



Data: 13.12.2023

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

RAPORTOWANIA ESG W KONTEKŚCIE DYREKTYWY CSRD – JAK SIĘ PRZYGOTOWAĆ

Implementacja przepisów unijnych do polskiego porządku prawnego wprowadziła szereg nowych obowiązków dla podmiotów objętych obowiązkiem raportowania w zakresie zrównoważonego rozwoju.

Wzrost zainteresowania spowodowany jest rosnącą świadomością wagi kwestii środowiskowych, zrównoważonego rozwoju i realności światowego kryzysu klimatycznego oraz z wynikającą z niej polityką rządów, presją interesariuszy i inwestorów instytucjonalnych. Dyrektywa CSRD (dyrektywa 2022/24646), która weszła w życie w styczniu 2023 r., zmieniła wymogi sprawozdawcze określone w dyrektywie NFRD (dyrektywa 2014/95/UE7), która została przyjęta w 2014 r. i weszła w życie w 2017 r. Po transpozycji do polskiej ustawy o rachunkowości, zmiany regulacyjne nowej dyrektywy, rozszerzają zakres NFRD i wprowadzają bardziej szczegółowe i ambitne wymogi sprawozdawcze dla objętych nią spółek. Rozszerzają również zdecydowanie krąg tych spółek.

W tym artykule omówimy kwestie, które poruszają nowe regulacje: zakres spółek objętych raportowaniem, terminy, w jakich dyrektywa będzie wchodzić w życie oraz kluczowe kroki, jakie firma powinna podjąć, aby właściwie przygotować się do raportowania w zakresie zrównoważonego rozwoju.

CSRD objęte są:

1. wszystkie spółki notowane na rynku regulowanym w UE, w tym MŚP (z wyjątkiem mikroprzedsiębiorstw);
2. wszystkie duże spółki przekraczające dwa z trzech poniższych kryteriów (zgodnie z dyrektywą 2013/34/UE w sprawie rachunkowości):
 - ponad 250 pracowników;
 - obrót netto przekraczający 40 mln euro;
 - suma bilansowa przekraczająca 20 mln euro;
3. (pośrednio) przedsiębiorstwa spoza UE działające w UE i spełniające następujące kryteria:
 - obrót netto wygenerowany w UE przekraczający 150 mln euro i spółka zależna w UE objęta zakresem CSRD lub
 - obrót netto wygenerowany w UE przekraczający 150 mln euro i oddział w UE z rocznym obrotem netto przekraczającym 40 mln euro.

Spółki zależne będą zwolnione z obowiązku publikowania sprawozdań o zrównoważonym rozwoju, jeśli zostały uwzględnione w skonsolidowanym sprawozdaniu zarządu spółki dominującej (przygotowanym zgodnie z wymogami CSRD), lub w skonsolidowanym sprawozdaniu o zrównoważonym rozwoju spółki dominującej z państwa trzeciego (przygotowanym zgodnie z ESRS lub innym standardem uznanym za równoważny). Zwolnienie nie ma zastosowania do dużych spółek giełdowych.

→ **Tabela. Kiedy zaczniesz obowiązywać CSRD?**

Rodzaj podmiotu	Terminy
Duże jednostki zainteresowania publicznego lub jednostki dominujące dużych grup mające: ■ > 500 pracowników ■ oraz spełniające jeden z następujących kryteriów: - obrót netto > 40 mln euro - i/lub suma aktywów > 20 mln euro;	Raportowanie w 2025 za rok 2024
Duże podmioty (notowane lub nie) lub jednostki dominujące dużych grup Spełniające dwa z następujących kryteriów: ■ ponad 250 pracowników, ■ obrót netto > euro 40 mln euro, ■ suma aktywów > 20 mln euro;	Raportowanie w 2026 za rok 2025
Małe i średnie podmioty notowane na rynku regulowanym UE, spełniające dwa z następujących kryteriów: ■ ponad 10 pracowników, obrót netto > 700 tys. euro, ■ suma aktywów > 350 tys. euro (możliwość przesunięcia do 2028);	Raportowanie w 2027 za rok 2026
Niektóre podmioty spoza Unii Europejskiej (pośrednio): ■ uzyskujące obrót netto w UE > 150 mln euro ■ oraz posiadające oddział w UE o obrocie netto przekraczającym 40 mln euro, ■ lub unijną spółkę zależną podlegającą pod CSRD.	Raportowanie w 2028 za rok 2027

rp.pl

Zwolnione spółki zależne muszą zawrzeć w swoim sprawozdaniu zarządu następujące informacje:

- nazwę i siedzibę spółki dominującej, która zaraportowała informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju na poziomie grupy,
- link do skonsolidowanego sprawozdania zarządu,
- odniesienie do zwolnienia we własnym sprawozdaniu zarządu > patrz tabela.

