządzenia delegowanego (UE) 2019/815 oraz znakują swoją sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju, w tym informacje podlegające ujawnieniu, o których mowa w art. 8 rozporządzenia (UE) 2020/852, zgodnie z elektronicznym formatem raportowania określonym w tym rozporządzeniu delegowanym”.

Jednostka, która musi sporządzić i opublikować skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju bez konieczności sporządzania i publikowania odpowiednich skonsolidowanych sprawozdań finansowych, będzie musiała zawrzeć w skonsolidowanym oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju informacje finansowe niezbędne do zrozumienia wpływów jednostki na kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem oraz informacje niezbędne do zrozumienia, w jaki sposób kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem wpływają na rozwój, wyniki i sytuację jednostki ⁽⁸¹⁾.

ESRS

27) Który zestaw europejskich standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (ESRS) muszą stosować jednostki do przygotowywania informacji na temat zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości?

Wszystkie jednostki objęte zakresem art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości stosują domyślnie ESRS przyjęte na podstawie art. 29b dyrektywy o rachunkowości (ESRS). Pierwszy zestaw ESRS został przyjęty przez Komisję Europejską w drodze rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r.

W celu przygotowania indywidualnego oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju zgodnie z art. 19a dyrektywy o rachunkowości MŚP (z wyłączeniem mikrojednostek) posiadające zbywalne papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym, a także małe i niezłożone instytucje, wewnętrzne zakłady ubezpieczeń i wewnętrzne zakłady reasekuracji mogą alternatywnie stosować proporcjonalne ESRS, które zostaną przyjęte na podstawie art. 29c dyrektywy o rachunkowości (ESRS dla małych i średnich przedsiębiorstw notowanych na rynku regulowanym). Zob. również FAQ 28.

28) Które jednostki mogą korzystać z ESRS dla małych i średnich przedsiębiorstw notowanych na rynku regulowanym w celu przygotowania swoich indywidualnych oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju jako alternatywy dla ESRS przyjętych na podstawie art. 29b dyrektywy o rachunkowości?

Jednostki, które mogą korzystać z ESRS dla małych i średnich przedsiębiorstw notowanych na rynku regulowanym w celu przygotowania swoich indywidualnych oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju, to:

- MŚP (z wyłączeniem mikrojednostek) posiadające zbywalne papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym;
- małe i niezłożone instytucje ⁽⁸²⁾, pod warunkiem że są one (i) dużymi jednostkami; albo (ii) MŚP (z wyłączeniem mikrojednostek) posiadającymi zbywalne papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym;

⁽⁸¹⁾ Rozumowanie to opiera się na art. 19a ust. 3 akapit trzeci i art. 29a ust. 3 akapit trzeci dyrektywy o rachunkowości: „W stosownych przypadkach w informacjach, o których mowa w ust. 1 i 2, ujmuje się również odniesienia do innych informacji zawartych w sprawozdaniu z działalności zgodnie z art. 19 oraz dodatkowe objaśnienia dotyczące tych informacji, a także kwoty przedstawione w rocznym sprawozdaniu finansowym”. „W stosownych przypadkach” odnosi się do sytuacji, w których jednostka nie sporządza i nie publikuje sprawozdań finansowych.

⁽⁸²⁾ Zdefiniowane w art. 4 ust. 1 pkt 145 rozporządzenia (UE) nr 575/2013 jako instytucja, „która spełnia wszystkie następujące warunki: a) nie jest dużą instytucją; b) całkowita wartość jej aktywów na zasadzie indywidualnej lub, w stosownych przypadkach, na zasadzie skonsolidowanej zgodnie z niniejszym rozporządzeniem i dyrektywą 2013/36/UE jest w ujęciu średnim równa wartości progu wynoszącej 5 mld EUR w czteroletnim okresie bezpośrednio poprzedzającym bieżący roczny okres sprawozdawczy, lub niższa od wartości tego progu; państwa członkowskie mogą obniżyć ten próg; c) nie podlega jakimkolwiek obowiązkom lub podlega uproszczonym obowiązkom w zakresie sporządzania planów naprawy oraz restrukturyzacji i uporządkowanej likwidacji zgodnie z art. 4 dyrektywy 2014/59/UE; d) jej działalność zaliczana do portfela handlowego jest klasyfikowana jako prowadzona na małą skalę w rozumieniu art. 94 ust. 1; e) całkowita wartość posiadanych przez nią pozycji w instrumentach pochodnych przeznaczonych do obrotu nie przekracza 2 % jej całkowitych aktywów bilansowych i pozabilansowych, a całkowita wartość jej ogólnych pozycji w instrumentach pochodnych nie przekracza 5 %, przy czym obie wartości oblicza się zgodnie z art. 273a ust. 3; f) ponad 75 % zarówno skonsolidowanych całkowitych aktywów instytucji, jak i jej zobowiązań, z wyłączeniem w obu przypadkach ekspozycji wewnątrz grupy, związanych jest z działalnością prowadzoną z kontrahentami znajdującymi się w Europejskim Obszarze Gospodarczym; g) instytucja nie korzysta z modeli wewnętrznych, aby spełnić wymogi ostrożnościowe zgodnie z niniejszym rozporządzeniem, z wyjątkiem przypadków, gdy jednostka zależna korzysta z modeli wewnętrznych opracowanych na poziomie grupy, pod warunkiem że dana grupa podlega wymogom dotyczącym ujawniania informacji określonym w art. 433a lub 433c na zasadzie skonsolidowanej; h) instytucja nie zgłosiła właściwemu organowi sprzeciwu wobec sklasyfikowania jej jako małej i niezłożonej instytucji; i) właściwy organ nie zdecydował, że na podstawie analizy wielkości danej instytucji, jej powiązań, złożoności lub profilu ryzyka nie można uznać tej instytucji za małą i niezłożoną instytucję”. Instytucje te mogą być objęte zakresem definicji dużych jednostek, jeżeli spełniają progi określone w art. 3 ust. 7 dyrektywy o rachunkowości.

- wewnętrzne zakłady ubezpieczeń⁽⁸³⁾, pod warunkiem że są: (i) dużymi jednostkami; albo (ii) MŚP (z wyłączeniem mikrojednostek) posiadającymi zbywalne papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym; oraz
- wewnętrzne zakłady reasekuracji⁽⁸⁴⁾, pod warunkiem że są: (i) dużymi jednostkami; albo (ii) MŚP (z wyłączeniem mikrojednostek) posiadającymi papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym.

ŁAŃCUCH WARTOŚCI

29) ESRS zobowiązują jednostki do stosowania szacunków, jeżeli jednostki nie są w stanie uzyskać wszystkich niezbędnych informacji dotyczących łańcucha wartości po podjęciu w tym celu rozsądnych starań (ESRS 1 „Wymogi ogólne” pkt 69). Co oznaczają „rozsądne starania”?

Pojęcie „rozsądnych starań” stosuje się w celu określenia, kiedy jednostka musi zgłosić szacunkowe informacje dotyczące łańcucha wartości zamiast zgłoszenia informacji zebranych od podmiotów w swoim łańcuchu wartości.

W pkt 65 ESRS 1 (Wymogi ogólne) określono cel polegający na uwzględnieniu informacji dotyczących łańcucha wartości w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju. Stanowi on, że „[j]ednostka uwzględnia istotne informacje dotyczące łańcucha wartości, jeżeli jest to niezbędne w celu: a) umożliwienia użytkownikom oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju zrozumienia istotnych wpływów, ryzyk i szans jednostki; lub b) opracowania zestawu informacji, które odpowiadałyby jakościowym cechom informacji (zob. dodatek B do niniejszego standardu)”.

Pkt 68 ESRS 1 (Wymogi ogólne) stanowi: „Zdolność jednostki do uzyskiwania niezbędnych informacji dotyczących łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu może różnić się w zależności od określonych czynników, takich jak ustalenia umowne jednostki, poziom kontroli sprawowanej przez nią nad operacjami wykraczającymi poza zakres konsolidacji oraz jej siła nabywcza. Jeżeli jednostka nie jest w stanie kontrolować działań swojego łańcucha wartości na wyższym lub niższym szczeblu i swoich relacji biznesowych, uzyskiwanie informacji dotyczących łańcucha wartości może okazać się większym wyzwaniem”.

Pkt 69 ESRS 1 (Wymogi ogólne) stanowi: „W pewnych okolicznościach jednostka nie może – po podjęciu w tym celu rozsądnych starań – zebrać informacji dotyczących swojego łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu zgodnie z wymogiem zawartym w pkt 63. W takich okolicznościach jednostka oszacowuje informacje podlegające zgłoszeniu i dotyczące jej łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu, korzystając ze wszystkich racjonalnych i możliwych do udokumentowania informacji, takich jak dane dotyczące średniej sektorowej i inne wskaźniki zastępcze”.

W pkt 70 ESRS 1 (Wymogi ogólne) uznano, że uzyskanie informacji dotyczących łańcucha wartości może stanowić wyzwanie, jeżeli odpowiednim podmiotem w łańcuchu wartości jest MŚP lub inna jednostka, która sama nie podlega wymogom sprawozdawczym określonym w dyrektywie w sprawie sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju.

W pkt 71 ESRS 1 (Wymogi ogólne) wprowadzono rozróżnienie między sprawozdawczością w zakresie polityk, działań i celów a sprawozdawczością w zakresie wskaźników. Jeżeli chodzi o polityki, działania i cele, punkt ten stanowi, że jednostka przekazuje informacje dotyczące łańcucha wartości „w zakresie, w jakim te polityki, działania i cele dotyczą podmiotów w łańcuchu wartości”. W odniesieniu do mierników punkt ten stanowi, że „w wielu przypadkach, zwłaszcza w zakresie kwestii środowiskowych, dla których dostępne są wskaźniki zastępcze, jednostka może być w stanie spełnić wymogi sprawozdawcze bez gromadzenia danych od podmiotów swojego łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu, szczególnie od MŚP, na przykład obliczając swoje emisje gazów cieplarnianych zakresu 3”.

W pkt 72 wyjaśniono, że: „[u]względnienie oszacowań dokonanych z wykorzystaniem danych dotyczących średniej sektorowej lub innych wskaźników zastępczych nie może prowadzić do uzyskania informacji, które nie będą posiadały wymaganych cech jakościowych (zob. rozdział 2 i sekcja 7.2 Źródła oszacowań i niepewność wyników niniejszego standardu)”.

⁽⁸³⁾ Zdefiniowane w art. 13 pkt 2 dyrektywy 2009/138/WE.

⁽⁸⁴⁾ Zdefiniowane w art. 13 pkt 5 dyrektywy 2009/138/WE.

Jednostka powinna ustalić, czy podjęte zostały rozsądne starania, o których mowa w pkt 69 ESRS 1 (Wymogi ogólne), biorąc pod uwagę swoje szczególne fakty i okoliczności, jak również warunki otoczenia zewnętrznego, w którym prowadzi działalność. W związku z tym to, co stanowi rozsądne starania, może różnić się w zależności od jednostki.

Oczekuje się, że jednostki będą częściej wykorzystywać szacunki w pierwszych latach stosowania wymogów sprawozdawczych oraz że wykorzystywanie szacunków z czasem stanie się coraz rzadsze, ponieważ zdolność jednostek i podmiotów w ich łańcuchach wartości do przekazywania informacji na temat zrównoważonego rozwoju poprawi się z czasem.

We wszystkich przypadkach jednostka powinna rozważyć, czy wykorzystanie szacunków może mieć wpływ na jakość przekazywanych informacji. Wykorzystanie szacunków może w pewnych okolicznościach poprawić jakość przekazywanych informacji, na przykład jeżeli pomoże to zapewnić neutralność informacji na temat wpływów, ryzyk i szans lub gdyby zebrane informacje nie były odpowiednio wiarygodne. W tych okolicznościach wykorzystanie szacunków przyczyniłoby się do bardziej wiernego przedstawienia zjawisk, które informacje mają odzwierciedlać, a zatem istnieje większe prawdopodobieństwo, że jednostka sprawozdająca będzie wykorzystywać szacunki. W innych okolicznościach wykorzystanie szacunków mogłoby pogorszyć jakość przekazywanych informacji, na przykład jeżeli prowadzi to do uzyskania informacji, które są mniej dokładne lub mniej kompletne, a tym samym skutkuje mniej wiernym przedstawieniem zjawisk, które informacje mają odzwierciedlać.

