
*Tłumaczenie nieoficjalne, wykonane na zlecenie
Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego*

Wytyczne KEONA dotyczące usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność w odniesieniu do sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju

1. Kontekst

W dniu 5 stycznia 2023 r. weszła w życie dyrektywa (UE) 2022/2464 w sprawie sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (CSRD). CSRD zmieniła rozporządzenie (UE) nr 537/2014 w sprawie badań sprawozdań finansowych, dyrektywę 2004/109/WE w sprawie przejrzystości, dyrektywę 2006/43/WE w sprawie badań sprawozdań finansowych i dyrektywę 2013/34/UE o rachunkowości.

Począwszy od lat obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2024 r. lub później, duże przedsiębiorstwa są zobowiązane sporządzać oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju zgodnie z europejskimi standardami sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (ESRS). Oświadczenia te będą musiały zostać poddane usłudze atestacyjnej świadczonej przez biegłych rewidentów lub innych dostawców usług atestacyjnych (zwanym dalej „praktykami”)¹.

Jak przewidziano w CSRD, Komisja Europejska jest zobowiązana przyjąć standardy usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność najpóźniej do dnia 1 października 2026 r., aby wyjaśnić, czego oczekuje się od praktyków przy wykonywaniu usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność w odniesieniu do sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju zgodnie z ESRS. Do czasu przyjęcia tych standardów będzie obowiązywał okres przejściowy, w którym nie zostaną przyjęte żadne standardy atestacji na poziomie UE. CSRD stanowi, że państwa członkowskie mogą przyjmować krajowe standardy lub regulacje, o ile Komisja Europejska nie przyjęła standardów na poziomie UE².

W CSRD (motyw 69) stwierdzono, że z myślą o ułatwieniu harmonizacji atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju we wszystkich państwach członkowskich, zachęca się KEONA do przyjęcia niewiążących wytycznych w celu określenia procedur, które [praktycy¹] mają przeprowadzić przy wydawaniu opinii atestacyjnej na temat sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju do czasu przyjęcia przez Komisję Europejską standardu atestacji obejmującego ten sam przedmiot.

W celu uniknięcia fragmentacji i zapewnienia jak największej spójności praktyk do czasu przyjęcia standardu atestacji na poziomie UE, Komisja zwróciła się do KEONA o opracowanie niewiążących wytycznych dotyczących usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność w odniesieniu do sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, które to wytyczne przedstawiono w niniejszym dokumencie.

¹ Biegli rewidenci lub inni dostawcy usług atestacyjnych wyznaczeni do wykonania usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność wymaganej zgodnie z CSRD są w niniejszych Wytycznych określani jako „praktycy” – zob. glosariusz w załączniku 1.

² Zob. art. 26a dyrektywy w sprawie badań sprawozdań finansowych.

2. Cele Wytycznych KEONA

Ze względu na brak finalizacji odpowiednich międzynarodowych standardów atestacji w pełni obejmujących wymogi określone w CSRD dotyczące usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność w odniesieniu do sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju³ na dzień publikacji Wytycznych, niniejszy dokument ma na celu zapewnienie ogólnych ram wsparcia, aby ułatwić wspólne zrozumienie niektórych kluczowych aspektów wprowadzonych przez CSRD wymogów dotyczących usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność.

Wytyczne KEONA nie uchylają ani nie zastępują krajowych regulacji, które mogą obowiązywać na poziomie krajowym w państwach członkowskich UE.

Wytyczne te nie mają charakteru standardu i powinny być odczytywane w połączeniu z wszelkimi krajowymi przepisami mającymi zastosowanie do atestacji w odniesieniu do sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.

Państwa członkowskie, za pośrednictwem krajowych właściwych organów lub w inny sposób, mogą zalecać lub wymagać stosowania Wytycznych KEONA w celu harmonizacji praktyk w zakresie atestacji dającej ograniczoną pewność na poziomie UE, albo samodzielnie, albo w uzupełnieniu krajowych regulacji mających zastosowanie na poziomie krajowym do usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność wymaganych na podstawie CSRD.

Wytyczne mogą być również stosowane przez praktyków w odniesieniu do dobrowolnych usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność, wykonywanych na wniosek jednostek, które sporządzają oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju na zasadzie dobrowolności, nawet jeśli wymogi prawne wynikające z CSRD nie nakładają na nie takiego obowiązku.

3. Kwestie etyczne, przyjęcie zlecenia i kontrola jakości

Niniejsze Wytyczne obejmują niektóre, ale nie wszystkie aspekty procedur wymaganych przy wykonywaniu usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność i z założenia nie są wyczerpujące.

Nie odnoszą się one w szczególności do zasad etycznych. Wszyscy praktycy są zobowiązani do przestrzegania odpowiednich zasad etycznych określonych w dyrektywie w sprawie badań sprawozdań finansowych i rozporządzeniu w sprawie badań sprawozdań finansowych⁴ oraz wszelkich odpowiednich przepisów krajowych. Ponadto do usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność mają zastosowanie przepisy dyrektywy w sprawie badań sprawozdań finansowych⁵ dotyczące niezależności, w brzmieniu, w jakim zostały one przetransponowane do prawa krajowego.

Wytyczne nie obejmują również przepisów regulujących przyjęcie zlecenia. W Wytycznych nie określono treści umowy zlecenia sporządzanej przez praktyków w celu przedstawienia praktycznej organizacji zlecenia.

Praktycy podlegają wymogom dotyczącym procedur i mechanizmów kontroli jakości⁶ i w związku z tym są zobowiązani do wprowadzenia systemu kontroli jakości obejmującego usługi atestacyjne dające ograniczoną pewność.

³Zob. art. 34 ust. 1 lit. aa) dyrektywy o rachunkowości.

⁴ W odniesieniu do dostawców usług atestacyjnych zasady te są określone w art. 34 ust. 4 lit. d) dyrektywy o rachunkowości.

⁵ Art. 22 i nast. dyrektywy w sprawie badań sprawozdań finansowych.

⁶ Zob. dyrektywa w sprawie badań sprawozdań finansowych (art. 24a i 24b) oraz art. 34 ust. 4 dyrektywy o rachunkowości.

I. Zasady ogólne i podejście do usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność

KEONA zachęca praktyków do przyjęcia wspólnego podejścia przy wykonywaniu usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność w odniesieniu do sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju prowadzonej zgodnie z przepisami prawa i regulacjami Unii Europejskiej.

To wspólne podejście obejmuje zasady opisane poniżej.

4. Cele usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność

Prace, które należy wykonać w ramach usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, wspierają wnioski praktyków dotyczące sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju prowadzonej przez jednostkę. W przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, praktycy przeprowadzają mniej obszerne procedury niż w przypadku usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność: oczekuje się, że ilość pracy będzie mniejsza niż w przypadku usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność, która zostałaby wykonana w tych samych okolicznościach⁷.

