

BLOG PROFESOR GERTRUDY KRYSTYNY ŚWIDERSKIEJ

Rachunkowość, sprawozdawczość finansowa, rachunek kosztów, controlling

Jakie zmiany w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju wprowadza Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 *?

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022r. wprowadziła zmiany w:

- Dyrektywie 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniającej dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylającą dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG
- Dyrektywie 2006/43/WE z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniającej dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylającej dyrektywę _Rady 84/253/EWG
- Rozporządzeniu nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającym decyzję Komisji 2005/909/WE .
- Dyrektywie 2004/109/WE 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.

*Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2022/2464 w sprawie zmiany rozporządzenia (EU) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/EC, dyrektywy 2006/43/EC oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (Publ. 16.12.2022) .

Jakie zmiany w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju wprowadza Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 ?

Zmiany w dyrektywie 2013/34/UE * w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań

Główne zmiany w dyrektywie 2013/34UE dotyczą sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.

Do artykułu 19 dotyczącego sprawozdania z działalności wyjaśniono, że:

- „sprawozdawczość z zakresu zrównoważonego rozwoju” oznacza przedstawienie informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem zgodnie z art.19a, 29a i 29d.(pkt 18);
- „kwestie związane z zrównoważonym rozwojem” oznaczają czynniki środowiskowe, czynniki społeczne i z zakresu praw człowieka oraz czynniki związane z zarządzaniem , w tym czynniki zrównoważonego rozwoju zgodnie z definicją w art.2 pkt 24 rozporządzenia (UE) 2019/88 .(pkt 17);
- „kluczowe zasoby niematerialne” oznaczają zasoby niemające postaci fizycznej, od których zasadniczo zależy model finansowy jednostki i stanowią źródło tworzenia wartości dla jednostki (pkt 19);
- „niezależny dostawca usług atestacyjnych oznacza jednostkę oceniającą sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju akredytowaną zgodnie z rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 765/2008**.

Dodano artykuł 19 a ”Sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju” w którym:

- określono, jednostki które mają obowiązek zawarcia w odrębnej sekcji sprawozdania z działalności informacji niezbędnych 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 sytuację jednostki(ust.1).
- określono zakres tych informacji dla dużych, małych i średnich jednostek zaufania publicznego** (ust.2 pkt.1).
- rozszerzono, w stosownych przypadkach, zakres wymienionych wyżej informacji o własne operacje jednostki i jej łańcuch wartości, w tym jej produktów i usług , stosunków gospodarczych i łańcuchów dostaw (ust.3).
- wskazano, że jednostki przedstawiają powyższe informacje zgodnie ze standardami sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju przyjętymi zgodnie z dodanym artykułem 29b (ust.4).
- uznano, że jednostki zależne ujęte w skonsolidowanym sprawozdaniu z działalności są zwolnione ze sporządzania sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju pod warunkiem, że ich sprawozdania zawiera nazwę i siedzibę statutową jednostki dominującej oraz linki internetowe do sprawozdania z działalności jednostki dominującej.`

*Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013r 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

**Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 765/2008 z dnia 9 lipca 2008r. ustanawiające wymagania w zakresie akredytacji i uchylające rozporządzenie (EWG) nr 339/93 (Dz.U.L 218 z 13.8.2008)

Jakie zmiany w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju wprowadza Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 ?

Zakres informacji które dotyczą sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju i powinny być zawarte w sprawozdaniu z działalności

Duże jednostki, oraz małe i średnie jednostki, z wyjątkiem mikrojednostek, będące jednostkami interesu publicznego zdefiniowanymi w art. 2 pkt 1 lit. a)*** powinny :w sprawozdaniu z zakresu zrównoważonego rozwoju

- krótko opisać model biznesowy i strategię biznesową jednostki ze zwróceniem szczególnej uwagi na ryzyka związane ze zrównoważonym rozwojem .
- opisać działania wdrażające i powiązane z nimi plany finansowe i inwestycyjne, służące zapewnieniu, aby model biznesowy i strategia biznesowa jednostki uwzględniały przejście na zrównoważoną gospodarkę i ograniczenie globalnego ocieplenia do 1,5 °C.
- przedstawić informacje w jaki sposób w modelu biznesowym i strategii biznesowej jednostki uwzględniono interesy zainteresowanych stron danej jednostki oraz wpływ jednostki na kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem; w jaki sposób jednostka wdraża strategię w odniesieniu do kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem.
- opisać określone w czasie i ustanowione przez jednostkę cele dotyczące kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, w tym w stosownych przypadkach bezwzględnych celów redukcji emisji gazów cieplarnianych co najmniej na lata 2030 i 2050, postępy poczynionych przez jednostkę na rzecz osiągnięcia tych celów oraz oświadczenie, czy cele jednostki związane z czynnikami środowiskowymi opierają się na rozstrzygających dowodach naukowych.
- opisać rolę organów administrujących, zarządzających i nadzorujących w odniesieniu do kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem oraz ich wiedzę ekspercką i umiejętności konieczne do wypełniania tej roli lub dostęp takich organów do takiej wiedzy eksperckiej i umiejętności.
- opisać polityki jednostki i systemy zachęt dotyczących kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem oferowanych członkom organów administrujących, zarządzających i nadzorujących.
- opisać proces należytej staranności wdrożony przez jednostkę w odniesieniu do kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem oraz najważniejsze rzeczywiste lub potencjalne niekorzystne skutki związane z własnymi operacjami jednostki i jej łańcuchem wartości, w tym z jej produktami i usługami, stosunkami gospodarczymi i łańcuchem dostaw.
- opisać podstawowe ryzyka dla jednostki w odniesieniu do kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem, w tym główne rodzaje zależności jednostki od tych kwestii, oraz sposób zarządzania przez jednostkę tymi ryzykami.
- przedstawić wskaźniki istotne w odniesieniu do ujawnionych informacji wymienionych w powyższych punktach..