Przy uwzględnianiu konkretnych faktów i okoliczności dotyczących jednostki oraz warunków otoczenia zewnętrznego, w którym jednostka prowadzi działalność, w celu ustalenia, czy podjęto rozsądne starania, poniższe kryteria mogą stanowić przydatne wskazówki. Każde z tych kryteriów może być samo w sobie wystarczające do ustalenia, czy podjęto rozsądne starania, lub kryteria te można stosować łącznie.

- **Wielkość i zasoby jednostki sprawozdającej w odniesieniu do skali i złożoności jej łańcucha wartości.** To, co stanowi rozsądne starania dla większej jednostki dysponującej odpowiednimi zasobami, może nie zostać uznane za rozsądne starania w przypadku mniejszej jednostki, zazwyczaj dysponującej mniejszymi zasobami. Wielkość i zasoby jednostki należy również wziąć pod uwagę w odniesieniu do skali i złożoności jej łańcucha wartości. Na przykład to, co stanowi rozsądne starania dla większej jednostki z dużą liczbą dostawców wielu różnych produktów lub z łańcuchami dostaw obejmującymi wiele segmentów, może nie zostać uznane za rozsądne starania w przypadku mniejszej jednostki o podobnie złożonym łańcuchu wartości.
- **Techniczna gotowość jednostki sprawozdającej do gromadzenia informacji dotyczących łańcucha wartości.** Na przykład to, co stanowi rozsądne starania dla bardzo dużej jednostki posiadającej znaczne wcześniejsze doświadczenie w gromadzeniu informacji na temat zrównoważonego rozwoju od podmiotów w jej łańcuchu wartości, może nie zostać uznane za rozsądne starania w przypadku mniejszej jednostki, która nie posiada takiego wcześniejszego doświadczenia. Oczekuje się, że techniczna gotowość jednostek do gromadzenia informacji dotyczących łańcucha wartości poprawi się z czasem.
- **Dostępność narzędzi umożliwiających dostęp do informacji dotyczących łańcucha wartości i ich udostępnianie.** Na to, co stanowi rozsądne starania, może mieć wpływ dostępność skutecznych i powszechnie stosowanych narzędzi, w tym narzędzi cyfrowych, służących do wymiany informacji dotyczących łańcucha wartości między jednostkami. Dostępność takich narzędzi prawdopodobnie będzie ograniczona w pierwszych latach stosowania ESRS, ale powinna się z czasem poprawić, także w wyniku dobrowolnych standardów sprawozdawczości dla MŚP w zakresie zrównoważonego rozwoju opracowywanych obecnie przez EFRAG. Oznacza to, że prawdopodobnie jednostki będą częściej wykorzystywać szacunki w pierwszych latach stosowania ESRS niż w późniejszych cyklach sprawozdawczych.
- **Wielkość i zasoby podmiotu w łańcuchu wartości.** Na to, co stanowi rozsądne starania, mogą mieć wpływ wielkość i zasoby podmiotu w łańcuchu wartości, od którego to podmiotu oczekuje się informacji. W szczególności MŚP mogą nie dysponować zasobami niezbędnymi do łatwego i szybkiego przekazywania informacji, które mogą interesować jednostkę sprawozdającą, co z kolei utrudnia jednostce sprawozdającej gromadzenie niezbędnych informacji dotyczących łańcucha wartości od MŚP. W przypadku gdy podmiotem łańcucha wartości jest MŚP, istnieje zatem większe prawdopodobieństwo, że jednostka sprawozdająca wykorzysta szacunki. Ogólnie rzecz biorąc, podjęcie przez jednostkę sprawozdającą rozsądnych starań nie powinno skutkować oczekiwaniami wobec podmiotu w łańcuchu wartości, że tenże nie podejmie rozsądnych starań.

- **Gotowość techniczna podmiotu w łańcuchu wartości.** Na to, co stanowi rozsądne starania, może mieć wpływ techniczna gotowość podmiotu w łańcuchu wartości do dostarczania informacji na temat zrównoważonego rozwoju. Gotowość techniczna podmiotów w łańcuchu wartości powinna się z czasem poprawić, co oznacza, że prawdopodobnie jednostki będą częściej wykorzystywać szacunki w pierwszych latach stosowania ESRS niż w późniejszych cyklach sprawozdawczych.
- **Poziom wpływu i siła nabywca.** Na to, co stanowi rozsądne starania, mogą mieć wpływ istniejący poziom kontroli jednostki sprawozdającej nad podmiotem w łańcuchu wartości oraz względna siła nabywca jednostki sprawozdającej w porównaniu z innymi jednostkami. Na przykład mniejsze starania mogą być potrzebne do uzyskania informacji od podmiotu w łańcuchu wartości, który jest częściowo własnością jednostki sprawozdającej lub który generuje znaczną część swoich własnych obrotów przez sprzedaż na rzecz jednostki sprawozdającej. Oznacza to, że prawdopodobnie jednostki będą częściej wykorzystywać szacunki w przypadku podmiotów łańcucha wartości, których nie są częściowo właścicielami lub w przypadku których odpowiadają one jedynie za niewielką część obrotów.
- **W związku z poziomem wpływu – „bliskość” podmiotu w łańcuchu wartości.** „Bliskość” podmiotu w łańcuchu wartości do jednostki sprawozdającej może być czynnikiem, który uwzględnia się przy ustalaniu, co stanowi rozsądne starania, ponieważ zazwyczaj potrzebne są mniejsze starania w celu uzyskania informacji od dostawcy pierwszego rzędu lub bezpośredniego klienta niż od innych podmiotów łańcucha wartości. Oznacza to, że prawdopodobnie jednostki będą częściej wykorzystywać szacunki w przypadku podmiotów łańcucha wartości, które nie są dostawcami pierwszego rzędu ani bezpośrednimi klientami.

30) **Czego MŚP powinno oczekiwać w odniesieniu do wniosków o udzielenie informacji na temat zrównoważonego rozwoju w związku z CSRD i ESRS?**

W pkt 132 i 133 ESRS 1 (Wymogi ogólne) określono przepisy przejściowe, które ograniczają informacje dotyczące łańcucha wartości, które jednostki objęte zakresem CSRD muszą zgłaszać lub gromadzić od podmiotów łańcucha wartości w ciągu pierwszych trzech lat⁽⁸⁵⁾. W ciągu pierwszych trzech lat wdrażania na zakres, w jakim MŚP będą proszone o przekazywanie informacji na temat zrównoważonego rozwoju przez jednostki w związku z CSRD i ESRS, będzie znacznie wpływać to, czy jednostki objęte zakresem CSRD korzystają z tych przepisów przejściowych dotyczących sprawozdawczości w łańcuchu wartości.

Niezależnie od przepisów przejściowych, o których mowa powyżej, MŚP powinny oczekiwać, że jednostki objęte zakresem CSRD podejmą „rozsądne starania” w celu zebrania od podmiotów w ich łańcuchach wartości informacji potrzebnych im do zapewnienia zgodności z ESRS. Zgodnie z odpowiedzią na poprzednie pytanie wielkość, zasoby, gotowość techniczna i bliskość podmiotu w łańcuchu wartości należą do kryteriów, które można zastosować do ustalenia, co stanowi „rozsądne starania”. W związku z tym mniejsze MŚP, które nigdy nie przekazywały dobrowolnie informacji na temat zrównoważonego rozwoju, które nie mają związku z poważnymi negatywnymi wpływami i nie są dostawcami pierwszego rzędu ani klientami jednostek objętych zakresem CSRD, powinny – przynajmniej w pierwszych latach stosowania wymogów sprawozdawczych – być mniej narażone na oczekiwania, że będą posiadały i udostępniały informacje na temat zrównoważonego rozwoju. Większe MŚP, które wcześniej przekazywały informacje na temat zrównoważonego rozwoju (na przykład dlatego, że stosują EMAS lub inne systemy certyfikacji lub sprawozdawczości w zakresie ochrony środowiska lub zrównoważonego rozwoju), oraz MŚP będące dostawcami pierwszego rzędu lub klientami jednostek objętych zakresem CSRD mogą być narażone na większe oczekiwania, że będą posiadały i udostępniały informacje na temat zrównoważonego rozwoju.

⁽⁸⁵⁾ Pkt 132: „Jeżeli w odniesieniu do pierwszych trzech lat sprawozdawczości jednostki w zakresie zrównoważonego rozwoju prowadzonej zgodnie z ESRS nie wszystkie niezbędne informacje dotyczące jej łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu są dostępne, jednostka wyjaśnia działania podjęte w celu uzyskania niezbędnych informacji dotyczących jej łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu, powody, dla których nie wszystkie niezbędne informacje mogły zostać uzyskane, oraz plany jednostki dotyczące uzyskania niezbędnych informacji w przyszłości”. Pkt 133: „W odniesieniu do pierwszych trzech lat sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju w ramach ESRS, w celu uwzględnienia trudności, jakie jednostki mogą napotkać w gromadzeniu informacji od podmiotów w całym swoim łańcuchu wartości oraz w celu ograniczenia obciążenia MŚP w łańcuchu wartości: a) ujawniając informacje na temat polityk, działań i celów zgodnie z ESRS 2 i innymi ESRS, jednostka może ograniczyć informacje dotyczące łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu do informacji dostępnych wewnątrz, takich jak dane już dostępne jednostce i informacje publicznie dostępne; oraz b) ujawniając mierniki, jednostka nie jest zobowiązana do uwzględniania informacji dotyczących łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu, z wyjątkiem punktów danych pochodzących z innych przepisów UE, wymienionych w dodatku B do ESRS 2”.

EFRAG opracowuje obecnie dwa standardy sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju dla MŚP: obowiązkowy standard dla MŚP notowanych na rynku regulowanym (ESRS dla małych i średnich przedsiębiorstw notowanych na rynku regulowanym) oraz dobrowolny standard dla MŚP nienotowanych na rynku regulowanym. W ESRS dla małych i średnich przedsiębiorstw notowanych na rynku regulowanym określony zostanie maksymalny poziom informacji na temat zrównoważonego rozwoju, którego uzyskania od MŚP w swoim łańcuchu wartości może wymagać zgodnie z ESRS jednostka objęta zakresem CSRD. Dobrowolny standard dla MŚP nienotowanych na rynku regulowanym ma stać się punktem odniesienia dla wszystkich podmiotów na rynku, który zapewni proporcjonalność działań sprawozdawczych podejmowanych przez jednostki podlegające przepisom CSRD i jednostki niepodlegające przepisom CSRD.

- 31) **Do kiedy ma zastosowanie okres przejściowy dla ujawniania informacji w ramach łańcucha wartości? Czy data rozpoczęcia trzyletniego okresu przejściowego powinna być inna dla każdego rodzaju jednostki?**

W rozdziale 10.2 ESRS 1 określono przepisy przejściowe związane z rozdziałem 5 dotyczącym łańcuchów wartości. Okres przejściowy dla ujawniania informacji wymaganych w łańcuchu wartości ma zastosowanie do pierwszych trzech lat obrotowych stosowania wymogów sprawozdawczych w odniesieniu do każdej jednostki. Na przykład jeżeli jednostka jest objęta zakresem stosowania art. 19a lub 29a dyrektywy o rachunkowości od roku obrotowego 2024, może skorzystać z okresu przejściowego dla sprawozdawczości w ramach łańcucha wartości za lata obrotowe 2024, 2025 i 2026.

UJAWNIANIE INFORMACJI NA PODSTAWIE ART. 8 ROZPORZĄDZENIA W SPRAWIE SYSTEMATYKI

- 32) **Czy jednostki muszą uwzględnić informacje ujawniane na podstawie art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki w swoich oświadczeniach dotyczących zrównoważonego rozwoju?**

Tak, jednostki objęte zakresem stosowania art. 19a lub 29a dyrektywy o rachunkowości muszą uwzględnić w swoich oświadczeniach dotyczących zrównoważonego rozwoju informacje ujawniane na podstawie art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki.

- 33) **Jeżeli MŚP posiadające zbywalne papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym korzysta z dwuletniego zwolnienia ze sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju do 2028 r., czy musi ono nadal uwzględnić w swoim sprawozdaniu z działalności informacje ujawniane na podstawie art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki?**

Nie. Art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki ma zastosowanie do wszystkich jednostek zobowiązanych do sporządzenia i opublikowania oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości. Jeżeli jednak MŚP (z wyłączeniem mikrojednostek) posiadające zbywalne papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym postanowi, że nie zamieści w swoim sprawozdaniu z działalności oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 19a ust. 7 dyrektywy o rachunkowości – w przypadku gdy należałoby uwzględnić informacje ujawniane na podstawie art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki, nie ma obowiązku ujawniania informacji ujawnianych na podstawie art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki.