Praktycy uzyskują ograniczoną pewność, że informacje przekazywane przez jednostkę są wolne od istotnych zniekształceń. W celu uzyskania tej ograniczonej pewności praktycy powinni opracować i przeprowadzić odpowiednie procedury. Praktycy są zobowiązani do przeprowadzenia procedur, które umożliwią im wyciągnięcie wniosków na temat oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju w świetle obowiązujących przepisów prawnych wprowadzonych przez CSRD oraz odpowiednich ramowych założeń sprawozdawczości określonych w przepisach prawa i regulacjach Unii Europejskiej⁸.

5. Istotne zniekształcenie (zniekształcenia) z punktu widzenia praktyków w kontekście usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność

Zniekształcenie to różnica między wykazanim (lub pominiętym) ujawnieniem a odpowiednim ujawnieniem wymagającym wykazania zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości (w tym przypadku ESRS i ramowymi założeniami odniesienia w zakresie systematyki)⁹. Zniekształcenia mogą mieć charakter ilościowy lub jakościowy i dotyczyć pominiętych informacji. Zniekształcenia mogą wynikać z błędu lub oszustwa.

Praktycy mogą stwierdzić, że zniekształcenia w ujawnianych informacjach, występujące pojedynczo lub łącznie, nie są istotne, jeśli zgodnie z osądem zawodowym praktyków można racjonalnie oczekiwać, że zniekształcenia te nie wpłyną na decyzje podejmowane przez zamierzonych użytkowników oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju.

Istotność zniekształcenia (zniekształceń) w ujawnieniach, która ma być uwzględniana przy wykonywaniu usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, jest powiązana – ale nie tożsama – z „podwójną istotnością”, która ma być stosowana przez jednostkę przy sporządzaniu oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju zgodnie z ESRS, w celu określenia kwestii podlegających zgłoszeniu.

Istotność ma znaczenie w kontekście zarówno ujawnień ilościowych, jak i jakościowych, biorąc pod uwagę potencjalny wpływ zniekształcenia (zniekształceń) na zamierzonych użytkowników informacji.

6. Oszustwa i przypadki niezgodności z przepisami prawa i regulacjami

Praktycy powinni przez cały czas wykonywania usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność być wyczuleni na ryzyko oszustwa i przypadki niezgodności z przepisami prawa i regulacjami.

⁷ Zob. motyw 60 CSRD: „[...] Nakład pracy w ramach usługi atestacyjnej dającej wystarczającą pewność obejmuje rozległe procedury, w tym rozważenie kontroli wewnętrznych jednostki prowadzącej sprawozdawczość oraz badanie bezpośrednie, a zatem jest znacznie większy niż w przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność”.

⁸ ESRS, ramowe założenia odniesienia w zakresie systematyki oraz przepisy dotyczące cyfryzacji.

⁹ Odniesienia do ESRS i ramowych założeń odniesienia w zakresie systematyki znajdują się w glosariuszu w załączniku 1.

W razie braku stwierdzenia przypadków niezgodności z przepisami prawa i regulacjami, co do których wystąpienia zachodziłoby podejrzenie lub które zostałyby zidentyfikowane poprzez zachowanie czujności w trakcie wykonywania usługi, praktycy nie mają obowiązku przeprowadzania określonych procedur dotyczących zgodności jednostki z przepisami prawa i regulacjami poza tymi, które mają zastosowanie do sporządzania oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju.

Praktycy powinni informować jednostkę o nieprawidłowościach wykrytych w trakcie wykonywania usług atestacyjnych na rzecz jednostek zainteresowania publicznego oraz, jeśli jednostka nie zbada sprawy, powinni oni poinformować organy wyznaczone przez państwo członkowskie jako odpowiedzialne za badanie takich nieprawidłowości¹⁰. Do tej kategorii zalicza się przypadki niezgodności z przepisami prawa i regulacjami wykryte w trakcie wykonywania usługi atestacyjnej w zakresie zrównoważonego rozwoju.

7. Procedury ukierunkowane na identyfikację i ocenę ryzyka

Praktycy powinni uzyskać zrozumienie jednostki, jej otoczenia¹¹ oraz stosowanego przez nią systemu kontroli wewnętrznej istotnego z punktu widzenia sporządzania oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju. To zrozumienie powinno być wystarczające, aby zapewnić praktykom możliwość identyfikacji i oceny ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia na poziomie ujawnień, dzięki czemu będzie ona podstawą do określenia dalszych procedur, które należy opracować i przeprowadzić w odpowiedzi na ryzyko.

Aby uzyskać takie zrozumienie, praktycy mogą wykorzystać na przykład niektóre lub wszystkie z poniższych technik:

- zapytania, wnioski o udzielenie informacji przez członków kadry kierowniczej i inne osoby w jednostce, które mogą zapewnić praktykom różne perspektywy;
- procedury analityczne, które mogą być np. wykorzystywane do identyfikacji nietypowych elementów;
- fizyczne obserwacje i inspekcje, które mogą umożliwić praktykom potwierdzenie informacji uzyskanych od członków kadry kierowniczej lub innych osób, bądź stwierdzenie sprzeczności z takimi informacjami.

Przy identyfikowaniu ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia należy zwrócić szczególną uwagę na ujawnienia, które mogą być najważniejsze z punktu widzenia potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników oraz na kwestię, czy ujawnienia spełniają cechy jakościowe informacji określone w ESRS, jak np. przydatność i wierne odzwierciedlenie¹².

W pierwszym roku wykonywania usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, ze względu na ograniczenia czasowe, praktycy mogą odstąpić od przeprowadzania procedur ukierunkowanych na identyfikację i ocenę ryzyka opisanych powyżej w niniejszym pkt 7 i przeprowadzić, alternatywnie, identyfikację ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnego zniekształcenia¹³.

8. Proces przeprowadzony i opisany przez jednostkę

Praktycy, aby móc sformułować swój wniosek, powinni w szczególności zwrócić uwagę na proces wdrożony przez jednostkę w celu określenia istotnych kwestii, które należy ujawnić w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju. Procedury, które należy przeprowadzić w ramach usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, obejmują uzyskanie zrozumienia procesu przeprowadzonego przez jednostkę w celu zidentyfikowania i określenia informacji podlegających zgłoszeniu w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju w oparciu o zasadę podwójnej istotności¹⁴.

¹⁰ Art. 25d dyrektywy w sprawie badań sprawozdań finansowych, w którym odniesiono się do art. 7 rozporządzenia w sprawie badań sprawozdań finansowych – zob. również art. 34 ust. 4 lit. h) dyrektywy o rachunkowości.

¹¹ W tym odpowiednich przepisów prawa i regulacji.

¹² Zob. pkt 19 ESRS 1.

¹³ Opis dalszych procedur dotyczących tych ujawnień znajduje się w pkt 9.

¹⁴ Określoną w rozdziale 3 ESRS 1.

