

Odpowiedzi na pytania zadane podczas webinarium na temat projektu ustawy wdrażającej CSRD, które odbyło się 25 kwietnia 2024 r.

Odpowiedzi zostały przygotowane do wybranych pytań zadanych na czacie webinarium, które nie zostały zaadresowane podczas prezentacji. Pytania zostały przyporządkowane do poszczególnych części webinarium (w zakresie zmian do *ustawy o rachunkowości* wprowadzono także podział tematyczny):

- prezentacja zmian do *ustawy o rachunkowości*,
- prezentacja zmian do *ustawy o biegłych rewidentach*;
- prezentacja nt. przygotowań Polskiej Izby Biegłych Rewidentów.

Użyte skróty:

- **dyrektywa CSRD** - 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;
- **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;
- **BR** - biegły rewident/ biegli rewidenci;
- **ESRS** - Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju;
- **FA** - firma audytorska/ firmy audytorskie;
- **projekt ustawy zmieniającej** - projekt *ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw* (UC14);
- **SZR** - sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju;
- **ustawa o biegłych rewidentach** - *ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym*;
- **ustawa o rachunkowości** - *ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości*.

Odpowiedzi zostały przygotowane na podstawie projektu ustawy zmieniającej. W toku dalszych prac legislacyjnych projekt może ulec zmianom. Ostateczne brzmienie przepisów może być odmienne, co może wpływać na przedstawione odpowiedzi.

Prezentacja zmian do *ustawy o rachunkowości*

Spółki notowane

Czy mogę prosić o sprecyzowanie wymogów i terminów dla emitentów papierów wartościowych notowanych w alternatywnym systemie obrotu GPW?

W art. 63r ust. 1-6 projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości* określono zakres podmiotów zobowiązanych do sporządzania tzw. „jednostkowej” SZR. Zgodnie z przepisem:

- jednostki małe i jednostki średnie będące emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz
- jednostki duże

- zawierają w sprawozdaniu z działalności, w jego wyodrębnionej części, SZR.

Alternatywny system obrotu to system obrotu dokonywanego poza rynkiem regulowanym. Więc określone w pytaniu spółki zgodnie z projektem nie będą zobowiązane do sporządzania „jednostkowej” SZR, o ile nie spełniają definicji jednostki dużej. Ponadto jeżeli są jednostką dominującą dużej grupy, to będą zobowiązane do sporządzania SZR grupy kapitałowej.

Banki spółdzielcze

Proszę o odpowiedź czy sektor banków spółdzielczych będzie podlegał obowiązkowo pod dyrektywę CSRD jako instytucje niegiełdowe ze statusem małe i niezłożone instytucję finansowe?

Należy wskazać, że banki spółdzielcze są instytucjami kredytowymi. W art. 63q ust. 1 pkt 5 projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości* określono, że obowiązek SZR w przypadku instytucji kredytowych ma zastosowanie bez względu na formę prawną w jakiej prowadzą działalność te jednostki.

Zakres podmiotów zobowiązanych do sporządzania tzw. „jednostkowej” SZR obejmuje:

- jednostki małe i jednostki średnie będące emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego
- jednostki duże.

W Polsce rynek regulowany obejmuje rynek giełdowy, rynek pozagiełdowy oraz towarowy rynek instrumentów pochodnych.

Zgodnie z projektem w przypadku spełnienia któregokolwiek z ww. kryteriów, poszczególne banki spółdzielcze mogą podlegać obowiązkowi sporządzania SZR.

Instytucje kredytowe

Jak zrozumiałem z prezentacji wszystkie instytucje kredytowe podlegają ustawie, ale równocześnie mogą skorzystać ze zwolnienia, jeżeli będą raportować w ramach sprawozdania spółki dominującej?

Tak, podlegają obowiązkowi „jednostkowej” SZR zgodnie z projektem ustawy zmieniającej, pod warunkiem, że są one:

- jednostkami małymi albo jednostkami średnimi będącymi emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo
- jednostkami dużymi.

Instytucja kredytowa będąca jednostką zależną, jak każda inna jednostka objęta obowiązkiem SZR, ma możliwość skorzystania ze zwolnienia z obowiązku sporządzenia „jednostkowej” SZR, jeżeli zostanie ona objęta SZR grupy kapitałowej jednostki dominującej z:

- państwa Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG) (art. 63u pkt 1 i 2 projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości*); albo
- państwa trzeciego (art. 63v pkt 1-4 projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości*).