Zgodnie z przepisami CSRD, wszystkie spółki im podlegające są zobowiązane do stosowania obowiązkowych regulacyjnych standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju jako podstawy do przygotowania ujawnień dotyczących zrównoważonego rozwoju.

Standardy te są określane jako europejskie standardy sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (ESRS)9 i będą przyjmowane jako akty delegowane uzupełniające CSRD.

ZROZUMIENIE ESG I WYMOGÓW RAPORTOWANIA ESRS

Pierwszym i fundamentalnym krokiem jest zrozumienie, czym są wymogi raportowania ESG i jakie są ich implikacje dla firmy. Konieczne jest zapoznanie się z obowiązującymi wymogami prawnymi, zmianami regulacji i standardów. W kontekście obowiązujących regulacji spółka musi zgłębić obszary środowiskowe, społeczne i związane z ładem korporacyjnym, które są istotne dla jej działalności i które będzie musiała zaraportować.

Poniżej przedstawiona została struktura ESRS. ESRS będą publikowane w latach 2023 i 2024. Pierwszy zbiór ESRS został już opublikowany i składa się z 2 standardów przekrojowych i standardów tematycznych. Architektura standardów przewiduje również

przyjęcie standardów sektorowych, a także proporcjonalnych standardów dla MŚP i przedsiębiorstw spoza UE.

Struktura ESRS pochodząca z „Wytycznych do raportowania ESG” opublikowanych na stronie GPW >patrz schemat.

OCENA I ZARZĄDZANIE RYZYKIEM ESG

Spółka odpowiednio wcześniej powinna przygotować plan działania obejmujący:

- ocenę ryzyka związanego z ESG i opracować strategię zarządzania tym ryzykiem;
- określenie długości procesu przygotowania się do raportowania niefinansowego;
- określenie kto z firmy powinien a kto musi uczestniczyć w tym procesie;
- określenie ram czasowych i kamieni milowych procesu;
- określenie systemu zbierania i gromadzenia danych, pamiętając o tym iż raporty będą podlegać niezależnej atestacji przez biegłego rewidenta.

Kwestie ESG powinny być włączone w strategię biznesową firmy. To oznacza uwzględnienie tych czynników we wszystkich obszarach działalności i procesach decyzyjnych. Firmy, które traktują ESG jako integralną część swojej strategii, są lepiej przygotowane do raportowania w przyszłości i działają w sposób bardziej zrównoważony.

ANGAŻOWANIE INTERESARIUSZY

Spółka powinna zidentyfikować swoich interesariuszy odpowiadając na pytania:

- kim są nasi interesariusze?
- jakiego typu interes wiąże ich z firmą?
- jakie możliwości i zagrożenia tworzy to dla firmy?
- jakie odpowiedzialności ma firma wobec tych interesariuszy (ekonomiczne, prawne, etyczne)?
- jakie strategie i działania powinny zostać przyjęte, by odpowiedzieć na oczekiwania interesariuszy?

Spółka powinna zaangażować interesariuszy w proces raportowania czyli uwzględnić potrzeby i oczekiwania interesariuszy oraz włączyć ich w proces decyzyjny i sprawozdawczy, szczególnie w zakresie zdefiniowania aspektów raportowania i doboru wskaźników.

MONITOROWANIE I RAPORTOWANIE WYNIKÓW

Zagadnienia zrównoważonego rozwoju należy rozpatrywać biorąc pod uwagę zasadę podwójnej istotności, czyli:

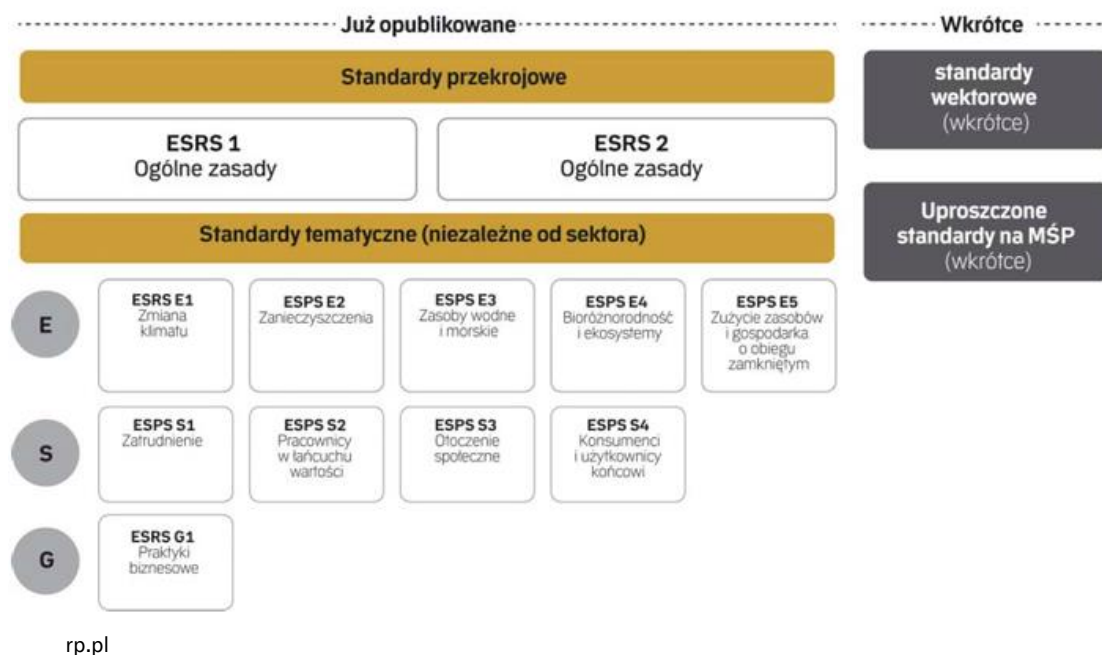
- perspektywę wpływu (rodzaje faktycznego i potencjalnego wpływu, który przedsiębiorstwo wywiera na środowisko naturalne, ludzi i społeczeństwo, zarówno poprzez własne operacje, jak i w ramach całego swojego łańcucha wartości) oraz
- perspektywę finansową (negatywne (ryzyka) i pozytywne (szanse) okoliczności i zdarzenia, które występują, lub mogą wystąpić w środowisku naturalnym, wśród ludzi i w społeczeństwie i które wywierają lub mogą wywierać wpływ na wartość przedsiębiorstwa).