- 34) **Czy jednostki są zobowiązane do zamieszczania w swoich sprawozdaniach z działalności informacji, które należy ujawnić na podstawie art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki, nawet jeżeli są zwolnione z obowiązku sporządzania i publikowania swoich oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 19a ust. 9 i art. 29a ust. 8 dyrektywy o rachunkowości?**

Tak, ale tylko wtedy, gdy jednostka dominująca ma siedzibę w państwie trzecim, a informacje ujawniane na podstawie art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki nie są uwzględniane w ramach skonsolidowanej sprawozdawczości jednostki dominującej w zakresie zrównoważonego rozwoju. W przypadku gdy jednostka korzysta ze zwolnienia z obowiązku ujawniania oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 19a ust. 9 lub art. 29a ust. 8 dyrektywy o rachunkowości, jeżeli jednostka dominująca ma siedzibę w państwie trzecim, informacje ujawniane na podstawie art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki, obejmujące działalność prowadzoną przez jednostkę zależną objętą zwolnieniem mającą siedzibę w Unii i jej jednostki zależne, muszą zostać uwzględnione w sprawozdaniu z działalności jednostki zależnej objętej zwolnieniem lub w skonsolidowanej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju prowadzonej przez jednostkę dominującą mającą siedzibę w państwie trzecim⁽⁸⁶⁾.

WYMOGI DOTYCZĄCE ZNAJOMOŚCI JĘZYKA

- 35) **W jakim języku należy sporządzić i opublikować oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju?**

⁽⁸⁶⁾ Art. 19a ust. 9 akapit drugi lit. c) dyrektywy o rachunkowości.

Jednostki podlegające art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości powinny publikować sprawozdanie z działalności (w tym oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju) wraz z opinią i oświadczeniem wydanymi przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską, o których mowa w art. 34 dyrektywy o rachunkowości, zgodnie z art. 30 ust. 1 dyrektywy o rachunkowości, który odnosi się do przepisów określonych przez każde państwo członkowskie zgodnie z tytułem 1 rozdział III dyrektywy w sprawie prawa spółek. W szczególności w art. 21 dyrektywy w sprawie prawa spółek doprecyzowano, że „1. Dokumenty i informacje, które mają zostać ujawnione na podstawie art. 14, zostają sporządzone i złożone do dokumentacji w jednym z języków dopuszczonych przez zasady językowe stosowane w państwie członkowskim, w którym prowadzona jest dokumentacja, o której mowa w art. 16 ust. 1”. W związku z tym językiem stosowanym przez jednostki do publikacji oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju zawartego w sprawozdaniu z działalności musi być język określony w przepisach danego państwa członkowskiego przyjętych zgodnie z art. 21 dyrektywy w sprawie prawa spółek.

Jeżeli jednostka podlegająca art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości posiada papiery wartościowe notowane na unijnym rynku regulowanym, będzie również musiała przestrzegać obowiązków w zakresie ujawniania informacji określonych w dyrektywie w sprawie przejrzystości w odniesieniu do sprawozdania z działalności. System językowy dotyczący „informacji regulowanych”, które obejmują sprawozdanie z działalności jako część rocznego sprawozdania finansowego, jest określany przez każde państwo członkowskie zgodnie z art. 20 dyrektywy w sprawie przejrzystości.

CYFRYZACJA (FORMAT I ZNAKOWANIE CYFROWE)

36) **Jakie są wymogi dotyczące formatu cyfrowego sprawozdania z działalności, w którym zamieszczone jest oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju?**

W art. 29d dyrektywy o rachunkowości wprowadzono wymóg, aby jednostki, które muszą prowadzić sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju, sporządzały swoje sprawozdania z działalności (w stosownych przypadkach, na poziomie skonsolidowanym) w elektronicznym formacie raportowania określonym w art. 3 rozporządzenia delegowanego w sprawie ESEF (tj. XHTML) oraz znakowały swoje oświadczenia dotyczące zrównoważonego rozwoju w sprawozdaniu z działalności zgodnie z taksonomią cyfrową, która ma zostać określona w drodze zmiany rozporządzenia delegowanego w sprawie ESEF.

37) **Czy jednostki muszą również znakować informacje ujawniane na podstawie art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki?**

Tak. W art. 29d dyrektywy o rachunkowości wprowadzono wymóg, aby jednostki, które muszą opublikować oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju w swoim sprawozdaniu z działalności, znakowały swoje oświadczenia dotyczące zrównoważonego rozwoju, w tym ujawniane informacje przewidziane w art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki, zgodnie z taksonomią cyfrową, która ma zostać określona w drodze zmiany rozporządzenia delegowanego w sprawie ESEF.

38) **Jakie wymogi dotyczące formatu muszą spełniać jednostki w oczekiwaniu na przyjęcie przez Komisję Europejską taksonomii cyfrowej na potrzeby znakowania oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju?**

W art. 29d dyrektywy o rachunkowości wprowadzono wymóg, aby jednostki, które muszą opublikować oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju w swoim sprawozdaniu z działalności, sporządzały swoje sprawozdania z działalności w elektronicznym formacie raportowania określonym w art. 3 rozporządzenia delegowanego w sprawie ESEF (tj. w XHTML) oraz znakowały swoje oświadczenia dotyczące zrównoważonego rozwoju w sprawozdaniu z działalności zgodnie z określoną taksonomią cyfrową, która zostanie przyjęta w drodze zmiany rozporządzenia delegowanego w sprawie ESEF. Do czasu przyjęcia tej taksonomii cyfrowej jednostki nie są zobowiązane do znakowania swoich oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju. Biorąc pod uwagę to, że oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju będzie się nadawać do odczytu maszynowego dopiero po jego włączeniu do dokumentu XHTML i oznakowaniu za pomocą taksonomii cyfrowej, w oczekiwaniu na przyjęcie taksonomii cyfrowej jednostki nie mają również obowiązku sporządzania sprawozdania z działalności w formacie XHTML.

PUBLIKACJA

39) **Jaki jest termin publikacji sprawozdania z działalności zawierającego oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju?**

W art. 30 dyrektywy o rachunkowości określono zasady publikacji sprawozdania z działalności (obejmującego, w stosownych przypadkach, oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju sporządzone na podstawie art. 19a/29a dyrektywy o rachunkowości), które musi zostać opublikowane wraz z opinią atestacyjną/sprawozdaniem z atestacji najpóźniej w terminie 12 miesięcy od dnia bilansowego roku obrotowego, za który sporządza się sprawozdanie, jak określono w przepisach prawa każdego państwa członkowskiego.

Jednostki będące emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na unijnym rynku regulowanym są również zobowiązane do publikowania swoich rocznych sprawozdań finansowych (zawierających sprawozdanie z działalności, a tym samym również oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju) najpóźniej w terminie czterech miesięcy po zakończeniu każdego roku obrotowego, na podstawie art. 4 ust. 5 dyrektywy w sprawie przejrzystości, który odsyła do art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości.

NADZÓR

40) **Które organy są odpowiedzialne za nadzorowanie zgodności z wymogami dotyczącymi oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju sporządzanego zgodnie z art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości?**

W CSRD nie wprowadzono żadnych zmian do już istniejącego unijnego systemu nadzoru, który wymaga od państw członkowskich wprowadzenia skutecznych, proporcjonalnych i odstraszających sankcji za nieprzestrzeganie przepisów przez jednostki z ograniczoną odpowiedzialnością (art. 51 dyrektywy o rachunkowości) oraz ustanowienia krajowego organu nadzoru posiadającego uprawnienia do nadzorowania przestrzegania przepisów przez emitentów zbywalnych papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na unijnym rynku regulowanym (art. 28 i nast. dyrektywy w sprawie przejrzystości). Oznacza to, że przestrzeganie przez jednostki wymogów dotyczących sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju będzie podlegać krajowemu systemowi sankcji obowiązującemu w odniesieniu do sprawozdań z działalności jednostek z ograniczoną odpowiedzialnością (podlegających dyrektywie o rachunkowości) oraz emitentów zbywalnych papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na unijnym rynku regulowanym (podlegających dyrektywie w sprawie przejrzystości). W odniesieniu do emitentów zbywalnych papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na unijnym rynku regulowanym ESMA jest również zobowiązana do wydania wytycznych dotyczących nadzoru nad sprawozdawczością w zakresie zrównoważonego rozwoju prowadzonego przez właściwe organy krajowe zgodnie z art. 28d dyrektywy w sprawie przejrzystości.

W każdym przypadku oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju, które ma zostać zamieszczone w sprawozdaniu z działalności, musi zawsze podlegać atestacji przez biegłego rewidenta lub niezależnego dostawcę usług atestacyjnych, o ile państwo członkowskie udzieliło mu zezwolenia, zgodnie z art. 34 dyrektywy o rachunkowości.

SEKCJA IV

CZĘSTO ZADAWANE PYTANIA (FAQ) DOTYCZĄCE INFORMACJI NA TEMAT ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU PODLEGAJĄCYCH ZGŁOSZENIU NA PODSTAWIE ART. 40A DYREKTYWY O RACHUNKOWOŚCI

ZAKRES I DATA ROZPOCZĘCIA STOSOWANIA

41) **Czy jednostka dominująca najwyższego szczebla z państwa trzeciego musi posiadać określoną formę prawną, aby podlegać zakresowi stosowania art. 40a dyrektywy o rachunkowości?**

Nie. Forma prawna jednostki dominującej najwyższego szczebla z państwa trzeciego jest nieistotna dla celów art. 40a dyrektywy o rachunkowości.

42) **Jakie obowiązki ma unijna jednostka zależna lub unijny oddział na mocy art. 40a dyrektywy o rachunkowości? Czy unijna jednostka zależna/unijny oddział są zobowiązani do sporządzenia sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju lub po prostu do opublikowania i udostępnienia sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju sporządzonego przez ich jednostkę dominującą?**

Jeżeli jednostka z państwa trzeciego jest objęta zakresem stosowania art. 40a dyrektywy o rachunkowości, jej unijna jednostka zależna albo unijny oddział będą musiały opublikować i udostępnić sprawozdanie w zakresie zrównoważonego rozwoju w imieniu swojej jednostki dominującej z państwa trzeciego. Obowiązek sporządzenia sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju nie spoczywa bezpośrednio na unijnej jednostce zależnej ani na unijnym oddziale. Oznacza to, że jednostka dominująca z państwa trzeciego może sporządzić sprawozdanie, które następnie zostanie opublikowane i udostępnione przez unijną jednostkę zależną lub unijny oddział w drodze dostarczenia go do unijnego rejestru przedsiębiorstw albo poprzez opublikowanie go na swojej stronie internetowej. Ewentualnie unijna jednostka zależna lub unijny oddział mogą sporządzić, opublikować i udostępnić sprawozdanie w imieniu swojej jednostki dominującej z państwa trzeciego.

- 43) **Czy każda unijna jednostka zależna lub każdy unijny oddział muszą opublikować sprawozdanie w zakresie zrównoważonego rozwoju zgodnie z art. 40a dyrektywy o rachunkowości? Czy też wystarczy, aby tylko jedna z unijnych jednostek zależnych lub jeden z unijnych oddziałów opublikowali sprawozdanie, a pozostałe jednostki lub oddziały po prostu podały link do tego sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju?**

W art. 40a dyrektywy o rachunkowości wprowadzono wymóg, aby jedna jednostka zależna lub jeden oddział w każdym państwie członkowskim ujawniali co najmniej jedno sprawozdanie w zakresie zrównoważonego rozwoju („Państwo członkowskie wymaga, aby jednostka zależna mająca siedzibę na jego terytorium [...]”). Aby uniknąć podwójnej sprawozdawczości jednostek zależnych i oddziałów tej samej jednostki z państwa trzeciego, państwa członkowskie mogą zezwolić jednej jednostce zależnej lub jednemu oddziałowi ustanowionym lub zlokalizowanym na ich terytorium na wypełnienie obowiązku określonego w art. 40a dyrektywy o rachunkowości przez podanie linku do sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju opublikowanego przez inną unijną jednostkę zależną lub inny unijny oddział jednostki z państwa trzeciego.