Jednakże ww. zwolnienie nie ma zastosowania do instytucji kredytowej spełniającej kryterium jednostki dużej będącej emitentem papierów wartościowych w EOG (art. 63w ust. 1 projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości*).

Alternatywnie, instytucja kredytowa będąca jednocześnie spółką dominującą dużej grupy może skorzystać ze zwolnienia ze sporządzenia swojej „jednostkowej” SZR, jeżeli sporządzi ona SZR grupy kapitałowej (art. 63y projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości*).

Sprawozdanie z działalności

Czy sprawozdawczość w zakresie SZR może być zatytułowana „sprawozdanie” w sprawozdaniu z działalności?

Projektowane przepisy nie regulują tej kwestii, więc jednostka ma swobodę w tym zakresie. Zgodnie z art. 63r ust. 1 i art. 63x ust. 1 projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości* określone jest jedynie, że „jednostkowa” SZR i SZR grupy kapitałowej przedstawiane są w wyodrębnionej części odpowiednio: sprawozdania z działalności lub sprawozdania z działalności grupy kapitałowej.

Konsolidacja

Czy mniejsze spółki zależne w grupie kapitałowej nie przekraczające progów są traktowane jako osobne podmioty i nie są objęte zakresem SZR?

Zgodnie z projektem takie jednostki ujęte są w ramach SZR grupy kapitałowej bez względu na wielkość, tj. sprawozdawczość taka obejmuje także jednostki, które nie są zobowiązane do sporządzania tzw. „jednostkowej” SZR.

W art. 63x ust. 1 projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości* określone jest, że jednostka dominująca dużej grupy jest obowiązana do przedstawienia w wyodrębnionej części sprawozdania z działalności grupy kapitałowej informacji niezbędnych do zrozumienia wpływu grupy kapitałowej na kwestie zrównoważonego rozwoju oraz wpływu kwestii zrównoważonego rozwoju na rozwój, wyniki i sytuację grupy kapitałowej. W przepisie tym mowa jest o grupie kapitałowej bez żadnych wyłączeń w tym zakresie.

Zgodnie z definicją zawartą w art. 3 ust. 1 pkt 44 *ustawy o rachunkowości przez grupę kapitałową* rozumie się jednostkę dominującą wraz z jednostkami zależnymi.

Jeżeli w dużej grupie kapitałowej tylko jedna spółka zależna spełnia dwa z trzech kryteriów wskazanych w projekcie ustawy, a pozostałe spółki nie spełniają tych kryteriów, czy raportowanie zrównoważonego rozwoju powinno obejmować całą grupę (wszystkie spółki niezależnie od ich sumy bilansowej, wielkości przychodów, liczby zatrudnienia), czy raportowanie powinno objąć tylko tę jedną spółkę spełniającą kryteria?

SZR grupy kapitałowej obejmuje całą grupę kapitałową (patrz odpowiedź do poprzedniego pytania).

Czy grupa sporządzająca konsolidację na poziomie Polski oraz na wyższym szczeblu w kraju UE, może na poziomie Polski nie sporządzać SZR?

Tak, dopuszczona jest możliwość zwolnienia z obowiązku sporządzenia SZR grupy kapitałowej dla jednostki dominującej będącej jednostką zależną, jeżeli ona i jej jednostki zależne zostaną objęte SZR grupy kapitałowej jednostki dominującej wyższego szczebla z:

- państwa EOG (art. 63z pkt 1 i 2 projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości*) albo
- państwa trzeciego (art. 63za pkt 1-4 projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości*)

Jednakże ww. zwolnienie nie ma zastosowania do jednostki dużej będącej emitentem papierów wartościowych w EOG (art. 63zb ust. 1 projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości*).

W jaki sposób w sprawozdaniu z działalności należy zaznaczyć zwolnienie (sprawozdanie przygotowywane przez spółkę dominującą we Francji)? Czy wystarczy opisać na jakiej podstawie jest wyłączenie, czy należy posiadać przetłumaczone sprawozdanie z działalności wraz z opinią z atestacji?