Zakres informacji , które mają by ujawniane zgodnie z art.19a i 29a (skonsolidowana sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju) określają, zgodnie z art. 29b i 29c, standardy sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.

*** Jednostkami interesu publicznego są jednostki których zbywalne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym któregośkolwiek państwa członkowskiego, są instytucjami kredytowym, są zakładami ubezpieczeń, lub są wyznaczone przez państwa członkowskie jako jednostki interesu publicznego.

Jakie zmiany w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju wprowadza Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 ?

Art. 29b nadaje uprawnienie dla Komisji Europejskiej do przyjęcia **standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (ESRS)** w formie aktu delegowanego na podstawie porady technicznej (technical advice) wydanej przez Europejską Grupę Doradczą ds. Sprawozdawczości Finansowej – EFRAG.

Standardy sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju określają jakie informacje mają ujawnić jednostki na temat (Art.29b ust.2 dyrektywy 2013/34/UE):

- czynników środowiskowych,
- czynników społecznych i czynników związanych z prawami człowieka,
- czynników związanych z zarządzaniem.

23 listopada 2022 roku EFRAG (The European Financial Reporting Advisory Group - Europejska Grupa Doradcza ds. Sprawozdawczości Finansowej) opublikował poradę techniczną (<https://www.efrag.org/lab6>), zawierającą projekty z pierwszego zestawu europejskich standardów zrównoważonego rozwoju (ESRS), tj. projekty 2 standardów przekrojowych (cross-cutting standards) – ESRS 1 Ogólne wymagania (General requirements) i ESRS 2 Ujawnianie informacji ogólnych (General disclosures) oraz projekty 10 standardów tematycznych (topical standards), w tym:

- 5 dotyczących kwestii środowiskowych (environment) – ESRS E1 Zmiana klimatu (Climate change), ESRS E2 Zanieczyszczenie (Pollution), ESRS E3 Zasoby wodne i morskie (Water and marine resources), ESRS E4 Bioróżnorodność i ekosystemy (Biodiversity and ecosystems) i ESRS E5 Wykorzystanie zasobów i gospodarka o obiegu zamkniętym (Resource use and circular economy);
- 4 dotyczące kwestii społecznych (social) – ESRS S1 Zatrudnienie (Own workforce), ESRS S2 Pracownicy w łańcuchu wartości (Workers in the value chain), ESRS S3 Dotknięte społeczności (Affected communities) i ESRS S4 Konsumenci i użytkownicy końcowi (Consumers and end-users);
- 1 dotyczący kwestii zarządczych (governance) – ESRS G1 Ład korporacyjny, zarządzanie ryzykiem, audyt wewnętrzny (Business conduct).

Europejski standard zrównoważonego rozwoju 1 (ESRS 1) jest „instrukcją obsługi” systemu raportowania zrównoważonego rozwoju. Dotyczy wszystkich spółek i wszystkich obszarów oraz tematów raportowania, nie wymaga ujawnień, zawiera zasady raportowania (w tym strukturę sprawozdań na temat zrównoważonego rozwoju) oraz użyteczny skrócony opis procesów należytej staranności w odniesieniu do praw człowieka i środowiska naturalnego, które są wielokrotnie przywoływane w innych standardach.

Wymienione standardy co do zasady będą miały zastosowanie do wszystkich spółek objętych obowiązkiem sprawozdawczości na gruncie dyrektywy 2022/2464. W dalszej kolejności EFRAG będzie pracowało nad standardami sektorowymi (*sector specific standards*) i standardami dla małych i średnich jednostek (*standards for SMEs*). Zarówno standardy

Jakie zmiany w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju wprowadza Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 ?

sektorowe, jak i standardy dla małych i średnich jednostek mają być przyjęte przez Komisję Europejską do 30 czerwca 2024 r.