Praktycy powinni ocenić, czy opis procesu przedstawiony w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju jest zgodny z wdrożonym procesem oraz powinni opracować i przeprowadzić procedury w celu ustalenia, czy proces ten spełnia zalecenia określone w ESRS¹⁵, co oznacza między innymi, że proces ten pozwala na odpowiednią identyfikację informacji, które umożliwiają użytkownikom zrozumienie istotnych wpływów jednostki na ludzi i środowisko oraz istotnych skutków kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem na rozwój, wyniki i sytuację jednostki¹⁶.

Przy opracowywaniu tych procedur praktycy powinni wziąć pod uwagę cechy jakościowe informacji określone w ESRS¹⁷, zgodnie z którymi informacje (zgodnie z zasadą podwójnej istotności) muszą być przydatne i wiernie przedstawiać istotę zjawisk, a jednocześnie być kompletne, neutralne i dokładne.

Jeśli, na podstawie przeprowadzonych procedur i uzyskanych dowodów, praktycy zwrócili uwagę na kwestię, która prowadzi do przekonania, że wynik procesu nie doprowadził do ujawnienia wszystkich istotnych wpływów, ryzyk i szans związanych ze zrównoważonym rozwojem zgodnie z ESRS, wniosek w sprawozdaniu z usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność powinien odzwierciedlać tę sytuację (zob. pkt 18).

9. Reagowanie na ryzyko

Praktycy, w oparciu o procedury przeprowadzone w celu identyfikacji i oceny ryzyka (opisane w pkt 7), powinni opracować i przeprowadzić dalsze procedury w odpowiedzi na te rodzaje ryzyka lub w odniesieniu do tych ujawnień, w przypadku których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnego zniekształcenia.

Należy również przeprowadzić procedury reakcji na ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem oraz na podejrzewane lub zidentyfikowane przypadki niezgodności z przepisami prawa i regulacjami.

Przykłady technik, które mogą być stosowane do tych procedur w ramach usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność obejmują, między innymi, inspekcję, obserwację, potwierdzenie, ponowne przeliczenie, ponowne wykonanie, procedury analityczne lub zapytanie, oddzielnie lub w połączeniu, na poziomie jednostki (w tym innych jednostek lub łańcucha wartości, z którego mogą pochodzić informacje).

Testy szczegółowe (tzw. procedury wiarygodności) lub testy kontroli nie są wymagane, ale mogą być przeprowadzane, jeśli praktycy uznają je za skuteczne w celu zebrania dowodów w określonych okolicznościach.

Charakter, czas i zakres procedur, które mają zostać opracowane i przeprowadzone przez praktyków, powinny pozwolić im na stwierdzenie z ograniczoną pewnością, czy oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju jest wolne od istotnych zniekształceń.

Praktycy powinni opracować i przeprowadzić procedury w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów, które będą stanowiły podstawę do sporządzenia sprawozdania z usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność.

10. Informacje dotyczące przyszłości

Informacje raportowane zgodnie z ESRS obejmują wpływy, ryzyka i szanse, a także, jeśli takie istnieją, opis odpowiednich strategii, planów i działań, a także mierniki. Powyższe rodzaje informacji mogą obejmować wymiar przyszłościowy. Praktycy powinni skupić się na tym, czy informacje obejmują istniejące strategie, cele i plany jednostki, jeśli takie obowiązują.

Od praktyków nie oczekuje się zapewnienia gwarancji, że informacje dotyczące przyszłości zrealizują się zgodnie z przewidywaniami jednostki, ale powinni oni zachować krytyczny stosunek do przedstawionych

¹⁵ W tym ESRS 1 rozdział 3 i ESRS 2 IRO1 oraz ESRS E1, E2, E3, E4, E5, G1 (zob. załącznik C do ESRS 2), a także niewiążące wytyczne dotyczące oceny istotności wydane przez EFRAG, które są dostępne w celu ułatwienia wdrożenia.

¹⁶ Zob. np. ESRS 1 pkt 2.

¹⁷ Zob. pkt 19 ESRS 1 i nast., w tym sekcja 3.

informacji dotyczących przyszłości, w tym co do tego, czy podstawowe metody wykorzystane do opracowania informacji dotyczących przyszłości są odpowiednie i zostały zastosowane w sposób spójny. Jeśli informacje dotyczące przyszłości zidentyfikowane podczas przeprowadzania procedur ukierunkowanych na identyfikację i ocenę ryzyka wydają się nieuzasadnione, praktycy powinni dodatkowo ocenić, czy informacje te spełniają cechy jakościowe informacji¹⁸ wymagane zgodnie z ESRS i ocenić ich wpływ na wnioski zawarte w sprawozdaniu z usługi atestacyjnej (zob. pkt 18).

11. Szacunki

Jeśli praktycy stwierdzą podczas procedur ukierunkowanych na identyfikację i ocenę ryzyka, że szacunki wydają się nieuzasadnione, praktycy powinni dodatkowo ocenić, czy te informacje odznaczają się cechami jakościowymi informacji¹⁹ wymaganymi zgodnie z ESRS i ocenić ich wpływ na wnioski zawarte w sprawozdaniu z usługi atestacyjnej (zob. pkt 18).

Praktycy nie są zobowiązani do przeprowadzania testów szczegółowych (tzw. procedur wiarygodności) dotyczących szacunków, ale powinni zachować krytyczny osąd w odniesieniu do szacunków wykorzystanych do ujawnień, w tym zastosowanych metod podstawowych.

12. Komunikacja między praktykami i z innymi specjalistami

Komunikacja pomiędzy praktykami a biegłymi rewidentami jednostki (lub jednostek zależnych) powinna odbywać się, o ile nie jest to zabronione przez przepisy prawa i regulacje, w odpowiednich momentach w trakcie wykonywania usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność oraz przed podpisaniem sprawozdania z usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność i podpisaniem sprawozdania(-ń) z badania. Celem komunikacji jest wzajemne poinformowanie się przez obie strony o zidentyfikowanych rodzajach ryzyka i zniekształceniach w kwestiach dotyczących związku między sprawozdaniem finansowym a oświadczeniem dotyczącym zrównoważonego rozwoju.

Praktycy powinni komunikować się z biegłym(-i) rewidentem(-ami) jednostki (lub jednostek zależnych) w zakresie niezbędnym do oceny spójności informacji zawartych w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju z informacjami dotyczącymi istotnych kwestii ujawnionych w sprawozdaniu finansowym.

Praktycy i biegli rewidenci prowadzący komunikację pozostają w pełni odpowiedzialni za wnioski odpowiednio w zleceniu usługi atestacyjnej i zleceniu badania. Jeżeli badanie ustawowe i usługa atestacyjna dająca ograniczoną pewność są wykonywane przez tę samą firmę audytorską pod kierownictwem różnych kluczowych partnerów/liderów, należy zapewnić komunikację między tymi kluczowymi partnerami/liderami.