Raporty ESG powinny charakteryzować się następującymi cechami:

- przydatność;
- wierne odzwierciedlenia,
- porównywalność,
- sprawdzalność,
- zrozumiałość.

Raporty powinny obejmować rok raportowany + rok poprzedni (za wyjątkiem pierwszego roku raportowania).

Raporty będą sporządzane w formacie ESEF, czyli XBRL zgodnie z systematyką opracowaną przez Komisję Europejską. Format ESEF już został wprowadzony dla skonsolidowanych sprawozdań finansowych spółek notowanych na giełdzie i stopniowo będzie wprowadzanych dla innych elementów raportowania okresowego przedsiębiorstw. Systematyka oznaczania (tagowania) informacji i danych w raportach zrównoważonego rozwoju zostanie opracowana i wydana przez Komisję Europejską w formie odpowiednich przepisów wykonawczych.



Rekomendowana sekwencja działań dotycząca raportowania:

- ustalenie sektorów działalności,
- badanie istotności,
- sporządzenie ujawnień przekrojowych,
- sporządzenie ujawnień tematycznych,
- sporządzenie ujawnień sektorowych,
- ewentualne sporządzenie ujawnień specyficznych.

Należy pamiętać, że dane zaprezentowane w raporcie będą podlegały weryfikacji, dlatego spółka powinna wprowadzić proces służący odpowiedniemu gromadzeniu danych w systemach ERP, dokumentowaniu procesów i kontroli w celu uzasadnienia przekazywanych ujawnień.

AUDYT I NIEZALEŻNA WERYFIKACJA

Raporty na temat zrównoważonego rozwoju będą podlegały obowiązkowej weryfikacji przez niezależny podmiot:

- od początku (tj. od raportów za rok 2024): atestacja na poziomie limited assurance (atestacja dająca ograniczoną pewność);
- po trzech latach Komisja Europejska dokona przeglądu efektów stosowania atestacji na poziomie limited assurance. Jeśli KE wyda standard weryfikacji raportów

zrównoważonego rozwoju, możliwe będzie rozszerzenie obowiązku do poziomu reasonable assurance (atestacja dająca wystarczającą pewność).

Weryfikację raportów dokonywać będą biegli rewidentzi, pracujący w firmach audytorskich świadczących usługi rewizji finansowej, które aktualnie badają sprawozdanie finansowe, dlatego też tak ważny jest wybór firmy audytorskiej, której powierzy się weryfikację tych raportów.

ZDANIEM AUTORKI

Przygotowanie się do raportowania ESG w kontekście dyrektywy CSRD to proces wieloetapowy, który wymaga zrozumienia, zaangażowania i konsekwentnego działania. Prace związane z raportowaniem wiążą się również z dodatkowym nakładem czasu oraz kosztów, na które spółka musi być przygotowana – powinna je uwzględnić w swoich budżetach (obejmują one głównie koszty na etapie badania istotności, systemu monitoringu danych, sporządzania raportu, cyfryzacji/tagowania raportu oraz badania raportu, jak również koszty dostosowania systemów ERP do automatycznego zbierania danych). Firmy, które podejmują takie kroki, mogą cieszyć się większym zaufaniem interesariuszy, a także być lepiej przygotowane na wyzwania związane z zrównoważonym rozwojem

Edyta Maciorowska, biegły rewident, Associate Partner w [poznańskim biurze Rödl & Partner](#)