ESRS

- 44) **Które ESRS należy stosować do sporządzenia sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 40a dyrektywy o rachunkowości?**

Sprawozdanie w zakresie zrównoważonego rozwoju, o którym mowa w art. 40a dyrektywy o rachunkowości, musi zostać sporządzone zgodnie ze standardami sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, które mają zostać przyjęte na podstawie art. 40b dyrektywy o rachunkowości.

Na zasadzie odstępstwa w art. 40a ust. 2 akapit drugi dyrektywy o rachunkowości zezwala się na sporządzenie sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju zgodnie ze standardami sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju przyjętymi na podstawie art. 29b dyrektywy o rachunkowości (tj. ESRS) lub w sposób równoważny ze standardami sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju przyjętymi na podstawie art. 29b dyrektywy o rachunkowości, określony w decyzji Komisji w sprawie równoważności. Przepis ten należy interpretować w ten sposób, że jednostka dominująca z państwa trzeciego objęta zakresem stosowania art. 40a dyrektywy o rachunkowości może zdecydować się na opublikowanie skonsolidowanego oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 29a dyrektywy o rachunkowości (sporządzonego zgodnie ze standardami przyjętymi na podstawie art. 29b) zamiast publikowania sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju przez unijną jednostkę zależną lub unijny oddział na poziomie grupy na podstawie art. 40a dyrektywy o rachunkowości. W takim przypadku zastosowanie miałyby zwolnienia dla unijnej jednostki zależnej określone w art. 19a ust. 9 i art. 29a ust. 8 dyrektywy o rachunkowości.

- 45) **Co się stanie, jeżeli unijna jednostka zależna/unijny oddział nie zdołają zgromadzić wszystkich informacji niezbędnych do sporządzenia sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju?**

W przypadku gdy nie przekazano wszystkich wymaganych informacji, jednostka zależna lub oddział sporządzają, publikują i udostępniają sprawozdanie w zakresie zrównoważonego rozwoju zawierające wszystkie informacje będące w ich posiadaniu, uzyskane lub nabyte, oraz wydają oświadczenie, w którym wskazują, że jednostka z państwa trzeciego nie udostępniła niezbędnych informacji (art. 40a ust. 2 akapit czwarty dyrektywy o rachunkowości).

UJAWNIANIE INFORMACJI NA PODSTAWIE ART. 8 ROZPORZĄDZENIA W SPRAWIE SYSTEMATYKI

- 46) **Czy jednostki muszą uwzględnić informacje ujawniane na podstawie art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki w sprawozdaniu w zakresie zrównoważonego rozwoju sporządzonym na podstawie art. 40a dyrektywy o rachunkowości?**

Nie. Jednostki przekazujące informacje zgodnie z art. 40a dyrektywy o rachunkowości nie muszą uwzględniać informacji ujawnianych na podstawie art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki w sprawozdaniu w zakresie zrównoważonego rozwoju.

- 47) **Jeżeli jednostka dominująca z państwa trzeciego objęta zakresem stosowania art. 40a dyrektywy o rachunkowości zdecyduje się na sporządzenie i opublikowanie skonsolidowanego oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju sporządzonego zgodnie z ESRS zamiast sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju, czy ta jednostka dominująca z państwa trzeciego ma obowiązek zgłaszania informacji ujawnianych na podstawie art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki?**

Jednostka dominująca z państwa trzeciego objęta zakresem stosowania art. 40a dyrektywy o rachunkowości, która zdecyduje się na opublikowanie skonsolidowanego oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju sporządzonego zgodnie z ESRS zamiast sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju, nie jest zobowiązana do zgłaszania informacji na podstawie art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki.

Aby jednak unijne jednostki zależne tej jednostki dominującej z państwa trzeciego mogły zostać zwolnione z mających do nich zastosowanie wymogów dotyczących sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 19a/29a dyrektywy o rachunkowości (w przypadku gdy te unijne jednostki zależne podlegają wymogom dotyczącym sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju na mocy art. 19a/29a dyrektywy o rachunkowości), informacje ujawniane na podstawie art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki dotyczące działalności prowadzonej przez te unijne jednostki zależne muszą zostać uwzględnione w ich własnym sprawozdaniu z działalności lub w skonsolidowanej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju prowadzonej przez jednostkę dominującą z państwa trzeciego ⁽⁸⁷⁾.

ZASADY DOTYCZĄCE ZWOLNIEŃ

48) Czy unijne jednostki zależne objęte zakresem stosowania art. 40a dyrektywy o rachunkowości mogą korzystać z systemu zwolnień przewidzianego w art. 19a ust. 9 i art. 29 ust. 8 dyrektywy o rachunkowości?

Oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju sporządzone zgodnie z art. 19a/29a dyrektywy o rachunkowości oraz sprawozdanie w zakresie zrównoważonego rozwoju sporządzone zgodnie z art. 40a dyrektywy o rachunkowości mają inną treść i funkcjonują w ramach odrębnych systemów.

W związku z tym unijna jednostka zależna publikująca sprawozdanie w zakresie zrównoważonego rozwoju na poziomie grupy swojej jednostki dominującej z państwa trzeciego zgodnie z przepisami art. 40a nie zwalnia samej unijnej jednostki zależnej ani swoich własnych jednostek zależnych z wypełniania obowiązków sprawozdawczych określonych w art. 19a lub 29a.

Jednostka dominująca z państwa trzeciego objęta zakresem stosowania art. 40a może jednak zdecydować się na opublikowanie skonsolidowanego oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 29a (sporządzonego zgodnie ze standardami sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju przyjętymi na podstawie art. 29b lub w sposób równoważny z tymi standardami sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju) zamiast publikowania sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju przez unijną jednostkę zależną lub unijny oddział na poziomie grupy na podstawie art. 40a. W takim przypadku unijna jednostka zależna jest zwolniona z obowiązku publikowania sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 40a, pod warunkiem że spełnione są warunki określone w art. 19a ust. 9 i art. 29a ust. 8.

JĘZYK I FORMAT

49) W jakim języku należy opublikować sprawozdanie w zakresie zrównoważonego rozwoju?

System językowy sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju jest określony przez każde państwo członkowskie zgodnie z art. 21 dyrektywy w sprawie prawa spółek.

50) Jakie są wymogi dotyczące formatu sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju, które należy przedstawić zgodnie z art. 40a dyrektywy o rachunkowości?

Dyrektywa o rachunkowości nie wymaga specjalnego formatu publikacji sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju. Art. 33a – wprowadzony dyrektywą (UE) 2023/2864 w odniesieniu do działania europejskiego pojedynczego punktu dostępu (dyrektywa zbiorcza w sprawie ESAP) ⁽⁸⁸⁾ – zobowiązuje jednak jednostki zależne i oddziały objęte zakresem stosowania art. 40a do przedłożenia organowi zbierającemu dane wyznaczonemu przez państwo członkowskie sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju w formacie umożliwiającym ekstrakcję danych wraz z odpowiednimi towarzyszącymi metadanymi ⁽⁸⁹⁾. Komisja jest również uprawniona do przyjmowania środków wykonawczych w celu określenia dalszych metadanych, które mają towarzyszyć sprawozdaniu w zakresie zrównoważonego rozwoju, oraz w celu wprowadzenia wymogu formatu nadającego się do odczytu maszynowego.

PUBLIKACJA

51) Kiedy jednostki/oddziały powinny publikować sprawozdanie w zakresie zrównoważonego rozwoju?

⁽⁸⁷⁾ Art. 19a ust. 9 akapit drugi lit. c) i art. 29a ust. 8 akapit drugi lit. c) dyrektywy o rachunkowości.

⁽⁸⁸⁾ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2023/2864 z dnia 13 grudnia 2023 r. zmieniająca niektóre dyrektywy w odniesieniu do ustanowienia i działania europejskiego pojedynczego punktu dostępu (Dz.U. L, 2023/2864, 20.12.2023, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj>).

⁽⁸⁹⁾ Art. 33a dyrektywy o rachunkowości zmieniony pakietem w zakresie ESAP.

Zgodnie z art. 40d ust. 1 dyrektywy o rachunkowości jednostki zależne i oddziały, o których mowa w art. 40a ust. 1 dyrektywy o rachunkowości, muszą opublikować sprawozdanie w zakresie zrównoważonego rozwoju – wraz z opinią atestacyjną oraz, w stosownych przypadkach, wraz z oświadczeniem, o którym mowa w art. 40a ust. 2 akapit czwarty dyrektywy o rachunkowości – w terminie 12 miesięcy od dnia bilansowego roku obrotowego, za który sporządzono sprawozdanie.

NADZÓR

52) **Które organy są odpowiedzialne za nadzorowanie zgodności z wymogami dotyczącymi sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju?**

W CSRD nie wprowadzono żadnych zmian do już istniejącego systemu sankcji ustanowionego w dyrektywie o rachunkowości, który wymaga od państw członkowskich wprowadzenia skutecznych, proporcjonalnych i odstraszących sankcji za nieprzestrzeganie przez jednostki wymogów określonych w dyrektywie o rachunkowości⁽⁹⁰⁾. Przestrzeganie przez jednostki wymogów dotyczących sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju podlega zatem krajowemu systemowi sankcji obowiązującemu w odniesieniu do sprawozdań z działalności jednostek podlegających dyrektywie o rachunkowości. W każdym przypadku sprawozdanie w zakresie zrównoważonego rozwoju musi zawsze podlegać atestacji przez dostawcę usług atestacyjnych zgodnie z art. 40a ust. 3 dyrektywy o rachunkowości⁽⁹¹⁾.

SEKCJA V

CZĘSTO ZADAWANE PYTANIA (FAQ) DOTYCZĄCE ATESTACJI SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU

ZATWIERDZANIE BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRM AUDYTORSKICH

53) **Czy osoby fizyczne, które przeprowadzają badania ustawowe w imieniu firmy audytorskiej, muszą spełniać warunki określone w art. 4 i art. 6–12 dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych, w tym dodatkowe szczegółowe wymogi określone w art. 7 ust. 2, art. 8 ust. 3, art. 10 ust. 1 akapit drugi i art. 14 ust. 2 akapit czwarty dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych? Czy osoby fizyczne dysponujące prawem głosu w firmie audytorskiej muszą spełniać także warunki określone w art. 4 i art. 6–12 dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych, w tym dodatkowe szczegółowe wymogi określone w art. 7 ust. 2, art. 8 ust. 3, art. 10 ust. 1 akapit drugi i art. 14 ust. 2 akapit czwarty dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych, nawet jeśli firma audytorska nie planuje świadczyć usług atestacyjnych w obszarze sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju? Co z wymogami dla osób fizycznych wchodzących w skład organu administrującego lub zarządzającego firmy audytorskiej?**

Art. 3 dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych – regulujący zatwierdzenie biegłych rewidentów i firm audytorskich – stanowi, że właściwe organy mogą zatwierdzać biegłych rewidentów i firmy audytorskie tylko wtedy, gdy spełnione są określone warunki.

Warunki zatwierdzenia biegłych rewidentów, o których mowa w art. 3 ust. 3 dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych, odnoszą się do art. 4 i art. 6–10 dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych, natomiast warunki zatwierdzenia firm audytorskich, o których mowa w art. 3 ust. 4 dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych, odnoszą się do art. 4 i art. 6–12 dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych.

Bzmienie art. 4 dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych obejmujące nieposzlakowaną opinię jest wystarczająco szerokie, aby mieć również zastosowanie do atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, natomiast art. 6–12 dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych zostały zmienione, aby miały bezpośrednie zastosowanie do atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.

⁽⁹⁰⁾ Art. 51 dyrektywy o rachunkowości: „Państwa członkowskie przewidują sankcje mające zastosowanie w przypadku naruszenia przepisów krajowych przyjętych zgodnie z niniejszą dyrektywą oraz podejmują wszelkie niezbędne środki w celu zapewnienia ich wykonania. Przewidziane sankcje są skuteczne, proporcjonalne i odstrasżające”.

⁽⁹¹⁾ Art. 40a ust. 3 akapit pierwszy: „Państwa członkowskie wymagają, aby sprawozdanie w sprawie zrównoważonego rozwoju [...] było publikowane wraz z opinią atestacyjną wydaną przez co najmniej jedną osobę lub firmę upoważnioną do wydawania opinii na temat sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju na mocy prawa krajowego jednostki z państwa trzeciego lub państwa członkowskiego”.