Warunki skorzystania ze zwolnienia z obowiązku sporządzenia „jednostkowej” SZR przez jednostkę zależną, jeżeli zostanie ona objęta SZR grupy kapitałowej jednostki dominującej mającej siedzibę na terytorium Europejskiego Obszaru Gospodarczego wskazane są w art. 63u pkt 2 projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości*. Po stronie jednostki zależnej korzystającej ze zwolnienia wymagane będzie ujawnienie w jej sprawozdaniu z działalności:

- informacji, że skorzystała ze zwolnienia ze sporządzenia SZR;
- nazwy i siedziby jednostki dominującej, która sporządziła SZR grupy kapitałowej;
- adresu strony internetowej, na której udostępniono sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej jednostki dominującej wraz ze sprawozdaniem z atestacji SZR grupy kapitałowej, oraz, w stosownych przypadkach, tłumaczenia tych dokumentów.

Zatem zgodnie z projektem w przypadku, gdy jednostka dominująca sporządzająca SZR grupy kapitałowej jest we Francji, polska jednostka zależna korzystająca ze zwolnienia od sporządzenia swojej „jednostkowej” SZR będzie zobowiązana wskazać w swoim sprawozdaniu z działalności adres strony internetowej, na której udostępniono tłumaczenie ww. dokumentów na język polski.

Proszę o wyjaśnienie uproszczeń/ wyłączeń w przypadku grupy kapitałowej (niepubliczna) z jednostką dominującą w EOG oraz jednostkami zależnymi (duże spółki) na terenie państw trzecich. Czy jest możliwość wyłączenia tych jednostek (pozaunijnych) ze sprawozdania skonsolidowanego?

Zgodnie z art. 63x projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości*, SZR grupy kapitałowej dotyczy całej grupy kapitałowej, a więc obejmuje swoim zakresem jednostkę dominującą i wszystkie jej jednostki zależne. Zatem w przypadku stojącej na czele dużej grupy jednostki dominującej mającej siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu w Polsce, której jednostki zależne mają siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu w państwach trzecich, w ramach SZR grupy kapitałowej ujęte muszą być wszystkie jednostki zależne bez względu na ich siedzibę (patrz też wyjaśnienia do pierwszego z pytań pod nagłówkiem „konsolidacja”).

Czy spółki zależne mogą za siebie raportować? Typu największa spółka zależna w UE za wszystkie inne spółki zależne w UE?

Jest to możliwe w ramach rozwiązania zwanego „sztuczną konsolidacją” SZR (art. 11 projektu ustawy zmieniającej). Jest to forma czasowej „ulgi” (dostępna do roku obrotowego kończącego się najpóźniej 6 stycznia 2030 r.) dla unijnych jednostek zależnych od jednostki dominującej lub jednostki dominującej wyższego szczebla z państwa trzeciego.

W takiej sytuacji unijna jednostka zależna generująca największe przychody netto może sporządzić „zastępczą” SZR grupy kapitałowej obejmującą swoim zakresem wszystkie jednostki zależne od takiej jednostki dominującej z państwa trzeciego, mające siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Europejskiego Obszaru Gospodarczego, które same podlegają obowiązkowi sporządzenia SZR.

Unijne jednostki zależne należące do takiej grupy będą mogły wtedy skorzystać ze zwolnienia ze sporządzenia własnej SZR.

Czy jeśli jednostka dominująca jest emitentem papierów wartościowych, to czy SZR musi być częścią sprawozdania jednostkowego oraz sprawozdania skonsolidowanego dla grupy kapitałowej?

Zgodnie z projektem SZR grupy kapitałowej sporządzona przez jednostkę dominującą jest częścią sprawozdania z działalności grupy kapitałowej. Jeżeli jednostka dominująca sporządza jednocześnie „jednostkową” SZR, to będzie ona częścią sprawozdania z działalności tej jednostki.

Jednocześnie należy mieć na uwadze art. 63y projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości*, zgodnie z którym jednostka dominująca sporządzająca SZR grupy kapitałowej jest zwolniona ze sporządzania własnej „jednostkowej” SZR.

Kary

Czy są określone kary dla zarządów i rad nadzorczych za brak implementacji tych zapisów, bo jest dużo informacji o karach dla biegłych rewidentów, ale nie znalazłem nigdzie informacji o karach dla spółki?