Zmiany w dyrektywie 2004/109/WE 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

W artykule 2 ust. 1 dyrektywy 2004/109/WE wskazano, że definicja sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju jest zgodna z definicją zawartą w art.2 pkt. 18 dyrektywy 2023/34/UE. Wskazano także , że biegli rewidenci wydają opinię i oświadczenie dotyczące sprawozdania z działalności oraz w stosownych przypadkach opinię atestacyjną na temat sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (art. 4).

Sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju podawane jest w całości do wiadomości publicznej wraz z rocznym raportem finansowym (art.5

Zmiany w dyrektywie 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych oraz rozporządzeniu (UE) nr 537/2014 E w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego

W artykule 2 dyrektywy 2006/43/WE rozszerzono zakres uprawnień biegłego rewidenta, firmy audytorskiej, jednostki audytorskiej o atestację sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. Ponadto dodano definicje kluczowego partnera w zakresie zrównoważonego rozwoju (pkt.16a), sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (pkt.21), atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (pkt.22) i niezależnego dostawcy usług atestacyjnych (pkt.23). Biegli rewidenci wydają opinię na podstawie usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność na temat zgodności sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju z wymogami dyrektywy 2013/34 , w tym zgodności sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju ze standardami sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, przyjętymi na podstawie art.29b lub art.29c oraz 29d i dyrektywy.2013/34 i art. 8 rozporządzenia 2020/852 (art. 34 ust.1.)

Państwa członkowskie mogą zezwolić na wydanie takiej opinii biegłym rewidentom innym niż biegły przeprowadzający badanie ustawowe (art.34 ust.3) oraz niezależnemu dostawcy usług atestacyjnych mającemu siedzibę na ich terytorium (art.34 ust.4).

Państwa członkowskie wymagają od biegłych rewidentów i firm audytorskich przeprowadzania atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju zgodnie ze standardami atestacji przyjętymi przez Komisję , która przyjmie najpóźniej do 1 października 2028 roku akty delegowane w celu ustanowienia standardów (art.26a ust 1 i 3). Dopóki Komisja nie przyjmie standardu atestacji państwa członkowskie mogą stosować krajowe standardy, procedury lub wymogi atestacji (art. 26a ust.2).

Artykuł 28a poświęcony jest sprawozdaniu z atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju a artykuł 36a rozwiązaniom regulacyjnym pomiędzy państwami członkowskimi w odniesieniu do atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.

Jakie zmiany w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju wprowadza Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 ?

W przypadku gdy biegły rewident lub firma audytorska świadczą przez okres co najmniej trzech kolejnych lat obrotowych na rzecz jednostki badanej, jej jednostki dominującej lub jednostek przez nią kontrolowanych usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych inne niż usługi, o których mowa w art. 5 ust. 1 niniejszego rozporządzenia, całkowite wynagrodzenie z tytułu takich usług jest ograniczone do najwyżej 70 % średniego wynagrodzenia płaconego w trzech kolejnych ostatnich latach obrotowych z tytułu badania ustawowego (badań ustawowych) badanej jednostki oraz, w stosownych przypadkach, jej jednostki dominującej, jednostek przez nią kontrolowanych oraz skonsolidowanych sprawozdań finansowych tej grupy przedsiębiorstw. Ograniczenie to nie dotyczy atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. Artykuł 4 ust. 2 akapit 4 rozporządzenia UE nr 537/2014 otrzymał brzmienie: „Na potrzeby ograniczeń określonych w akapicie pierwszym niniejszego ustępu wyłącza się atestację sprawozdawczości oraz usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych, inne niż usługi, o których mowa w art. 5 ust. 1, których świadczenie jest wymagane zgodnie z przepisami ustawodawstwa unijnego lub krajowego”. Artykuł ten stosuje się od 1 stycznia 2024 roku w odniesieniu do lat obrotowych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2024 roku.

Podsumowanie

Przedsiębiorstwa objęte dyrektywą będą zobowiązane do stosowania nowych regulacji od dnia 1 stycznia 2026 r. MŚP mają możliwość odroczenia nowych obowiązków do 2028 r. W przypadku przedsiębiorstw spoza UE nowe wymogi mają zastosowanie od 1 stycznia 2028 r.

Spółki powinny skupić się na rzeczywistych i potencjalnych negatywnych skutkach związanych z działalnością przedsiębiorstwa i jego łańcuchem wartości, wszelkich działaniach podjętych (i ich wynikach) w celu zapobieżenia, złagodzenia, naprawienia lub zakończenia rzeczywistych lub potencjalnych negatywnych skutków związanych z łańcuchem wartości przedsiębiorstwa oraz identyfikacji głównych rodzajów ryzyka z zakresu zrównoważonego rozwoju, na jakie narażona jest spółka.

Rozszerzono zakres uprawnień biegłego rewidenta o atestację sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju zgodnie ze standardami atestacji przyjętymi przez Komisję najpóźniej do 1 października 2028 roku. Dopóki Komisja nie przyjmie standardów atestacji państwa członkowskie mogą stosować krajowe standardy, procedury lub wymogi atestacji.