W przypadku gdy biegły rewident lub firma audytorska chcą uzyskać zatwierdzenie w celu świadczenia usług atestacyjnych w obszarze sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, będą musieli spełnić wszystkie odpowiednie wymogi prawa krajowego transponującego dyrektywę w sprawie badania sprawozdań finansowych w odniesieniu do atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, w tym wymogi, o których mowa w art. 3 ust. 4 dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych. Zgodność z wymogami atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju nie jest obowiązkowa w przypadku zatwierdzenia, na podstawie art. 3 dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych, biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej, którzy nie świadczą usług atestacyjnych w obszarze sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.

54) Jakie są wymogi dotyczące zatwierdzania biegłych rewidentów planujących świadczyć usługi atestacji w zakresie zrównoważonego rozwoju, którzy zostali zatwierdzeni przed dniem 1 stycznia 2024 r. lub którzy na dzień 1 stycznia 2024 r. przechodzili proces zatwierdzenia?

Aby biegli rewidentzi mogli świadczyć usługi atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, muszą oni zostać zatwierdzeni, a następnie muszą spełnić dodatkowe wymogi w zakresie zrównoważonego rozwoju.

Dokładniej rzecz ujmując, na podstawie art. 14a akapit trzeci dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych biegli rewidentzi zatwierdzeni przed dniem 1 stycznia 2026 r. – którzy zostali zatwierdzeni przed dniem 1 stycznia 2024 r. albo którzy na dzień 1 stycznia 2024 r. przechodzili proces zatwierdzenia – którzy chcą przeprowadzać również atestację w zakresie zrównoważonego rozwoju, nie muszą spełniać wymogów określonych w art. 7 ust. 2, art. 8 ust. 3, art. 10 ust. 1 akapit drugi i art. 14 ust. 2 akapit czwarty dyrektywy o rachunkowości, ale w dalszym ciągu muszą zdobyć niezbędną wiedzę w drodze kształcenia ustawicznego.

55) Czy biegli rewidentzi zatwierdzeni przed dniem 1 stycznia 2026 r. mogą ubiegać się o zatwierdzenie do celów atestacji w zakresie zrównoważonego rozwoju na czas nieokreślony? Jakie wymogi miałyby zastosowanie do ich zatwierdzenia?

Zgodnie z art. 14a akapit trzeci dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych biegli rewidentzi zatwierdzeni przed dniem 1 stycznia 2026 r., którzy chcą przeprowadzić atestację sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, muszą zdobyć niezbędną wiedzę na temat sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju i atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, w tym zagadnień wymienionych w art. 8 ust. 3 dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych, w drodze kształcenia ustawicznego, o którym mowa w art. 13 dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych. W art. 14a dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych nie wprowadzono wymogu przeprowadzenia dodatkowych egzaminów ani zdobycia tej wiedzy przed uzyskaniem zatwierdzenia. W dyrektywie w sprawie badania sprawozdań finansowych nie określono terminów, w których biegli rewidentzi zatwierdzeni przed dniem 1 stycznia 2026 r. mogą składać wnioski o przeprowadzenie atestacji w zakresie zrównoważonego rozwoju zgodnie z tymi wymogami.

56) Czy trzyletnie szkolenie praktyczne wymagane na mocy art. 10 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych musi obejmować osiem miesięcy szkolenia praktycznego w dziedzinie atestacji w zakresie zrównoważonego rozwoju, czy też szkolenie to będzie musiało zostać przedłużone o kolejne osiem miesięcy, aby biegły rewident lub praktykant mogli zostać zatwierdzeni również do przeprowadzania atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju?

Aby biegły rewident lub praktykant mogli zostać zatwierdzeni również w celu przeprowadzania atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, trzyletnie szkolenie praktyczne wymagane na mocy art. 10 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych będzie musiało obejmować trwające osiem miesięcy szkolenie praktyczne w zakresie atestacji rocznej i skonsolidowanej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju lub innych usług związanych ze zrównoważonym rozwojem.

Biegły rewident lub praktykant, którzy ukończyli już trzyletnie szkolenie praktyczne w momencie ubiegania się o zatwierdzenie umożliwiające im przeprowadzanie atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, będą musieli odbyć dodatkowe, trwające osiem miesięcy szkolenie praktyczne w zakresie atestacji rocznej i skonsolidowanej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju lub innych usług związanych ze zrównoważonym rozwojem.

Przepisy art. 14a akapit pierwszy i drugi dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych zwalniają z tego wymogu następujące kategorie specjalistów: biegłych rewidentów zatwierdzonych lub uznanych do celów przeprowadzania badań ustawowych przed dniem 1 stycznia 2024 r. oraz osoby, które na dzień 1 stycznia 2024 r. są w trakcie przechodzenia procesu zatwierdzenia, pod warunkiem że ukończą ten proces do dnia 1 stycznia 2026 r. Zgodnie z art. 14a akapit trzeci dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych specjaliści ci nadal będą musieli zdobyć niezbędną wiedzę w drodze kształcenia ustawicznego.

- 57) Zgodnie z art. 10 ust. 1 akapit drugi dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych, aby biegły rewident lub praktykant mogli zostać zatwierdzeni również do przeprowadzania atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, co najmniej osiem miesięcy szkolenia praktycznego, o którym mowa w akapicie pierwszym, musi dotyczyć atestacji rocznej i skonsolidowanej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju lub innych usług związanych ze zrównoważonym rozwojem. Jak należy prawidłowo interpretować wyrażenie „inne usługi związane ze zrównoważonym rozwojem”?

„Inne usługi związane ze zrównoważonym rozwojem” należy rozumieć jako usługi związane z sprawozdawczością w zakresie zrównoważonego rozwoju inne niż usługi atestacyjne. Mogą one obejmować na przykład usługi konsultingowe dotyczące sprawozdań w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz sporządzanie sprawozdań w zakresie zrównoważonego rozwoju.

- 58) Czy biegły rewident zatwierdzony do celów przeprowadzania badań ustawowych przed dniem 1 stycznia 2024 r. w państwie członkowskim A może zostać zatwierdzony do celów przeprowadzania atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju w państwie członkowskim B, mimo że nie został on zatwierdzony do celów przeprowadzania atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju w państwie członkowskim A? Czy w przypadku rejestracji w państwie członkowskim B ten biegły rewident musi być zarejestrowany jako biegły rewident i dostawca usług atestacyjnych, czy też może on być zarejestrowany wyłącznie jako dostawca usług atestacyjnych?

Do celów rejestracji w państwie członkowskim B biegły rewident musi zostać zatwierdzony jako biegły rewident w tym państwie członkowskim (zob. art. 3 ust. 1 i art. 14 ust. 1 dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych). Jeżeli tak jest i biegły rewident chce zostać zarejestrowany jako dostawca usług atestacyjnych, system przejściowy określony w art. 14a dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych będzie miał zastosowanie w państwie członkowskim B (zob. również FAQ 54). Zatwierdzenie jako dostawca usług atestacyjnych w państwie członkowskim A nie jest wymagane.

- 59) Biegły rewident zatwierdzony do celów przeprowadzania badań ustawowych po dniu 1 stycznia 2024 r. w państwie członkowskim A, który jest również zatwierdzony do celów przeprowadzania atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju w tym państwie członkowskim, chce zostać zarejestrowany w państwie członkowskim B. Czy w takim przypadku biegły rewident musi być zarejestrowany w państwie członkowskim B jako biegły rewident i dostawca usług atestacyjnych, czy też może on być zarejestrowany wyłącznie jako dostawca usług atestacyjnych?

Biegły rewident powinien być zarejestrowany jako biegły rewident i dostawca usług atestacyjnych w państwie członkowskim B. Jedynymi podmiotami, które mogą być zarejestrowane jako dostawcy usług atestacyjnych, nie będąc biegłymi rewidentami, są niezależni dostawcy usług atestacyjnych.

AKREDYTACJA I ZATWIERDZANIE NIEZALEŻNYCH DOSTAWCÓW USŁUGI ATESTACYJNYCH

- 60) Czy osoby fizyczne mogą zostać akredytowane jako niezależni dostawcy usług atestacyjnych?

Tak. W art. 2 pkt 23 dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych i w art. 2 pkt 20 dyrektywy o rachunkowości zdefiniowano niezależnego dostawcę usług atestacyjnych jako „jednostkę oceniającą zgodność, akredytowaną zgodnie z rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 765/2008 do określonych czynności z zakresu oceny zgodności, o których mowa w art. 34 ust. 1 akapit drugi lit. aa) dyrektywy 2013/34/UE”. Jednostkę oceniającą zgodność zdefiniowano również w rozporządzeniu (WE) nr 765/2008 jako jednostkę, „która wykonuje czynności z zakresu oceny zgodności, w tym wzorcowanie, badanie, certyfikację i inspekcję”.

Chociaż rozporządzenie (WE) nr 765/2008 odnosi się wyłącznie do akredytacji jednostek, należy przypomnieć, że niezależni dostawcy usług atestacyjnych nie wchodzi w przewidziany zakres tego rozporządzenia. Termin „jednostka” należy interpretować jako obejmujący osoby fizyczne w celu zapewnienia równych warunków działania dla niezależnych dostawców usług atestacyjnych i biegłych rewidentów.

- 61) Niezależni dostawcy usług atestacyjnych mający siedzibę w państwie członkowskim mogą przeprowadzać atestację sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju na terytorium danego państwa członkowskiego, pod warunkiem że podlegają wymogom równoważnym z wymogami określonymi w dyrektywie w sprawie badania sprawozdań finansowych. Czy równoważność wymogów musi obejmować również art. 3a dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych?

Zgodnie z art. 34 ust. 4 dyrektywy o rachunkowości niezależni dostawcy usług atestacyjnych muszą spełniać wymogi równoważne z wymogami określonymi w dyrektywie w sprawie badania sprawozdań finansowych, aby móc przeprowadzać atestację w zakresie zrównoważonego rozwoju. Wymogi te obejmują niewyczerpujący wykaz określony w art. 34 ust. 4 dyrektywy o rachunkowości oraz ocenę równoważności z atestacją sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju zdefiniowaną w art. 2 pkt 22 dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych.

Aby zapewnić równe warunki działania dla niezależnych dostawców usług atestacyjnych i biegłych rewidentów, niezależni dostawcy usług atestacyjnych powinni również spełniać wymogi rejestracji równoważne z wymogami określonymi w art. 3a dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych.

AKREDYTOWANA NIEZALEŻNA OSOBA TRZECIA

62) Czym jest „akredytowana niezależna strona trzecia”, o której mowa w art. 34 ust. 6 dyrektywy o rachunkowości i art. 37 ust. 3 dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych?

Motyw 63 CSRD stanowi, że „[p]aństwa członkowskie zapewniają, aby w przypadku gdy prawo Unii wymaga od jednostki weryfikacji elementów jej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju przez akredytowaną niezależną osobę trzecią, sprawozdanie akredytowanej niezależnej osoby trzeciej było udostępniane jako załącznik do sprawozdania z działalności lub za pomocą jakichkolwiek innych publicznie dostępnych środków. Takie udostępnienie tego sprawozdania nie powinno przesądzać o wyniku wydania opinii atestacyjnej, w odniesieniu do której weryfikacja przez osobę trzecią powinna pozostać niezależna. Nie powinno to pociągać za sobą powielania prac między biegłym rewidentem lub niezależnym dostawcą usług atestacyjnych, który wydaje opinię atestacyjną, a akredytowaną niezależną osobą trzecią”.

„Akredytowana niezależna osoba trzecia” oznacza podmiot, zazwyczaj eksperta innego niż biegły rewident lub niezależny dostawca usług atestacyjnych, który wydaje opinię atestacyjną na temat oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju i który może zweryfikować części sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, takie jak emisje gazów cieplarnianych. Przepisy CSRD wymagają przejrzystości w odniesieniu do wyników prac tego podmiotu oraz niepowielania prac biegłych rewidentów/niezależnych dostawców usług atestacyjnych ⁽⁹²⁾.

NIEZALEŻNI DOSTAWCY USŁUG ATESTACYJNYCH

63) Czy niezależny dostawca usług atestacyjnych mający siedzibę na terytorium innego państwa członkowskiego będzie mógł wykonywać zadania w państwie członkowskim, które nie zezwala niezależnym dostawcom usług atestacyjnych na przeprowadzanie atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju na jego terytorium?

Nie. Niezależny dostawca usług atestacyjnych mający siedzibę na terytorium innego państwa członkowskiego nie będzie mógł przeprowadzać atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju w państwie członkowskim, które nie zezwala niezależnym dostawcom usług atestacyjnych na przeprowadzanie atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju na jego terytorium.