Nieprzestrzeganie obowiązków związanych ze SZR będzie objęte m. in. odpowiedzialnością karną. Art. 77 *ustawy o rachunkowości* przewiduje karę za niesporządzenie sprawozdania z działalności lub sporządzenie go niezgodnie z przepisami ustawy lub zawarcie w nim nierzetelnych danych. Ponieważ SZR stanowić będzie część sprawozdania z działalności, to jej niesporządzenie lub sporządzenie niezgodnie z przepisami ustawy lub podanie w niej nierzetelnych danych podlegać będzie sankcji na podstawie ww. art. 77 *ustawy o rachunkowości*.

ESRS

Czy jakiegokolwiek standardy zostały już uznane za równoważne z ESRS?

Nie. Komisja Europejska nie dokonała jeszcze żadnej formalnej oceny w tym zakresie.

Elektronizacja

Czy brak przyjęcia taksonomii do końca 2024 r. oznacza brak konieczności publikacji raportów we wskazanym formacie, co najmniej tych publikowanych za rok 2024?

W zakresie obowiązku elektronicznego znakowania SZR (tzw. *ESRS XBRL Taxonomy*), warunkiem koniecznym do jego wypełnienia przez jednostkę jest by ww. taksonomia została opracowana i przyjęta do prawa UE w drodze nowelizacji *rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2019/815 z dnia 17 grudnia 2018 r. w odniesieniu do regulacyjnych standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania*. Zadanie to pozostaje w kompetencji Komisji Europejskiej.

Zgodnie z prezentowaną przez KE roboczą interpretacją jednostki nie są zobowiązane spełniać wymogu w zakresie elektronicznego znakowania tak długo, jak *ESRS XBRL Taxonomy* nie zostanie przyjęta przez KE. KE zamierza potwierdzić to stanowisko w zestawie „Pytań i odpowiedzi” dotyczących CSRD, które

planuje opublikować w maju br. Zgodnie z przedstawionymi na roboczo informacjami KE zamierza przyjąć akt delegowany w tym zakresie w trakcie 2025 r. (dokładna data nie jest jeszcze znana).

Indywidualne przypadki

Niektóre spółki zobowiązane są do podwójnego raportowania finansowego - jednostkowego i skonsolidowanego, przy czym spółki zależne od spółki dominującej odpowiadają za niewielki procent oddziaływań (w granicach 3-5%, są to bardzo małe spółki). Czy taka grupa kapitałowa jest zobowiązana przygotować również dwa sprawozdania niefinansowe (jednostkowe i skonsolidowane)? Czy ze względu na małe znaczenie pozostałych spółek, grupa ta może pominąć sprawozdanie skonsolidowane (które w tej sytuacji w dużej mierze przypominałoby sprawozdanie jednostkowe)? Jeżeli grupa może pominąć sprawozdanie skonsolidowane, w jaki sposób może udowodnić/ zgłosić małe znaczenie pozostałych spółek w grupie i brak konieczności przygotowania takiego sprawozdania skonsolidowanego?

Kwestia obowiązku i zakresu sporządzania SZR jest rozpatrywana oddzielnie od obowiązku sporządzania i zakresu sprawozdania finansowego.

W art. 63x ust. 1 projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości* określone jest, że jednostka dominująca dużej grupy jest obowiązana do przedstawienia w wyodrębnionej części sprawozdania z działalności grupy kapitałowej informacji niezbędnych do zrozumienia wpływu grupy kapitałowej na kwestie zrównoważonego rozwoju oraz wpływu kwestii zrównoważonego rozwoju na rozwój, wyniki i sytuację grupy kapitałowej. W przepisie tym mowa jest o grupie kapitałowej bez żadnych wyłączeń w tym zakresie.

Zgodnie z definicją zawartą w art. 3 ust. 1 pkt 44 *ustawy o rachunkowości przez grupę kapitałową* rozumie się jednostkę dominującą wraz z jednostkami zależnymi.

W art. 63r ust. 1-6 projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości* (w ślad za art. 19a ust. 1-3 *dyrektywy o rachunkowości* w brzmieniu nadanym przez dyrektywę CSRD) określono zakres podmiotów zobowiązanych do sporządzania tzw. „jednostkowej” SZR. Zgodnie z przepisem:

- jednostki małe i jednostki średnie będące emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz
- jednostki duże

- zawierają w sprawozdaniu z działalności, w jego wyodrębnionej części, SZR.

Jednocześnie należy mieć na uwadze art. 63y projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości*, zgodnie z którym jednostka dominująca sporządzająca SZR grupy kapitałowej jest zwolniona ze sporządzania własnej „jednostkowej” SZR.