Oświadczenia dotyczące zrównoważonego rozwoju mogą zawierać informacje dla jednostek należących do grupy. W takich sytuacjach należy zapewnić komunikację między praktykiem a innymi praktykami zaangażowanymi w przeprowadzanie procedur lub prac atestacyjnych dotyczących istotnych informacji jednostek, które praktyk uznał za mające znaczenie w kontekście skonsolidowanego oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju. Powinno to również dotyczyć komunikacji między liderami zespołów w sytuacji, gdy ta sama firma jest zaangażowana przez różne jednostki w tej samej grupie.

W przypadku gdy jedna strona trzecia lub więcej stron trzecich (innych niż praktycy wykonujący na rzecz jednostki usługę atestacyjną dającą ograniczoną pewność) została upoważniona do przeprowadzenia prac atestacyjnych dotyczących niektórych części informacji na temat zrównoważonego rozwoju, praktycy powinni rozważyć wykorzystanie wyników tych prac w celu uniknięcia ich powielania, biorąc pod uwagę swoją ocenę obiektywizmu strony trzeciej i wykonanej pracy.

¹⁸ Zob. np. ESRS 1 pkt 19, ESRS 1 załącznik B QC 7: „[...] aby mieć neutralne wyobrażenie, wszelkie informacje na temat zrównoważonego rozwoju o charakterze ambicjonalnym, na przykład cele lub plany, obejmują zarówno aspiracje, jak i czynniki, które mogłyby uniemożliwić jednostce zrealizowanie tych aspiracji”.

¹⁹ Zob. np. ESRS 1 załącznik B QC 9: „[...] wyraźnie podkreślając ich możliwe ograniczenia i związaną z nimi niepewność”.

Gdy do wykonania tej samej usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność zaangażowanych jest co najmniej dwóch praktyków, powinni oni komunikować się ze sobą i dzielić zadaniami zgodnie z zasadami opisanymi w załączniku 3.

Praktycy powinni we wszystkich przypadkach przestrzegać obowiązujących zasad poufności i tajemnicy zawodowej podczas komunikacji z innymi osobami i mieć na uwadze, że komunikacja z innymi osobami nie ogranicza ani nie zmienia obowiązków praktyków w zakresie usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność i sprawozdania z usługi atestacyjnej.

13. Gromadzenie i analiza zidentyfikowanych zniekształceń

W kontekście sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju zniekształcenia zidentyfikowane podczas wykonywania usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność często nie mogą być agregowane (w jedną „całkowitą” kwotę zniekształcenia) w celu określenia ich wpływu w ujęciu łącznym, szczególnie w przypadku informacji jakościowych, ze względu na różnorodność rodzajów informacji.

Przed sformułowaniem wniosków w sprawozdaniu praktycy powinni zatem rozważyć wszystkie zidentyfikowane zniekształcenia, aby ustalić, czy:

- występuje co najmniej jedno istotne zniekształcenie; lub
- po rozważeniu wszystkich zniekształceń, biorąc pod uwagę ich rozmiar, charakter i liczbę, można racjonalnie oczekiwać, że wpłyną one na decyzje podejmowane przez zamierzonych użytkowników oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju.

II – Informacje ujawniane na podstawie art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki

Usługa atestacyjna dająca ograniczoną pewność obejmuje informacje, które należy ujawnić w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju, aby zapewnić zgodność z przepisami art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki (i powiązаныmi ramowymi założeniami odniesienia w zakresie systematyki)²⁰. Informacje te są dalej określane jako „informacje ujawniane na podstawie art. 8”. Pozostałe postanowienia niniejszego dokumentu mają zastosowanie do tych informacji, a także do ujawnień opisanych w niniejszej części II.

14. Uzyskanie zrozumienia procesów dla określania działalności kwalifikującej się do systematyki i zgodnej z systematyką

Praktycy według swojego zrozumienia jednostki²¹ powinni uzyskać zrozumienie procesów, które jednostka wdrożyła w celu określenia swojej działalności i jej charakteru (kwalifikująca się/zgodna) oraz przygotowania informacji ujawnianych na podstawie art. 8.

W szczególności praktycy powinni:

- ocenić, czy procesy te obejmują całą działalność gospodarczą, w tym działalność gospodarczą danej jednostki i jednostek objętych zakresem konsolidacji,
- ocenić, czy procesy te są odpowiednie do spełnienia wymogów określonych w ramowych założeniach odniesienia w zakresie systematyki pod względem przygotowania i formalnej prezentacji, oraz
- ocenić, czy procesy te zapewniają zgodność danych wykorzystanych do przygotowania kluczowych wskaźników efektywności z informacjami księgowymi stanowiącymi podstawę tych ujawnień.

²⁰ ESRS 1 sekcja 8.3 pkt 113.

²¹ Zob. pkt 7 niniejszych Wytycznych.

15. Prezentacja

Praktycy powinni ocenić, czy ujawniane informacje są prezentowane zgodnie z wymogami określonymi zarówno w ESRS, jak i w ramowych założeniach odniesienia w zakresie systematyki, a mianowicie:

- ujawniane informacje dotyczą każdego z celów środowiskowych zdefiniowanych w ramowych założeniach odniesienia w zakresie systematyki,
- ujawniane informacje są zawarte w wyraźnie identyfikowalnej części sekcji środowiskowej oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju, oraz
- ujawniane informacje są zgodne z zasadami określonymi w ramowych założeniach odniesienia w zakresie systematyki.

16. Procedury dotyczące informacji ujawnianych na podstawie art. 8

Na podstawie informacji zebranych podczas uzyskiwania zrozumienia jednostki praktycy powinni zidentyfikować i ocenić ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia w informacjach ujawnianych na podstawie art. 8 (lub, w odniesieniu do pierwszego roku, zidentyfikować miejsca, w których istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia istotnego zniekształcenia) oraz przeprowadzić odpowiednie dalsze procedury w odniesieniu do wybranych ujawnień.

Identyfikacja ujawnianych informacji, które mają zostać poddane szczegółowej ocenie, obejmuje rozważenie prawdopodobieństwa wystąpienia i zakresu wszelkich zniekształceń, w tym nieścisłości, braków lub pominięć w ujawnianych informacjach.

W przypadku każdej wybranej informacji ujawnianej na podstawie art. 8 praktycy powinni:

- ocenić, czy ujawniane informacje spełniają wymogi określone w ramowych założeniach odniesienia w zakresie systematyki, w tym dotyczące formatu, w jakim te rodzaje działalności są prezentowane,
- ocenić, czy kwalifikujące się rodzaje działalności gospodarczej spełniają łącznie warunki określone w ramowych założeniach odniesienia w zakresie systematyki, aby kwalifikować się jako zgodne, a w szczególności, czy spełnione są kryteria techniczne określone w ramowych założeniach odniesienia w zakresie systematyki,
- ocenić, czy wybrane kluczowe wskaźniki efektywności i towarzyszące im ujawniane informacje zostały zdefiniowane i obliczone zgodnie z ramowymi założeniami odniesienia w zakresie systematyki,
- porównać dane księgowe stanowiące podstawę wybranych informacji ze sprawozdaniem finansowym oraz, w razie potrzeby, skontaktować się z biegłymi rewidentami w tym zakresie, oraz
- ocenić, czy ujawniane informacje są zgodne lub spójne z innymi informacjami przekazywanymi zgodnie z ESRS (E1, E2, E3, E4 i E5).