Zgodnie z art. 34 ust. 4 akapit pierwszy dyrektywy o rachunkowości państwa członkowskie mogą zezwolić niezależnym dostawcom usług atestacyjnych mającym siedzibę na ich terytorium na wydawanie opinii atestacyjnych dotyczących sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, pod warunkiem że ci niezależni dostawcy usług atestacyjnych podlegają wymogom równoważnym z wymogami określonymi w dyrektywie w sprawie badania sprawozdań finansowych w odniesieniu do biegłych rewidentów przeprowadzających atestację sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. Zgodnie z art. 34 ust. 5 akapit pierwszy dyrektywy o rachunkowości tylko państwa członkowskie, które skorzystały z tej możliwości, mogą zezwolić niezależnym dostawcom usług atestacyjnych mającym siedzibę w innym państwie członkowskim na przeprowadzanie atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju na ich terytorium.

64) Jeżeli niezależny dostawca usług atestacyjnych ma siedzibę w innym państwie członkowskim, kto będzie miał uprawnienia do nadzorowania pracy niezależnego dostawcy usług atestacyjnych?

W przypadku gdy niezależny dostawca usług atestacyjnych przeprowadza atestację sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju na terytorium innego państwa członkowskiego (przyjmujące państwo członkowskie), za nadzorowanie pracy niezależnego dostawcy usług atestacyjnych powinno odpowiadać państwo członkowskie, w którym niezależny dostawca usług atestacyjnych ma siedzibę (państwo członkowskie pochodzenia), chyba że przyjmujące państwo członkowskie postanowi nadzorować atestację sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju prowadzoną na jego terytorium przez niezależnych dostawców usług atestacyjnych ⁽⁹³⁾. Jeżeli przyjmujące państwo członkowskie postanowi nadzorować atestację sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju prowadzoną na jego terytorium przez niezależnych dostawców usług atestacyjnych zarejestrowanych w innym państwie członkowskim, przyjmujące państwo członkowskie: (i) nie nakłada na takich niezależnych dostawców usług atestacyjnych bardziej rygorystycznych wymogów ani większej odpowiedzialności niż te, które są wymagane na mocy przepisów krajowych do celów atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do niezależnych dostawców usług atestacyjnych lub biegłych rewidentów mających siedzibę w tym przyjmującym państwie członkowskim; oraz (ii) informuje inne państwa członkowskie o swojej decyzji o nadzorowaniu atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju prowadzonej przez niezależnych dostawców usług atestacyjnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich.

⁽⁹²⁾ Art. 34 ust. 6 dyrektywy o rachunkowości i art. 37 ust. 3 akapit drugi dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych.

⁽⁹³⁾ Art. 34 ust. 5 dyrektywy o rachunkowości.

- 65) **Czy po tym, jak państwo członkowskie zezwoliło na to, aby niezależni dostawcy usług atestacyjnych mieli siedzibę na jego terytorium, jednostki krajowe są automatycznie uprawnione do korzystania z usług niezależnych dostawców usług atestacyjnych do celów przeprowadzania atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju?**

Tak, jednostki będą mogły korzystać z usług niezależnych dostawców usług atestacyjnych do celów atestacji ich oświadczeń dotyczących zrównoważonego rozwoju, gdy państwo członkowskie zezwoli niezależnym dostawcom usług atestacyjnych na przeprowadzanie atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.

DOSTAWCY USŁUG ATESTACYJNYCH Z PAŃSTW TRZECICH

- 66) **Czy niezależni dostawcy usług atestacyjnych z państw trzecich mogą przeprowadzać atestację w zakresie zrównoważonego rozwoju w Unii?**

Zgodnie z art. 34 ust. 4 dyrektywy o rachunkowości niezależni dostawcy usług atestacyjnych mający siedzibę na terytorium państwa członkowskiego mogą być uprawnieni do przeprowadzania atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.

Zgodnie z definicją niezależnego dostawcy usług atestacyjnych zawartą w art. 2 pkt 23 dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych i art. 2 pkt 20 dyrektywy o rachunkowości niezależny dostawca usług atestacyjnych musi zostać akredytowany zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 765/2008. Chociaż rozporządzenie to odnosi się wyłącznie do akredytacji jednostek mających siedzibę na terytorium państwa członkowskiego, należy przypomnieć, że niezależni dostawcy usług atestacyjnych nie wchodzą w przewidziany zakres tego rozporządzenia. Niezależni dostawcy usług atestacyjnych świadczą usługi atestacyjne w obszarze sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. W związku z tym system zatwierdzania niezależnych dostawców usług atestacyjnych należy interpretować w świetle zobowiązań państw członkowskich w zakresie GATS (Układ ogólny w sprawie handlu usługami Światowej Organizacji Handlu) oraz umów dwustronnych Unii. Tak więc w kontekście niezależnych dostawców usług atestacyjnych rozporządzenie (WE) nr 765/2008 należy interpretować w taki sposób, że niezależni dostawcy usług atestacyjnych z państw trzecich są uprawnieni do przeprowadzania atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju zgodnie ze zobowiązaniami państw członkowskich.

POUFNOŚĆ

- 67) **Czy wymogi poufności określone w art. 23 dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych mają również zastosowanie do specjalistów dokonujących atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju?**

Tak. Wymogi poufności określone w art. 23 dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych mają również zastosowanie do specjalistów dokonujących atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. W przypadku gdy państwo członkowskie zezwoliło niezależnemu dostawcy usług atestacyjnych lub biegłemu rewidentowi innemu niż ten, który bada sprawozdania finansowe, na przeprowadzanie atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, ci dostawcy usług atestacyjnych powinni mieć możliwość wymiany informacji w celu odpowiedniej koordynacji.

USŁUGI ATESTACYJNE

- 68) **Co oznacza termin „analiza w zakresie zrównoważonego rozwoju” użyty w art. 8 ust. 3 lit. b) dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych?**

Termin „analiza w zakresie zrównoważonego rozwoju” został użyty równoległe do „analizy finansowej”, która jest terminem stosowanym w dyrektywie w sprawie badania sprawozdań finansowych w odniesieniu do biegłych rewidentów. Podczas gdy „analiza finansowa” odnosi się do oceny zdolności utrzymania się na rynku, stabilności i rentowności przedsiębiorstwa, przedsiębiorstwa będącego jednostką zależną lub projektu, „analizę w zakresie zrównoważonego rozwoju” należy uznać za ocenę kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem mających wpływ na przedsiębiorstwo oraz kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, na które przedsiębiorstwo może mieć wpływ.

WYNAGRODZENIE

- 69) **Czy za naruszenie art. 25 dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych należałoby uznać obniżenie wynagrodzenia za atestację sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju w przypadku, gdy ten sam biegły rewident przeprowadza również badanie ustawowe?**

W art. 25 dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych zobowiązano państwa członkowskie do zapewnienia, aby wynagrodzenie za badania ustawowe i atestację sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju nie było uzależnione od świadczenia „dodatkových usług” na rzecz badanej jednostki, które to usługi powinny być z założenia „usługami innymi niż badanie ustawowe i atestacja sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju”, ani kształtowane przez świadczenie takich usług. Przepisy tego artykułu nie regulują związku między wynagrodzeniem za badania ustawowe a wynagrodzeniem za atestację sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.

ATESTACJA OŚWIADCZENIA DOTYCZĄCEGO ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU SPORZĄDZONEGO ZGODNIE Z ART. 19a I 29a DYREKTYWY O RACHUNKOWOŚCI

70) **Na jaki temat dostawca usług atestacyjnych powinien wydać opinię zgodnie z art. 34 ust. 1 dyrektywy o rachunkowości?**

Zgodnie z art. 34 ust. 1 akapit drugi lit. aa) dyrektywy o rachunkowości każda jednostka podlegająca sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości musi uzyskać opinię atestacyjną na temat jej oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju.

Ta opinia atestacyjna musi zostać wydana na podstawie usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność w odniesieniu do zgodności oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju z następującymi wymogami:

- wymogami dotyczącymi sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju określonymi w dyrektywie o rachunkowości (w tym zgodności sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju z ESRS przyjętymi na podstawie art. 29b/29c dyrektywy o rachunkowości, procesu przeprowadzonego przez jednostkę w celu identyfikacji informacji zgłaszanych zgodnie z tymi ESRS, tj. procesu oceny podwójnej istotności, oraz zgodności z wymogiem znakowania sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju zgodnie z art. 29d dyrektywy o rachunkowości); oraz
- wymogami dotyczącymi sprawozdawczości określonymi w art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki.

Od dostawców usług atestacyjnych oczekuje się zastosowania procedur, które umożliwią im stwierdzenie, że nie dowiedzieli się o niczym, co pozwoliłoby im sądzić, iż informacje zawarte w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju nie zostały rzetelnie przedstawione we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z ESRS przyjętymi przez Unię oraz że nie są one zgodne z wymogami prawnymi dotyczącymi znakowania informacji na temat zrównoważonego rozwoju (tj. znakowania cyfrowego) oraz z wymogami prawnymi określonymi w art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki.

Pierwsza część stwierdzenia odnosząca się do rzetelnej prezentacji we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z ESRS zawiera opinię na temat tego, czy:

- oświadczenie jednostki dotyczące zrównoważonego rozwoju, w tym proces identyfikacji zgłaszanych informacji (tj. proces oceny podwójnej istotności), jest zgodne z ESRS; oraz
- czy wynik tego procesu doprowadził do ujawnienia wszystkich istotnych wpływów, ryzyk i szans jednostki związanych ze zrównoważonym rozwojem zgodnie z ESRS.

71) **Zgodnie z pkt 121 ESRS 1 (Wymogi ogólne) jednostka może włączyć informacje do swojego oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju przez odniesienie do swojego sprawozdania sporządzonego zgodnie z rozporządzeniem (UE) nr 1221/2009 w sprawie systemu ekozarządzania i audytu UE (EMAS). Postanowienie to podlega warunkom określonym w pkt 120, w tym wymaga się w nim, aby informacje włączone przez odniesienie podlegały co najmniej takiemu samemu poziomowi gwarancji jak oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju. Czy sprawozdanie jednostki sporządzone zgodnie z rozporządzeniem (UE) nr 1221/2009 w sprawie systemu ekozarządzania i audytu UE (EMAS) podlega co najmniej takiemu samemu poziomowi gwarancji jak oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju?**

Zgodnie z art. 34 ust. 1 akapit drugi lit. aa) dyrektywy o rachunkowości każda jednostka podlegająca sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości musi uzyskać opinię atestacyjną na podstawie usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność. Sprawozdanie jednostki sporządzone zgodnie z rozporządzeniem (UE) nr 1221/2009 w sprawie systemu ekozarządzania i audytu UE (EMAS) podlega walidacji przeprowadzanej przez weryfikatora środowiskowego, a walidację tę można uznać za dającą co najmniej taki sam poziom gwarancji jak wymóg uzyskania atestacji dającej ograniczoną pewność przewidziany w CSRD.

72) **W przypadku gdy badanie sprawozdań finansowych i atestację oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju przeprowadzają dwaj różni biegli rewidenci, który z nich powinien wydać opinię na temat tego, czy sprawozdanie z działalności jest spójne ze sprawozdaniem finansowym?**

Zgodnie z art. 34 ust. 1 akapit drugi lit. a) pkt (i) dyrektywy o rachunkowości biegły rewident lub firma audytorska przeprowadzający badanie ustawowe sprawozdania finansowego muszą wyrazić opinię na temat tego, czy sprawozdanie z działalności jest spójne ze sprawozdaniem finansowym za ten sam rok obrotowy. W przypadku gdy biegły rewident lub firma audytorska odpowiedzialni za wyrażenie opinii atestacyjnej na temat sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju są inni niż biegły rewident lub firma audytorska przeprowadzający badanie ustawowe sprawozdania finansowego, za wydanie opinii na temat spójności sprawozdania z działalnością i sprawozdania finansowego za ten sam rok obrotowy odpowiedzialni pozostają biegły rewident lub firma audytorska odpowiedzialni za badanie sprawozdania finansowego.

73) W którym dokumencie należy zamieścić opinię atestacyjną?

W sprawozdaniu z atestacji ⁽⁹⁴⁾. Jeżeli opinię atestacyjną wydaje ten sam biegły rewident, który przeprowadza badanie sprawozdań finansowych, państwa członkowskie mogą zezwolić biegłym rewidentom na zamieszczenie tej opinii jako oddzielnej sekcji sprawozdania z badania.