Reasumując nie ma możliwości zastąpienia SZR grupy kapitałowej przez „jednostkową” SZR sporządzoną przez jednostkę dominującą. Odwrotnie, sporządzenie SZR grupy kapitałowej zwalnia ze sporządzenia „jednostkowej” SZR przez jednostkę dominującą.

Jeśli spółka dominująca w grupie kapitałowej, spełnia warunki dużej jednostki, ale nie jest JZP/ emitentem, ale w swojej grupie ma spółkę zależną, będącą JZP/ emitentem, to czy spółka dominująca ma obowiązek po raz pierwszy zaraportować za rok obrotowy 2025 (raport skonsolidowany), a spółka zależna samodzielnie rok wcześniej, w 2024 r.?

Zgodnie z projektem jeśli jednostka dominująca spełnia kryteria jednostki dużej (ale nie jest jednocześnie JZP), to wtedy sporządza ona własną „jednostkową” SZR za 2025 r.

Jeśli jednocześnie ta jednostka dominująca stoi na czele dużej grupy kapitałowej, to sporządza ona SZR grupy kapitałowej za 2025 r.

Jeżeli w skład tej grupy kapitałowej wchodzi jednostka zależna będąca JZP (oraz przekraczająca poziom zatrudnienia 500 pracowników oraz jeden z progów finansowych), to ta jednostka zależna sporządza własną „jednostkową” SZR za 2024 r.

Czy emitent papierów wartościowych będący małą lub średnią jednostką, ale należący do większej grupy kapitałowej (zobowiązanej do raportowania) ma obowiązek oddzielnego raportowania?

Tak, podlega on obowiązkowi sporządzenia „jednostkowej” SZR. Jednocześnie należy wskazać, że ma on możliwość skorzystania ze zwolnienia z obowiązku sporządzenia „jednostkowej” SZR, jeżeli zostanie objęty SZR grupy kapitałowej jednostki dominującej z:

- państwa Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG) (art. 63u pkt 1 i 2 projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości*) albo
- państwa trzeciego (art. 63v pkt 1-4 projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości*).

Jednakże ww. zwolnienie nie przysługuje emitentowi papierów wartościowych będącemu jednostką dużą (art. 63w ust. 1 projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości*).

Jeżeli spółki są powiązane osobowo, lecz nie raportują finansowo w sposób skonsolidowany, to czy będzie możliwe przygotowanie jednego raportu zrównoważonego rozwoju dla wszystkich tych podmiotów? Czy jednak konieczne będzie przygotowanie osobnych raportów dla poszczególnych spółek spełniających kryteria?

Kwestia obowiązku i zakresu sporządzania SZR jest rozpatrywana oddzielnie od obowiązków dotyczących sporządzania skonsolidowanej sprawozdawczości finansowej.

Zgodnie z projektem w przypadku spółek spełniających kryteria konieczne będzie sporządzenie odrębnej „jednostkowej” SZR dla każdej z nich. Jednostki te mogłyby skorzystać z tej sprawozdawczości jedynie w przypadku, gdyby wchodziły w skład dużej grupy i gdyby zostały jednocześnie objęte SZR grupy kapitałowej sporządzoną przez jednostkę dominującą takiej grupy.

W przeciwnym wypadku nie mam możliwości sporządzenia jednej SZR, która objęłaby swoim zakresem spółki powiązane osobowo, lecz nie tworzące grupy kapitałowej w myśl definicji w art. 3 ust. 1 pkt 44 *ustawy o rachunkowości*.

Jeżeli w Polsce są spółki, dla których spółką matką jest zagraniczna spółka (np. z Niemiec), to czy wystarczającym spełnieniem obowiązku raportowania dla polskiej spółki będzie ogólny raport przygotowywany przez grupę w języku niemieckim? Jeśli tak to czy w tym raporcie niemieckim/ogólnym podane mają być szczegółowo rozbite dane z tej polskiej spółki, czy w raporcie będą podane zbiorczo i nie będzie szczegółowego rozbicia skąd pochodzą dane?

Jednostki objęte obowiązkiem SZR mają możliwość zwolnienia z obowiązku sporządzenia „jednostkowej” SZR, jeżeli zostaną objęte SZR grupy kapitałowej jednostki dominującej z państwa Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG) (art. 63u pkt 1 i 2 projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości*).