III - Cyfryzacja informacji

Na dzień wydania niniejszych Wytycznych nie przyjęto unijnych przepisów dotyczących cyfryzacji oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju. Wytyczne nie obejmują zatem wprowadzonych w CSRD wymogów dotyczących elektronicznego formatu informacji i zgodności oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju z wymogami dotyczącymi znakowania informacji.

IV - Sprawozdanie z usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność

17. Format i treść

Sprawozdanie praktyków z usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność powinno być sporządzone na piśmie oraz podpisane i opatrzone datą przez osobę fizyczną odpowiedzialną za wykonanie usługi atestacyjnej osobiście lub w imieniu firmy audytorskiej lub wyznaczonego dostawcy usług atestacyjnych.

Sprawozdanie należy sporządzić w sposób jasny i zrozumiały dla zamierzonych użytkowników.

(1) Sprawozdanie z usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność powinno zawierać następujące informacje, właściwe dla danej jednostki:

- określenie jednostki, która podlega usłudze atestacyjnej dającej ograniczoną pewność,
- stwierdzenie, czy oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju stanowi oświadczenie skonsolidowane, czy też nie,
- datę i okres, którego dotyczy oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju, oraz
- wskazanie, że ESRS i ramowe założenia odniesienia w zakresie systematyki²² są ramowymi założeniami sprawozdawczości mającymi zastosowanie do przygotowania sprawozdania²³.

(2) Sprawozdanie z usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność powinno zawierać następujące informacje dotyczące zrealizowanej usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność:

- opis zakresu usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność oraz
- wskazanie standardu(ów) lub regulacji, zgodnie z którymi przeprowadzono usługę atestacyjną dającą ograniczoną pewność.

(3) Sprawozdanie z usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność powinno zawierać wnioski praktyka w kwestii:

- oświadczenia dotyczące zrównoważonego rozwoju w związku z odpowiednimi wymogami prawnymi, tj. ESRS (obejmuje to proces jednostki i informacje ujawnione w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju),
- informacji dostarczonych w celu uwzględnienia art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki w odniesieniu do rozporządzenia UE,
- znakowania oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do wymogów cyfryzacji²⁴.

Zgodność z ESRS, wierne odzwierciedlenie i informacje specyficzne dla jednostki

- *Należy zauważyć, że zgodność z przepisami prawa i z ESRS obejmuje zgodność z przepisami²⁵ wymagającymi od jednostek sprawozdawczości w zakresie informacji, które są niezbędne do zrozumienia wpływu (jednostki) na kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem, oraz informacji niezbędnych do zrozumienia, w jaki sposób kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem wpływają na rozwój, wyniki i pozycję (jednostki), a także spełniających jakościowe cechy informacji.*

²² Zob. załącznik 1.

²³ Rozporządzenie UE w sprawie oznaczania i digitalizacji zostanie dodane po jego wejściu w życie.

²⁴ Do czasu przyjęcia przepisów dotyczących cyfryzacji w drodze aktu delegowanego w 2025 r. nie oczekuje się żadnych wniosków w sprawie znakowania, jak wyjaśniono w sekcji III powyżej.

²⁵ Zob. dyrektywa o rachunkowości, art. 19a ust. 1 lub art. 29a ust. 1 w przypadku grup kapitałowych oraz np. ust. 2 ESRS1.

- *Jeśli proces oceny istotności jednostki nie jest odpowiednio²⁶ zaprojektowany lub wdrożony, jednostka może przekazywać niekompletne lub nieistotne informacje (przy czym istotne informacje, wpływy, ryzyka i szanse nie zostaną ujawnione lub zostaną przesłonięte przez informacje nieistotne)²⁷, co oznaczałoby brak spełnienia definicji „przydatności” lub „wiernego odzwierciedlenia”, która obejmuje kompletność²⁸.*
- *Stwierdzenie, że oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju jest zgodne z ESRS lub zostało przygotowane zgodnie z ESRS, obejmuje ponadto wymogi ESRS²⁹ dotyczące ujawniania przez jednostkę informacji specyficznych dla jednostki, gdy wpływy, ryzyka lub szanse nie są objęte lub nie są objęte z wystarczającą szczegółowością przez ESRS, ale są istotne ze względu na konkretne fakty i okoliczności. Te specyficzne dla jednostki informacje, które wykraczają poza informacje wyszczególnione w ESRS, są wymagane jako część oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju zgodnego z ESRS.*

W przypadku usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność praktycy powinni sformułować wniosek w formie preczającej.

W publikacji Komisji Europejskiej³⁰ wskazano, że praktycy powinni stwierdzić, iż:

- nie odnotowali oni żadnych kwestii, w związku z którymi mogliby przypuszczać, że informacje zawarte w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju nie są przedstawione rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z ESRS oraz że nie są zgodne z wymogami prawnymi określonymi w art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki.

W sformułowanym wniosku należy uwzględnić oświadczenia złożone przez jednostkę i odpowiednio je dostosować, jeżeli zidentyfikowano istotne zniekształcenie (zob. pkt 18).

Do czasu przyjęcia przepisów dotyczących cyfryzacji w drodze aktu delegowanego w 2025 r. nie oczekuje się żadnych wniosków praktyków w sprawie znakowania.

- (4) Sprawozdanie z usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność powinno ponadto zawierać podsumowanie procedur przeprowadzonych przez praktyków.
- (5) Jeżeli praktycy uznają to za istotne, sprawozdanie z usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność może dodatkowo zawierać paragraf(y) objaśniający(-e) (opcjonalnie). Paragrafy objaśniające³¹ można stosować w przypadku, gdy praktycy chcą zwrócić uwagę użytkowników sprawozdania na zagadnienie opisane w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju (np. wyjaśnienia podane przez jednostkę lub inne ważne informacje), które są kluczowe dla zrozumienia przez użytkowników zawartych w oświadczeniu informacji.
- (6) Jeśli praktycy uznają to za istotne, sprawozdanie z usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność może dodatkowo zawierać opis kluczowych spraw (usługi atestacyjnej) rozpatrywanych przez praktyków w trakcie realizacji usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność (opcjonalnie). Sprawozdanie może zawierać opis kwestii lub ujawnianych informacji, na które praktycy zwrócili szczególną uwagę podczas realizacji usługi, ze

²⁶ Aby osiągnąć wyniki wymagane w CSRD.