74) W jaki sposób należy publikować sprawozdanie z atestacji? Czy istnieją jakiegokolwiek wymogi dotyczące formatu sprawozdania z atestacji?

Prawo Unii nie wymaga obecnie stosowania specjalnego formatu sprawozdania z badania ani jego podpisu. W art. 33a dyrektywy o rachunkowości zmienionej pakietem w zakresie ESAP wprowadzono jednak wymóg, aby jednostki przedkładały sprawozdanie z atestacji właściwemu organowi zbierającemu dane w ramach ESAP w momencie jego podania do wiadomości publicznej oraz stosowały format umożliwiający ekstrakcję danych (lub format nadający się do odczytu maszynowego, jeżeli wymaga tego prawo Unii lub prawo krajowe) wraz z odpowiednimi towarzyszącymi metadanymi. Komisja jest również uprawniona do przyjmowania środków wykonawczych w celu określenia dalszych metadanych, które mają towarzyszyć sprawozdaniu z atestacji, oraz w celu wprowadzenia wymogu formatu nadającego się do odczytu maszynowego.

75) Jakie standardy atestacji oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju powinni stosować dostawcy usług atestacyjnych do czasu przyjęcia standardów atestacji przez Komisję Europejską?

Zgodnie z art. 26 ust. 1 akapit drugi dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych państwa członkowskie mogą stosować krajowe standardy, procedury lub wymogi dotyczące badania, dopóki Komisja nie przyjmie międzynarodowego standardu badania obejmującego tę samą kwestię.

Biorąc pod uwagę jakościowe cechy informacji wymaganych zgodnie z ESRS 1 (rozdział 2 i dodatek B: przydatność i wierne odzwierciedlenie, a także porównywalność, sprawdzalność i zrozumiałość) oraz aby uniknąć fragmentacji i zapewnić jak największą spójność praktyk w tym okresie przejściowym do czasu przyjęcia unijnych standardów atestacji, Komisja zwróciła się do Komitetu Europejskich Organów Nadzoru Audytowego (KEONA) o opracowanie w 2024 r. niewiążących wytycznych dla biegłych rewidentów i innych dostawców usług atestacyjnych.

76) Czy państwa członkowskie mogłyby zezwolić jednostkom podlegającym wymogom przewidzianym w CSRD na dobrowolne przydzielenie obowiązku wydania opinii na podstawie mieszanej formy atestacji (tj. atestacji dającej ograniczoną pewność w odniesieniu do aspektów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz atestacji dającej wystarczającą pewność w odniesieniu do innych aspektów sprawozdawczości – na przykład w odniesieniu do konkretnych kluczowych wskaźników wyników)?

Zgodnie z art. 34 ust. 1 akapit drugi lit. aa) dyrektywy o rachunkowości opinia atestacyjna dotycząca sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju musi opierać się na usłudze atestacyjnej dającej ograniczoną pewność ⁽⁹⁵⁾. Biorąc pod uwagę to, że usługa atestacyjna dająca wystarczającą pewność zapewnia wyższy poziom gwarancji w porównaniu z usługą atestacyjną dającą ograniczoną pewność, CSRD nie uniemożliwia jednostce podjęcia dobrowolnej decyzji o wystąpieniu o opinię w oparciu o atestację dającą wystarczającą pewność w odniesieniu do całej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju lub jej części. Decyzję tę podejmowałaby jednostka, a nie dostawca usług atestacyjnych.

⁽⁹⁴⁾ Art. 28a dyrektywy w sprawie badań sprawozdań finansowych.

⁽⁹⁵⁾ Na mocy art. 26a dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych Komisja jest uprawniona do przyjmowania standardów atestacji w zakresie zrównoważonego rozwoju dającej ograniczoną pewność do dnia 1 października 2026 r. Komisja jest również uprawniona do przyjmowania standardów atestacji w zakresie zrównoważonego rozwoju dającej wystarczającą pewność do dnia 1 października 2028 r., po dokonaniu oceny, czy biegli rewidentzi i jednostki są w stanie zagwarantować wystarczającą pewność.

- 77) **Czy jednostki, które dobrowolnie zgłaszają informacje na temat zrównoważonego rozwoju zgodnie z ESRS (takie jak MSP nieposiadające papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na unijnym rynku regulowanym), są zobowiązane do poddania tych informacji atestacji?**

CSRD nie reguluje sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju prowadzonej na zasadzie dobrowolności. Jednostka dobrowolnie prowadząca sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju nie jest zatem zobowiązana do poddania atestacji swoich informacji na temat zrównoważonego rozwoju.

USŁUGI INNE NIŻ ATESTACYJNE

- 78) **Jakie są ograniczenia usług innych niż badanie sprawozdań finansowych w przypadku, gdy biegły rewident świadczy usługi atestacyjne na podstawie CSRD na rzecz jednostki lub grupy, która nie jest klientem badania sprawozdań finansowych?**

Zgodnie z art. 25c ust. 1 dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych biegły rewident lub firma audytorska przeprowadzający atestację sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju jednostki interesu publicznego – lub członka sieci – nie mogą świadczyć na rzecz jednostek interesu publicznego zabronionych usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych, o których mowa w art. 5 ust. 1 akapit drugi lit. b), c) oraz e)–k) rozporządzenia w sprawie badania sprawozdań finansowych.

Zgodnie z art. 25c ust. 2 dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych biegły rewident lub firma audytorska mogą świadczyć na rzecz jednostek interesu publicznego usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych inne niż:

- zabronione usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych, o których mowa w ust. 1 tego artykułu; lub
- w stosownych przypadkach (tj. gdy biegły rewident przeprowadza również badania sprawozdań finansowych), zabronione usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych, o których mowa w art. 5 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia w sprawie badania sprawozdań finansowych; lub
- usługi uznawane przez państwa członkowskie za stanowiące zagrożenie dla niezależności, o których mowa w art. 5 ust. 2 tego rozporządzenia, pod warunkiem zatwierdzenia przez komitet ds. audytu po dokonaniu przez niego właściwej oceny zagrożeń dla niezależności oraz zabezpieczeń zastosowanych zgodnie z art. 22b dyrektywy w sprawie badania sprawozdań finansowych.

W związku z tym:

- jeżeli firma audytorska przeprowadza wyłącznie atestację sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju jednostki interesu publicznego, może ona świadczyć usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych inne niż usługi zabronione, o których mowa w art. 5 ust. 1 akapit drugi lit. b), c) oraz e)–k) rozporządzenia w sprawie badania sprawozdań finansowych (ponieważ te ostatnie stanowią zagrożenie dla niezależności firmy audytorskiej w przypadku przeprowadzania atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju);
- jeżeli firma audytorska przeprowadza zarówno badania ustawowe, jak i atestację sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju danej jednostki interesu publicznego, może ona świadczyć usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych inne niż usługi zabronione, o których mowa w art. 5 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia w sprawie badań sprawozdań finansowych (tj. zabronione usługi, o których mowa we wszystkich lit. a)–k), ponieważ usługi te stanowią zagrożenie dla niezależności firmy audytorskiej w przypadku zarówno atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju – lit. b), c) i e)–k), jak i badań ustawowych – lit. a)–k)).

ATESTACJA SPRAWOZDANIA W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU SPORZĄDZONEGO ZGODNIE Z ART. 40a DYREKTYWY O RACHUNKOWOŚCI

- 79) **Co się stanie, jeżeli jednostka z państwa trzeciego nie przedstawi opinii atestacyjnej unijnej jednostce zależnej/unijnemu oddziałowi?**

Zgodnie z art. 40a ust. 3 dyrektywy o rachunkowości, jeżeli jednostka z państwa trzeciego nie przedstawi opinii atestacyjnej, jednostka zależna lub oddział wydają oświadczenie stwierdzające ten fakt.

- 80) **W jaki sposób należy opublikować opinię atestacyjną na temat sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju sporządzonego na podstawie art. 40a dyrektywy o rachunkowości? Czy istnieją jakieś wymogi dotyczące formatu?**

Zgodnie z art. 40d ust. 1 dyrektywy o rachunkowości opinię atestacyjną na temat sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju sporządzonego na podstawie art. 40a dyrektywy o rachunkowości publikuje się wraz ze sprawozdaniem w zakresie zrównoważonego rozwoju – oraz, w stosownych przypadkach, wraz z oświadczeniem, o którym mowa w art. 40a ust. 2 akapit czwarty dyrektywy o rachunkowości – w terminie 12 miesięcy od dnia bilansowego roku obrotowego, za który sporządzono sprawozdanie, jak określono w przepisach prawa każdego państwa członkowskiego zgodnie z art. 14–28 dyrektywy w sprawie prawa spółek oraz, w stosownych przypadkach, zgodnie z art. 36 tej dyrektywy. Prawo Unii nie wymaga obecnie stosowania szczególnych wymogów dotyczących formatu opinii atestacyjnych. Art. 33a dyrektywy o rachunkowości – wprowadzony pakietem w zakresie ESAP⁽⁹⁶⁾ – zobowiązuje jednak jednostki zależne i oddziały objęte zakresem stosowania art. 40a dyrektywy o rachunkowości do przedłożenia organowi zbierającemu dane wyznaczonemu przez państwo członkowskie sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju w formacie umożliwiającym ekstrakcję danych wraz z odpowiednimi towarzyszącymi metadanymi. Komisja jest również uprawniona do przyjmowania środków wykonawczych w celu określenia dalszych metadanych, które mają towarzyszyć opinii atestacyjnej, oraz w celu wprowadzenia wymogu formatu nadającego się do odczytu maszynowego.

SEKCJA VI

CZĘSTO ZADAWANE PYTANIA (FAQ) DOTYCZĄCE KLUCZOWYCH ZASOBÓW NIEMATERIALNYCH

- 81) **Zgodnie z art. 19 ust. 1 akapit czwarty dyrektywy o rachunkowości jednostki przedstawiają informacje na temat kluczowych zasobów niematerialnych oraz wyjaśniają, w jaki sposób model biznesowy jednostki zależy zasadniczo od takich zasobów oraz w jaki sposób zasoby te stanowią źródło tworzenia wartości dla jednostki. Czy ten wymóg dotyczący ujawniania informacji ma zastosowanie do wszystkich rodzajów kluczowych zasobów niematerialnych, w tym wartości niematerialnych ujętych w bilansie?**

Art. 19 ust. 1 akapit czwarty dyrektywy o rachunkowości nie ogranicza się do informacji dotyczących kluczowych zasobów niematerialnych, które nie są ujęte w bilansie jako wartości niematerialne i prawne. W związku z tym wymóg ten ma zastosowanie do wszystkich kluczowych zasobów niematerialnych jednostki, w tym do wartości niematerialnych i prawnych ujętych w bilansie.

Takie całościowe podejście umożliwia użytkownikom zrozumienie zależności modelu biznesowego jednostki od kluczowych zasobów niematerialnych oraz ich znaczenia dla tworzenia wartości przez przedsiębiorstwo, niezależnie od tego, czy spełniałyby one kryteria ujmowania i wyceny określone w mających zastosowanie standardach rachunkowości. Podejście to pomoże użytkownikom w ocenie wartości rynkowej jednostki.

- 82) **Które podmioty są zobowiązane do przedstawienia w sprawozdaniu z działalności informacji na temat kluczowych zasobów niematerialnych? Czy wymóg ten ma zastosowanie również do instytucji kredytowych i zakładów ubezpieczeń niezależnie od ich formy prawnej?**

Duże jednostki i MŚP notowane na rynku regulowanym (z wyjątkiem mikrojednostek) przedstawiają informacje na temat kluczowych zasobów niematerialnych oraz wyjaśniają, w jaki sposób model biznesowy jednostki zależy zasadniczo od takich zasobów oraz w jaki sposób zasoby te stanowią źródło tworzenia wartości dla jednostki. Art. 19 dyrektywy o rachunkowości ma zastosowanie wyłącznie do rodzajów jednostek, o których mowa w art. 1 ust. 1 dyrektywy o rachunkowości, w tym do instytucji kredytowych i zakładów ubezpieczeń, które spełniają warunki określone w art. 1 ust. 1 dyrektywy o rachunkowości. Informacje te muszą być zawarte w sprawozdaniu z działalności (ale niekoniecznie w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju).