Warunki skorzystania ze zwolnienia z obowiązku sporządzenia „jednostkowej” SZR przez jednostkę zależną, jeżeli zostanie ona objęta SZR grupy kapitałowej jednostki dominującej mającej siedzibę na

terytorium Europejskiego Obszaru Gospodarczego wskazane są w art. 63u pkt 2 projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości*. Po stronie jednostki zależnej korzystającej ze zwolnienia konieczne będzie ujawnienie w jej sprawozdaniu z działalności:

- informacji, że skorzystała ze zwolnienia ze sporządzenia SZR;
- nazwy i siedziby jednostki dominującej, która sporządziła SZR grupy kapitałowej;
- adresu strony internetowej, na której udostępniono sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej jednostki dominującej wraz ze sprawozdaniem z atestacji SZR grupy kapitałowej, oraz, w stosownych przypadkach, tłumaczenia tych dokumentów.

Zatem w przypadku, gdy jednostka dominująca sporządzająca SZR grupy kapitałowej jest w Niemczech, polska jednostka zależna korzystająca ze zwolnienia ze sporządzenia swojej „jednostkowej” SZR będzie zobowiązana wskazać w swoim sprawozdaniu z działalności adres strony internetowej, na której udostępniono tłumaczenie ww. dokumentów z języka niemieckiego na język polski.

Natomiast zgodnie z art. 63x ust. 7 projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości*, jeżeli jednostka dominująca identyfikuje istotne różnice między ryzykami dla grupy kapitałowej a ryzykami dla którejkolwiek jednostki zależnej lub między wpływem grupy kapitałowej a wpływem którejkolwiek jednostki zależnej, jednostka dominująca przedstawia w SZR grupy kapitałowej odpowiednie wyjaśnienie dotyczące odpowiednio ryzyka dla takiej jednostki zależnej lub wpływu takiej jednostki zależnej.

Jeżeli polska spółka ma spółkę matkę, np. z Niemiec i to ta niemiecka spółka przygotowuje raport, to czy muszą być w nim opisane różnice w ryzykach i oddziaływaniach dla polskiej spółki, jeżeli ta polska spółka różni się profilem działalności od spółki matki i ma w związku z tym inne ryzyka i oddziaływania? I jeśli raport SZR jest sporządzony w j. niemieckim to czy polska spółka ma go tłumaczyć na j. polski i publikować w jakimś osobnym, dedykowanym miejscu?

Zgodnie z art. 63x ust. 7 projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości*, jeżeli jednostka dominująca identyfikuje istotne różnice między ryzykami dla grupy kapitałowej a ryzykami dla którejkolwiek jednostki zależnej lub między wpływem grupy kapitałowej a wpływem którejkolwiek jednostki zależnej, jednostka dominująca przedstawia w SZR grupy kapitałowej odpowiednie wyjaśnienie dotyczące odpowiednio ryzyka dla takiej jednostki zależnej lub wpływu takiej jednostki zależnej. Przepis ten stanowi implementację dyrektywy CSRD, więc jednostkę dominującą z Niemiec powinien obowiązywać analogiczny przepis prawa niemieckiego. Zatem można założyć, że w SZR dla swojej grupy kapitałowej jednostka dominująca z Niemiec powinna przedstawić odrębnie ryzyka i wpływ swoich jednostek zależnych z Polski, o ile ryzyka i wpływ tych jednostek zależnych istotnie różnią się od ryzyk i wpływu grupy kapitałowej.

Jednocześnie warunki skorzystania ze zwolnienia z obowiązku sporządzenia „jednostkowej” SZR przez jednostkę zależną, jeżeli zostanie ona objęta SZR grupy kapitałowej jednostki dominującej mającej siedzibę na terytorium Europejskiego Obszaru Gospodarczego wskazane są w art. 63u pkt. 2 projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości*. Po stronie jednostki zależnej korzystającej ze zwolnienia wymagane będzie ujawnienie w jej sprawozdaniu z działalności:

- informacji, że skorzystała ze zwolnienia ze sporządzenia SZR;
- nazwy i siedziby jednostki dominującej, która sporządziła SZR grupy kapitałowej;
- adresu strony internetowej, na której udostępniono sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej jednostki dominującej wraz ze sprawozdaniem z atestacji SZR grupy kapitałowej, oraz, w stosownych przypadkach, tłumaczenia tych dokumentów.