²⁷ Zob. wytyczne EFRAG dotyczące oceny istotności – pkt 25.

²⁸ Zob. ESRS1 załącznik B - QC5 „Wierne odzwierciedlenie wymaga, aby informacja była (i) kompletna (...)”.

²⁹ Zob. ESRS1 pkt 11 i dodatek A Wymogi dotyczące stosowania AR1 do AR5.

³⁰ Zob. Q70 – Często zadawane pytania dotyczące wdrażania unijnych zasad sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju opublikowane w dniu 7 sierpnia 2024 r. przez Komisję Europejską (https://finance.ec.europa.eu/publications/frequently-askedquestions-implementation-eu-corporate-sustainability-reporting-rules_en).

³¹ W każdym przypadku objaśnienie nie zastępuje wniosku z zastrzeżeniem lub wniosku negatywnego.

wskazaniem miejsca ujawnienia informacji w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju oraz opisem pracy wykonanej przez praktyków.

18. Dostosowanie wniosku w sprawozdaniu z usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność

Wniosek praktyków powinien odzwierciedlać wyniki usługi atestacyjnej.

Jeżeli, zgodnie z osądem praktyków, oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju lub informacje ujawniane na podstawie art. 8 zawiera co najmniej jedno istotne zniekształcenie³², praktycy powinni wyrazić:

- wniosek z zastrzeżeniem, jeśli zakres zniekształcenia (zniekształceń) nie jest istotny, lub
- w przeciwnym wypadku – wniosek negatywny.

Praktycy powinni opisać zidentyfikowane istotne zniekształcenia w Podstawie wniosku zawartego w sprawozdaniu.

Jeśli w wyjątkowych okolicznościach praktycy napotkają ograniczenie zakresu swojej pracy i nie są w stanie ustalić, czy istotne zniekształcenie mogłoby zostać wykryte, gdyby to ograniczenie nie wystąpiło, praktycy powinni:

- sformułować wniosek z zastrzeżeniem, jeśli potencjalny zakres zniekształcenia (zniekształceń) nie jest istotny, lub
- złożyć oświadczenie o braku możliwości wyrażenia wniosku.

V – Inne nadrzędne zasady dotyczące usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność

19. Oświadczenie kierownictwa

Praktycy powinni poprosić o oświadczenie podpisane przez co najmniej jednego odpowiedzialnego członka kierownictwa wyższego szczebla jednostki lub osobę sprawującą nadzór, które to oświadczenie zawiera potwierdzenie odpowiedzialności tych osób za treść oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju.

20. Wykorzystanie pracy ekspertów

Gdy praktycy zamierzają skorzystać z pracy eksperta, powinni ocenić, czy dany ekspert wykazuje niezbędne kompetencje, możliwości, niezależność i obiektywizm, zanim wezmą pod uwagę wyniki prac tego eksperta lub wnioski zawarte w jego sprawozdaniu.

21. Dokumentacja

Praktycy powinni przygotować i przechowywać dokumentację, na podstawie której sporządzono sprawozdanie z usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność. Przygotowana i zachowana dokumentacja powinna być wystarczająca tak, aby doświadczony praktyk, który nie miał wcześniej do czynienia z daną usługą atestacyjną, miał rozeznanie w wykonanej pracy, uzyskanych dowodach i wyciągniętych wnioskach³³.

22. Późniejsze zdarzenia

Praktycy powinni wziąć pod uwagę oddziaływanie późniejszych zdarzeń mających miejsce między końcem okresu sprawozdawczego a datą sporządzenia sprawozdania z usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, które mogą mieć wpływ na oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju i sprawozdanie z usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność.

³² Dotyczy to sytuacji, w których na przykład praktycy zwrócili uwagę na kwestię, która prowadzi do przekonania, że wynik procesu nie doprowadził do ujawnienia wszystkich istotnych wpływów, ryzyk i szans związanych ze zrównoważonym rozwojem zgodnie z ESRS.

³³ Zob. również art. 27a dyrektywy w sprawie badań sprawozdań finansowych.

Praktycy nie są zobowiązani do przeprowadzania żadnych procedur dotyczących takich informacji po dacie sporządzenia sprawozdania. Jeżeli jednak w ciągu następnego roku dowiedzą się o fakcie, który, gdyby był im znany w dniu sporządzenia sprawozdania, mógłby doprowadzić do zmiany ich wniosku, powinni omówić tę kwestię z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór, lub też podjąć odpowiednie działania w zależności od okoliczności.

23. Informacje towarzyszące oświadczeniu dotyczącemu zrównoważonego rozwoju w sprawozdaniu finansowym i sprawozdaniu z działalności

Praktycy powinni zapoznać się ze sprawozdaniem finansowym i sprawozdaniem z działalności w celu zidentyfikowania istotnych niespójności z oświadczeniem dotyczącym zrównoważonego rozwoju, w tym w zakresie informacji ujawnianych na podstawie art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki. W przypadku istotnych niespójności praktycy powinni omówić je z kierownictwem jednostki oraz, w stosownych przypadkach, z osobami sprawującymi nadzór oraz podjąć odpowiednie działania, jeśli istotne niespójności nie zostaną usunięte. W takiej sytuacji należy również nawiązać komunikację z biegłymi rewidentami (zob. pkt 12).

24. Zasady szczegółowe – informacje włączone przez odniesienie

Jeżeli informacje przekazane przez jednostkę zgodnie z ESRS, a tym samym objęte zakresem usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, są włączone przez odniesienie, praktycy powinni sprawdzić, czy spełnione są warunki opisane w ESRS³⁴, i powinni skontaktować się z dostawcą (dostawcami) sprawozdania z usługi atestacyjnej lub uzyskać sprawozdanie z usługi atestacyjnej obejmujące dokument (lub część dokumentu), do którego odnosi się oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju i w którym znajdują się ujawnione informacje włączone przez odniesienie. Dzięki uzyskaniu sprawozdania z usługi atestacyjnej, jeśli jest ono dostępne, lub skontaktowaniu się z podmiotem odpowiedzialnym za tę atestację praktyk może zebrać odpowiednie dowody i uniknąć powielania procedur, jeśli prace atestacyjne wykonane przez podmiot odpowiedzialny za atestację i jego wnioski zostaną ocenione jako istotne i wiarygodne.

W przypadku braku dostawcy odpowiedzialnego za usługę atestacyjną dającą ograniczoną pewność lub wystarczającą pewność w odniesieniu do dokumentu zawierającego ujawnione informacje włączone przez odniesienie, takie informacje powinny być traktowane przez praktyków zgodnie z tym samym podejściem i procedurami co informacje zawarte w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju bez włączenia przez odniesienie.

25. Zasady szczegółowe – informacje dla grupy / informacje skonsolidowane

Jeżeli jednostka przygotowuje skonsolidowane oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju na poziomie grupy, praktycy powinni w szczególności sprawdzić, czy jednostka przeprowadziła ocenę istotnych wpływów, ryzyk i szans dla całego zakresu skonsolidowanych jednostek, które mają być objęte konsolidacją, zgodnie z ESRS i przedstawiła informacje na poziomie skonsolidowanym.