- 83) **Czy w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju należy uwzględnić kluczowe zasoby niematerialne?**

W art. 19 ust. 1 dyrektywy o rachunkowości określono informacje, które muszą być zawarte w sprawozdaniu z działalności jednostki. W art. 19 ust. 1 akapit czwarty dyrektywy o rachunkowości wprowadzono wymóg uwzględnienia informacji dotyczących kluczowych zasobów niematerialnych w sprawozdaniu z działalności. W związku z tym informacje te niekoniecznie muszą być zawarte w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju i mogą zostać przedstawione w innej sekcji sprawozdania z działalności.

⁽⁹⁶⁾ W szczególności dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2023/2864 z dnia 13 grudnia 2023 r. zmieniającą niektóre dyrektywy w odniesieniu do ustanowienia i działania europejskiego pojedynczego punktu dostępu (Dz.U. L, 2023/2864, 20.12.2023, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2023/2864/oj>) „dyrektywa zbiorcza w sprawie ESAP”.

SEKCJA VII

DODATKOWE CZĘSTO ZADAWANE PYTANIA (FAQ) DOTYCZĄCE WYMOGÓW DLA JEDNOSTEK Z PAŃSTW TRZECICH

- 84) **Czy jednostki z państw trzecich są zobowiązane do przekazywania informacji na temat zrównoważonego rozwoju na poziomie indywidualnym lub skonsolidowanym (indywidualne/skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju) zgodnie z art. 19a/29a dyrektywy o rachunkowości?**

Bez uszczerbku dla art. 23 dyrektywy w sprawie przejrzystości jednostki z państw trzecich są zobowiązane do przekazywania informacji na temat zrównoważonego rozwoju na poziomie indywidualnym lub skonsolidowanym zgodnie z art. 19a/29a dyrektywy o rachunkowości, ale tylko wtedy, gdy jednostka z państwa trzeciego jest emitentem zbywalnych papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na unijnym rynku regulowanym, z wyłączeniem mikrojednostek.

Emitenci z państw trzecich muszą uwzględnić w swoim sprawozdaniu z działalności informacje na temat zrównoważonego rozwoju jako część rocznego sprawozdania finansowego na podstawie art. 4 ust. 5 dyrektywy w sprawie przejrzystości, który odsyła do art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości.

- 85) **Czy MŚP z państw trzecich, których zbywalne papiery wartościowe zostały dopuszczone do obrotu na unijnym rynku regulowanym, mogą uchylić się od obowiązku przekazywania informacji na temat zrównoważonego rozwoju za lata obrotowe rozpoczynające się przed dniem 1 stycznia 2028 r. zgodnie z art. 19a ust. 7 dyrektywy o rachunkowości?**

Tak, klauzula *opt-out* określona w art. 19a ust. 7 dyrektywy o rachunkowości ma również zastosowanie do MŚP z państw trzecich, których zbywalne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym UE (zob. FAQ 16).

- 86) **Jeżeli jednostka dominująca z państwa trzeciego dobrowolnie publikuje skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju, aby umożliwić swoim jednostkom zależnym skorzystanie ze zwolnień na mocy art. 19a ust. 9 i art. 29a ust. 8 dyrektywy o rachunkowości, to czy to skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju musi zostać włączone do skonsolidowanego sprawozdania z działalności, czy też może ono być odrębnym dokumentem?**

Jednostka dominująca z państwa trzeciego, która dobrowolnie spełnia wymogi art. 29a dyrektywy o rachunkowości, może zamieścić skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju w odrębnym dokumencie.

- 87) **Czy skonsolidowane oświadczenie jednostki dominującej z państwa trzeciego dotyczące zrównoważonego rozwoju sporządzone zgodnie z art. 29a dyrektywy o rachunkowości musi obejmować wszystkie jej jednostki zależne, czy tylko unijne jednostki zależne?**

Zasady konsolidacji oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju są takie same jak w przypadku konsolidacji sprawozdań finansowych. Zgodnie z art. 22 ust. 6 dyrektywy o rachunkowości⁽⁹⁷⁾ skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju musi obejmować wszystkie jednostki zależne jednostki dominującej niezależnie od miejsca siedziby statutowej takich jednostek zależnych.

- 88) **W oczekiwaniu na decyzję Komisji w sprawie równoważności standardów państw trzecich w zakresie zrównoważonego rozwoju, w jaki sposób jednostka z państwa trzeciego, która nie jest zobowiązana do przekazywania informacji na temat zrównoważonego rozwoju na mocy prawa Unii, może pozwolić na zwolnienie jej unijnych jednostek zależnych ze sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości?**

Jednostka z państwa trzeciego, która nie jest zobowiązana do przekazywania informacji na temat zrównoważonego rozwoju na mocy prawa Unii i która chce zezwolić na zwolnienie swoich unijnych jednostek zależnych ze sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju na podstawie art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości, może opublikować skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju sporządzone zgodnie z ESRS.

⁽⁹⁷⁾ Art. 22 ust. 6 dyrektywy o rachunkowości: „Bez uszczerbku dla art. 23 ust. 9 jednostka dominująca i wszystkie jej jednostki zależne są jednostkami objętymi konsolidacją niezależnie od miejsca siedziby statutowej takich jednostek zależnych”.

Ewentualnie, na podstawie art. 48i ust. 1 dyrektywy o rachunkowości, do lat obrotowych kończących się w dniu 6 stycznia 2030 r. państwa członkowskie muszą zezwolić jednostce zależnej podlegającej prawu państwa członkowskiego, która podlega art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości i której jednostka dominująca podlega prawu państwa trzeciego, na sporządzenie i opublikowanie skonsolidowanego oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju zgodnie z art. 29a dyrektywy o rachunkowości, które obejmuje wszystkie bezpośrednie lub pośrednie unijne jednostki zależne takiej jednostki dominującej z państwa trzeciego podlegające przepisom art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości. Zgodnie z art. 48i ust. 2 dyrektywy o rachunkowości unijna jednostka zależna sporządzająca skonsolidowaną sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju jest jedną z unijnych jednostek zależnych grupy, która osiągnęła największy obrót w Unii w co najmniej jednym z pięciu poprzednich lat obrotowych, w stosownych przypadkach na zasadzie skonsolidowanej.

Zgodnie z art. 48i ust. 3 dyrektywy o rachunkowości sporządzenie i opublikowanie skonsolidowanego oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju sporządzonego i opublikowanego przez unijną jednostkę zależną, o której mowa w art. 48i ust. 1 dyrektywy o rachunkowości, prowadzi do zwolnienia ze sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju wszystkich jednostek objętych konsolidacją, o ile spełnione są warunki określone w art. 19a ust. 9 i art. 29a ust. 8.

89) Czy emitenci z państw trzecich muszą uwzględnić informacje ujawniane na podstawie art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki w swoich oświadczeniach dotyczących zrównoważonego rozwoju?

Bez uszczerbku dla art. 23 dyrektywy w sprawie przejrzystości emitenci z państw trzecich prowadzący sprawozdawczość zgodnie z art. 19a lub 29a dyrektywy o rachunkowości muszą zamieścić w swoich oświadczeniach dotyczących zrównoważonego rozwoju informacje ujawniane na podstawie art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki.

Zgodnie z art. 4 ust. 5 dyrektywy w sprawie przejrzystości emitenci zbywalnych papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na unijnym rynku regulowanym (z wyłączeniem mikrojednostek) z UE i z państw trzecich mają obowiązek sporządzać swoje sprawozdania z działalności zgodnie z art. 19, 19a, 20 i 29d ust. 1 dyrektywy o rachunkowości (lub art. 29, 29a i 29d ust. 2 dyrektywy o rachunkowości w przypadku skonsolidowanego sprawozdania z działalności) oraz zawrzeć specyfikacje przyjęte na podstawie art. 8 ust. 4 rozporządzenia w sprawie systematyki „w przypadku [ich] sporządzania przez jednostki, o których mowa w tych przepisach”.

Zgodnie z wyraźnym zamiarem współprawodawców, aby rozszerzyć wymogi dotyczące sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju określone w dyrektywie o rachunkowości (która ma zastosowanie wyłącznie do jednostek z UE) na emitentów z UE i z państw trzecich, fragment „w przypadku [ich] sporządzania przez jednostki, o których mowa w tych przepisach” należy interpretować w ten sposób, że dotyczy on kategorii jednostek, o których mowa w art. 19a i 29a dyrektywy o rachunkowości (tj. dużych jednostek, MŚP notowanych na rynku regulowanym z wyłączeniem mikrojednostek oraz jednostek dominujących dużych grup). Ponieważ dyrektywa w sprawie przejrzystości ma zastosowanie do wszystkich emitentów z UE i z państw trzecich (w tym do mikrojednostek), fragment ten jest potrzebny do zapewnienia, aby mikrojednostki notowane na rynku regulowanym nie podlegały wymogom dotyczącym sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.

Art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki zobowiązuje przedsiębiorstwa podlegające art. 19a lub 29a dyrektywy o rachunkowości do publikowania informacji o tym, w jaki sposób i w jakim zakresie działalność przedsiębiorstwa jest powiązana z działalnością gospodarczą kwalifikującą się jako zrównoważona środowiskowo. Brzmienie art. 4 ust. 5 dyrektywy w sprawie przejrzystości wskazuje, że w przypadku gdy emitent z UE lub z państwa trzeciego podlega wymogom dotyczącym sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju określonym w art. 19a lub 29a dyrektywy o rachunkowości, musi on zamieścić w swoim sprawozdaniu z działalności informacje ujawniane na podstawie art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki.

SEKCJA VIII

CZĘSTO ZADAWANE PYTANIA (FAQ) DOTYCZĄCE ROZPORZĄDZENIA W SPRAWIE UJAWNIANIA INFORMACJI ZWIĄZANYCH ZE ZRÓWNOWAŻONYM ROZWOJEM W SEKTORZE USŁUG FINANSOWYCH (SFDR)

90) Czy uczestnicy rynku finansowego mogą zakładać, że żaden wskaźnik zgłoszony jako nieistotny przez jednostkę, w której dokonano inwestycji, podlegającą CSRD, nie przyczynia się do osiągnięcia odpowiedniego wskaźnika głównych niekorzystnych skutków w kontekście ujawniania informacji na podstawie SFDR?

Tak. Uczestnicy rynku finansowego mogą zakładać, że żaden wskaźnik zgłoszony jako nieistotny przez spółkę, w której dokonano inwestycji, stosującą ESRS nie przyczynia się do osiągnięcia odpowiedniego wskaźnika głównych niekorzystnych skutków w kontekście ujawniania informacji na podstawie SFDR, tj. wartości tej inwestycji nie trzeba uwzględniać w liczniku danego wskaźnika głównych niekorzystnych skutków określonego w SFDR.

W art. 29b ust. 5 lit. b) dyrektywy o rachunkowości wymaga się, aby przy przyjmowaniu standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju Komisja w jak największym stopniu uwzględniała informacje, których potrzebują uczestnicy rynku finansowego do wypełnienia swoich obowiązków w zakresie ujawniania informacji określonych w rozporządzeniu (UE) 2019/2088 i w aktach delegowanych przyjętych na podstawie tego rozporządzenia.

W związku z określonym w CSRD obowiązkiem uwzględniania potrzeb informacyjnych uczestników rynku finansowego każdy wskaźnik zgłoszony jako nieistotny przez jednostkę, w której dokonano inwestycji, podlegającą wymogom określonym w CSRD, stanowi istotne informacje i można uznać, że nie przyczynia się on do głównych niekorzystnych skutków, o których mowa w SFDR.

Uczestnicy rynku finansowego znajdują te informacje w sprawozdawczości prowadzonej zgodnie z CSRD, ponieważ pkt 35 ESRS 1 zawiera wymóg, aby jednostka wyraźnie zaznaczała – w przypadku gdy uzna, że określony punkt danych wynikający z SFDR nie jest istotny – że przedmiotowe informacje „nie są istotne”⁽⁹⁸⁾.

Ponadto w pkt 56 ESRS 2 wymaga się, aby jednostki podlegające CSRD załączały tabelę uwzględniającą wszystkie punkty danych, które wynikają z innych przepisów UE, w tym z SFDR, wskazując, w którym miejscu oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju można je znaleźć, i zamieszczając adnotację „Nieistotne” w tabeli w odniesieniu do tych, które jednostka oceniła jako nieistotne, zgodnie z pkt 35 ESRS 1.

⁽⁹⁸⁾ Takie samo podejście stosuje się w odniesieniu do punktów danych, które wynikają z innych przepisów UE wymienionych w dodatku B do ESRS 2.