Zatem w przypadku, gdy SZR dla grupy kapitałowej sporządzona przez jednostkę dominującą z Niemiec jest w języku niemieckim, polska jednostka zależna korzystająca ze zwolnienia ze sporządzenia swojej „jednostkowej” SZR będzie zobowiązana wskazać w swoim sprawozdaniu z działalności adres strony internetowej, na której udostępniono tłumaczenie ww. dokumentów z języka niemieckiego na język polski.

Proszę o potwierdzenie: spółka polska, której spółka matka znajduje się we Francji może być ujęta w raporcie tworzonym przez spółkę matkę francuską, czy musi zrobić osobny raport na poziomie krajowym?

Zgodnie z projektem spółka polska może skorzystać ze zwolnienia od sporządzenia swojej „jednostkowej” SZR, pod warunkiem ujęcia jej w SZR grupy kapitałowej sporządzonej przez jednostkę dominującą z Francji i przy spełnieniu pozostałych warunków zwolnienia (patrz odpowiedzi do powyższych pytań dotyczących zwolnienia ze sporządzania „jednostkowej” SZR).

Jeśli jestem spółką zależną spełniającą progi raportowania, a nie jestem emitentem, to spółka dominująca sporządza SZR uwzględniając dane ze spółki zależnej? Czy spółka zależna w sprawozdaniu z działalności umieszcza jedynie informacje, że informacje o ZR są zawarte w sprawozdaniu, które przygotowuje spółka dominująca, tzw. odwołanie?

Jednostki zależne objęte obowiązkiem SZR mają możliwość zwolnienia od obowiązku sporządzania „jednostkowej” SZR jednostki zależnej, jeżeli zostaną one objęte SZR grupy kapitałowej jednostki dominującej z:

- państwa Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG) (art. 63u pkt 1 i 2 projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości*);
- państwa trzeciego (art. 63v pkt 1-4 projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości*).

Warunki skorzystania ze zwolnienia od obowiązku sporządzenia „jednostkowej” SZR przez jednostkę zależną, jeżeli zostanie ona objęta SZR grupy kapitałowej jednostki dominującej mającej siedzibę na terytorium Europejskiego Obszaru Gospodarczego, wskazane są w art. 63u pkt 2 projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości*. Po stronie jednostki zależnej korzystającej ze zwolnienia wymagane będzie ujawnienie w jej sprawozdaniu z działalności:

- informacji, że skorzystała ze zwolnienia od sporządzenia SZR;
- nazwy i siedziby jednostki dominującej, która sporządziła SZR grupy kapitałowej;
- adresu strony internetowej, na której udostępniono sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej jednostki dominującej wraz ze sprawozdaniem z atestacji SZR grupy kapitałowej, oraz, w stosownych przypadkach, tłumaczenia tych dokumentów.

W przypadku gdy jednostka dominująca ma siedzibę na terytorium państwa trzeciego, to zgodnie z art. 63v pkt 3 i 4 projektowanego brzmienia *ustawy o rachunkowości*, oprócz ww. obowiązków ujawnień w sprawozdaniu z działalności jednostki zależnej:

- kierownik tej jednostki zależnej zobowiązany jest złożyć we właściwym rejestrze sądowym w terminie 6 miesięcy od dnia bilansowego SZR grupy kapitałowej jednostki dominującej wraz ze sprawozdaniem z atestacji tej sprawozdawczości, oraz tłumaczenia tych dokumentów;
- informacje określone w art. 8 *rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje*, dotyczące działalności prowadzonej przez korzystającą ze zwolnienia jednostkę zależną i jej jednostki zależne, są zawarte w sprawozdaniu z działalności tej jednostki zależnej lub w SZR grupy kapitałowej sporządzonej przez jednostkę dominującą.

Prezentacja zmian do ustawy o biegłych rewidentach

W przypadku braku sporządzenia SZR (co jest niesankcjonowane w art. 77 ustawy o rachunkowości), czy biegły rewident badający sprawozdanie finansowe w świetle art. 83 ust. 6 pkt ustawy o biegłych rewidentach będzie miał obowiązek poinformowania w opinii o istotnym naruszeniu prawa?

Co w sytuacji gdy FA bada tylko sprawozdanie finansowe w spółce zobowiązanej do SZR, a firma nie zawarła SZR w sprawozdaniu z działalności?