26. Zasady szczegółowe – informacje porównawcze w pierwszym roku

W ESRS nie wymaga się przygotowania informacji porównawczych w pierwszym roku sporządzania oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju zgodnie z ESRS³⁵. W związku z tym nie ma wymogu, aby praktycy przeprowadzali procedury dotyczące informacji porównawczych (które są prezentowane w celu porównania informacji z okresu sprawozdawczego z okresem poprzednim i nie są obowiązkowe w pierwszym roku).

W przypadku braku konkretnego żądania ze strony jednostki skierowanego do praktyków, jeśli takie informacje są dostarczane w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju na zasadzie dobrowolności, praktycy

³⁴ Zgodnie z tymi warunkami informacje włączone przez odniesienie „podlegają co najmniej takiemu samemu poziomowi gwarancji jak oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju” (odniesienie do pkt 120 lit. d) ESRS1).

³⁵ Zob. ESRS 1 sekcja 10.3 pkt 136.

powinni wyraźnie zaznaczyć w sprawozdaniu z usługi atestacyjnej, że zakres usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność nie obejmuje informacji porównawczych dotyczących poprzednich lat lub okresów.

Nie ma również wymogu atestacji informacji porównawczych ujawnionych zgodnie z ramowymi założeniami odniesienia w zakresie systematyki dla okresów poprzedzających okres sprawozdawczy. Praktycy nie powinni jednak polegać na informacjach porównawczych do celów usługi atestacyjnej dotyczącej okresu sprawozdawczego, jeśli informacje porównawcze nie zostały poddane procedurom umożliwiającym ich wykorzystanie. Jeśli w toku realizacji usługi atestacyjnej praktycy dowiedzą się o istotnych zniekształceniach w informacjach porównawczych, powinni ponadto ocenić ich wpływ na sprawozdanie z usługi atestacyjnej.

27. Zasady szczególne – informacje o łańcuchu wartości

W ESRS wymaga się włączenia w niektórych przypadkach informacji o łańcuchu wartości³⁶. Informacje te są zawarte w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju, które jest przedmiotem usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność. W zależności od konkretnych okoliczności i ryzyka istotnego zniekształcenia w stosownych przypadkach praktycy powinni opracować i przeprowadzić dalsze procedury.

Podobnie jak w przypadku informacji związanych z jednostką praktycy mogą ocenić systemy wdrożone przez jednostkę w celu uzyskania i zgłaszania informacji o łańcuchu wartości, które obejmują informacje o łańcuchu wartości i informacje zebrane w stosownych przypadkach od uczestników łańcucha wartości oraz ich wiarygodność. Uzyskanie zewnętrznych dowodów lub sprawozdań z usługi atestacyjnej nie jest bezwzględnie wymagane dla wszystkich informacji o łańcuchu wartości: poziom i zakres procedur, które należy opracować i przeprowadzić w odniesieniu do informacji o łańcuchu wartości, zależy od okoliczności usługi atestacyjnej i oceny przez praktyków ryzyka istotnego zniekształcenia.

W ESRS zawarto różne przepisy przejściowe dotyczące informacji o łańcuchu wartości, co może oznaczać, że w pierwszych latach wdrażania ESRS wymagane będzie przekazywanie ograniczonej ilości informacji o łańcuchu wartości.

³⁶ Sekcja 5.1 ESRS1 dotyczy sprawozdawczości, a w sekcji 5.2 wyjaśniono okoliczności wykorzystania wartości szacunkowych.

Załącznik 1 – Glosariusz terminów stosowanych w Wytycznych wraz z wyjaśnieniem ich znaczenia

Usługa(-i) atestacyjna(-e) – zgodnie z CSRD / dyrektywą o rachunkowości art. 34 ust. 1 lit. aa) oznaczają usługę lub usługi, na podstawie których praktycy wydają opinię/wnioski. Usługa może dawać „ograniczoną” (art. 34 ust. 1 lit. aa)) lub „wystarczającą” pewność. Te Wytyczne dotyczą usług atestacyjnych dających ograniczoną pewność na temat sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju wprowadzonej w CSRD.

Informacje ujawniane na podstawie art. 8 – usługa atestacyjna dająca ograniczoną pewność obejmuje informacje, które należy ujawnić w oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju, aby zapewnić zgodność z przepisami art. 8 rozporządzenia w sprawie systematyki (i powiązаныmi ramowymi założeniami odniesienia w zakresie systematyki)³⁷. Takie ujawniane informacje są określane w Wytycznych jako „informacje ujawniane na podstawie art. 8”.

Wniosek(-ki) – opinia(-e) wymagana(-e) w CSRD / dyrektywie o rachunkowości (art. 34 ust. 1 lit. aa)) i wyrażona(-e) przez praktyków w ich sprawozdanie z usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, określana(-e) w tych Wytycznych jako „wniosek(-ki)” lub „opinia(-e)”.

Jednostka – przedsiębiorstwo, którego oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju jest przedmiotem usługi atestacyjnej. Jednostka może posiadać podmioty zależne/podmioty uwzględnione w jej skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, a tym samym – w jej skonsolidowanym oświadczeniu dotyczącym zrównoważonego rozwoju³⁸. „Jednostka” w kontekście usługi odnoszącej się do oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju składanego na poziomie grupy powinna być rozumiana jako jednostka obejmująca wszystkie jednostki podlegające wymogom ESRS w zakresie ujawniania informacji.

ESRS – europejskie standardy sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju przyjęte przez Komisję Europejską w drodze aktu delegowanego, określające informacje, które przedsiębiorstwo powinno ujawnić (zgodnie z dyrektywą 2013/34/UE o rachunkowości, zmienioną dyrektywą CSRD) na temat istotnych wpływów, ryzyk i szans w odniesieniu do kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem z zakresu ochrony środowiska, polityki społecznej i zarządzania.

ESEF – jednolity elektroniczny format raportowania. Wytyczne nie obejmują wymogów dotyczących oznakowania informacji na temat zrównoważonego rozwoju ani procedur, które mają być przeprowadzane przez praktyków. Na moment publikacji Wytycznych szczegółowe wymogi w tej kwestii nie zostały jeszcze przyjęte.

Praktyk lub praktycy – biegły rewident lub biegli rewidenci, lub niezależny dostawca usług atestacyjnych lub niezależni dostawcy usług atestacyjnych wyznaczeni do wyrażenia opinii zgodnie z CSRD (zob. art. 34 ust. 1 lit. aa) dyrektywy o rachunkowości). Praktycy muszą być wykwalifikowani i zarejestrowani zgodnie z wymogami krajowymi.

Regulacje – wszelkie środki, dokumenty, zasady, standardy lub wytyczne, których zapisów muszą przestrzegać praktycy przy zapewnianiu atestacji dającej ograniczoną pewność zgodnie z dyrektywą o rachunkowości / CSRD w przypadku braku standardów UE dotyczących atestacji dającej ograniczoną pewność przyjętych przez Komisję Europejską.

Procedury – termin używany do określenia poszczególnych prac, które mają przeprowadzić praktycy w ramach usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, takich jak na przykład zapytania, ponowne obliczenia, weryfikacje, testy, oceny, uzgodnienia itp.

Oświadczenie(-a) dotyczące zrównoważonego rozwoju / sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju – informacje przygotowane przez jednostkę w celu spełnienia przepisów CSRD (np. art. 19a, 29a, 29d dyrektywy o rachunkowości), będące przedmiotem usługi atestacyjnej. W tych Wytycznych terminy „sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju” (termin stosowany w art. 34 ust. 1 lit. aa) dyrektywy

³⁷ ESRS 1 sekcja 8.3 pkt 113.

³⁸ ESRS 1 sekcja 5.1 pkt 62.

o rachunkowości) oraz „oświadczenia dotyczące zrównoważonego rozwoju” i „oświadczenie dotyczące zrównoważonego rozwoju” (termin stosowany w ESRs) są używane jako synonimy. Oświadczenia dotyczące zrównoważonego rozwoju zawierają informacje ujawniane na podstawie art. 8.

Jednostka zainteresowania publicznego – jednostki zainteresowania publicznego są zdefiniowane w prawie UE (art. 2 dyrektywy w sprawie badań sprawozdań finansowych).

Ramy odniesienia w zakresie systematyki – w niniejszych Wytocznych termin ten oznacza wszystkie przepisy prawa określające sposób przygotowania informacji wymaganych na podstawie art. 8 rozporządzenia (UE) 2020/852 w sprawie systematyki (rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie ustanowienia ramowych założeń ułatwiających zrównoważone inwestycje, zmieniające rozporządzenie (UE) 2019/2088 wraz z załącznikami).

Załącznik 2

Odniesienia do prawa UE

Dyrektywa o rachunkowości: 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)

Dyrektywa w sprawie badań sprawozdań finansowych: 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)

Rozporządzenie w sprawie badań sprawozdań finansowych: 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)

Rozporządzenie w sprawie systematyki: Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie ustanowienia ramowych założeń ułatwiających zrównoważone inwestycje, zmieniające rozporządzenie (UE) 2019/2088 (Dz.U. L 198 z 22.6.2020, s. 13).

Dyrektywa w sprawie przejrzystości: 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)

Odniesienia do aktów delegowanych w sprawie ESRS

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 284 z 22.12.2023, s. 1) oraz wszelkie inne przyszłe rozporządzenie delegowane przyjmujące ESRS.

Załącznik 3

Realizacja usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność przez kilku praktyków

1. Jeżeli jednostka zdecyduje się zaangażować więcej niż jednego praktyka do wykonania usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność, praktycy realizują usługę zgodnie z następującymi zasadami.

Zdobycie zrozumienia jednostki i jej otoczenia oraz ocena uzyskanych informacji – działanie indywidualnie

2. Przed rozpoczęciem dalszych procedur każdy praktyk indywidualnie zdobywa zrozumienie jednostki i jej otoczenia oraz przeprowadza własną ocenę uzyskanych informacji.

3. Na podstawie tej indywidualnej oceny praktycy mogą wspólnie uzgodnić procedury, które należy przeprowadzić, i rozdzielić je między sobą.

Określenie procedur, które należy przeprowadzić

4. W oparciu o posiadaną przez poszczególnych praktyków zrozumienie jednostki i jej otoczenia praktycy wspólnie określają ogólne podejście dotyczące prac, które należy wykonać.

5. Na tym etapie praktycy porównują swoje indywidualne analizy i wspólnie uzgadniają procedury, które należy przeprowadzić.

Zrównoważony podział procedur do wykonania

6. Praktycy rozdzielają między sobą prace do wykonania, upewniając się, że podział ten jest zrównoważony.

7. Pojęcie „zrównoważonego podziału” jest kluczowe dla prawidłowej realizacji wspólnej usługi. W ramach takiego podziału należy uwzględnić kryteria ilościowe, takie jak liczba godzin pracy, oraz kryteria jakościowe, takie jak doświadczenie lub kwalifikacje zespołu realizującego usługę.

8. Podział pracy nie oznacza, że każdy praktyk pracuje samodzielnie. W praktyce w trakcie realizacji usługi, a w szczególności w przypadku procedur dotyczących kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem bądź ważnych lub złożonych informacji na temat zrównoważonego rozwoju, praktycy komunikują się, zwłaszcza w celu oceny, czy w świetle uzyskanych informacji początkowo zaplanowane procedury nadal są odpowiednie.

Krytyczny przegląd procedur przeprowadzonych przez drugiego praktyka/pozostałych praktyków

9. Praca wykonywana przez każdego praktyka podlega krytycznemu przeglądowi przez innego praktyka, co określa się jako „przegląd krzyżowy”. Przegląd ten umożliwi drugiemu praktykowi ocenę, czy:

- praca wykonana przez praktyka odpowiada ustaleniom i pozwala na uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów, na których można oprzeć wnioski wobec oświadczenia dotyczącego zrównoważonego rozwoju;

- wnioski wyciągnięte przez praktyka są trafne i spójne.

10. Na podstawie oceny pracy i wniosków drugiego praktyka, z którym wspólnie realizuje się usługę, każdy z praktyków określa, czy należy przeprowadzić dodatkowe prace.

Wniosek

11. Sprawozdanie z usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność jest sporządzane wspólnie przez praktyków.

12. Jeżeli praktycy mają odmienne wnioski, każdy z nich przedstawia swój wniosek w sprawozdaniu z usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność.

Zorganizowana komunikacja z organami zarządzającymi i nadzorczymi jednostki, w tym, w stosownych przypadkach, z komitetem ds. audytu

13. Praktycy komunikują się wspólnie i w uzgodniony sposób z kierownictwem jednostki i jej organami nadzorczymi, niezależnie od tego, czy w sprawie ich wniosków dotyczących informacji na temat zrównoważonego rozwoju, czy też w kwestii wszelkich ważnych informacji zidentyfikowanych w trakcie ich pracy.

Odpowiednia dokumentacja

14. Każdy praktyk sporządza dokumentację zawierającą dokumenty potwierdzające wyciągnięte wnioski.

Współpraca

15. Wspólna atestacja wymaga ścisłej współpracy pomiędzy praktykami, w tym wspólnego omówienia wszelkich ważnych kwestii zidentyfikowanych w trakcie ich pracy oraz wspólnego zabierania głosu, gdy dana kwestia wymaga omówienia z kierownictwem jednostki lub jej organami zarządzającymi, w tym w ewentualnych sytuacjach braku porozumienia między nimi.