Art. 77 ustawy o rachunkowości przewiduje odpowiedzialność karną m. in. za niesporządzenie sprawozdania z działalności, czy też sporządzenie go niezgodnie z przepisami ustawy. Z uwagi, że sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju stanowi część sprawozdania z działalności kwestie z nią związane będą sankcjonowane na mocy tego przepisu. Z uwagi, że jest to przepis o charakterze karnym, biegły rewident badający sprawozdanie finansowe jednostki, który poweźmie podejrzenie naruszenia przez jednostkę tego przepisu, w tym w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, powinien poinformować o tym odpowiednie organy ścigania.

Czy zgodnie z obowiązkiem konsultacji z pracownikami (art. 63r ust. 8 projektowanego brzmienia ustawy o rachunkowości), opinia pracowników będzie przekazywana i uwzględniana przez biegłego rewidenta podczas atestacji?

Kwestia ta została szczegółowo wyjaśniona w uzasadnieniu do projektu ustawy, gdzie wskazano, że kierownik jednostki sporządzającej SZR konsultuje z przedstawicielami pracowników istotne dla nich informacje zawarte w tej sprawozdawczości. Zgodnie z tym przepisem kierownik jednostki przekazuje opinię przedstawicieli pracowników członkom rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego jednostkę. Sformułowanie „konsultuje” użyte jest w przepisie w znaczeniu „przedstawia informacje” i „omawia”, nie oznacza natomiast konieczności uzyskania „zgody”. Bowiemy w myśl motywu 52 dyrektywy CSRD sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju ma być sporządzana zgodnie z prawem pracowników do informacji i konsultacji. Dlatego kierownik jednostki powinien informować przedstawicieli pracowników i omawiać z nimi istotne dla pracowników informacje zawarte w SZR oraz sposoby ich uzyskania i weryfikacji. Oznacza to, że na potrzeby ww. sprawozdawczości jednostka powinna ustanowić dialog i wymianę poglądów z przedstawicielami pracowników w takim czasie i w taki sposób, by umożliwić im wyrażenie ich opinii. Opinia ta powinna być następnie przekazana do kierownika jednostki. Sposób organizacji tego procesu będzie zależał od struktury organizacyjnej i przedmiotu działalności poszczególnych jednostek.

Kto zadba o jakość szkolenia biegłych rewidentów? Kto będzie uprawniony do przeprowadzenia szkolenia uprawniającego do atestacji SZR?

Kwestie związane z przeprowadzaniem obligatoryjnego doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów należą do Polskiej Izby Biegłych Rewidentów. „Dodatkowe” szkolenie w zakresie „jednostkowej” SZR, SZR grupy kapitałowej oraz atestacji SZR dla biegłych rewidentów, którzy nabędą uprawnienia do atestacji z mocy prawa, będzie się odbywało w ramach obligatoryjnego doskonalenia zawodowego. Tym samym przy jego przeprowadzaniu będą miały zastosowanie te same zasady jak przy ODZ.

A co z ukończeniem studiów podyplomowych przez BR?

Projekt ustawy zmieniającej przewiduje możliwości zaliczenia kształcenia, w tym studiów podyplomowych, odbytego przed dniem wejścia w życie ustawy, odnośnie SZR i SZR grupy kapitałowej w ramach godzin przewidzianych w stosownej uchwale samorządu na samokształcenie zawodowe.

Czy „czarna lista” jest bardziej restrykcyjna niż „biała lista”? Czy odnosi się ona tak samo do spółek prywatnych jak i JZP? Czy spółki JZP mają większe restrykcje?

„Biała lista” zawiera usługi dozwolone, a zatem inne usługi, które nie znalazły się na tej liście są zabronione. Natomiast „czarna lista” określa usługi zabronione, a *contrario* wszystkie inne są dozwolone. Listy te mają odpowiednio zastosowanie do przeprowadzania badania sprawozdań finansowych, czy też atestacji SZR w jednostkach zainteresowania publicznego. Jednostki te ze względu na swój szczególny charakter objęte są bowiem dodatkowymi wymogami.

Czy statut może przekazać uprawnienie do wyboru firmy audytorskiej SZR do Rady Nadzorczej? Czy dzisiejsze zapisy statutu o przekazaniu tej kompetencji do RN w zakresie badania ustawowego można zastosować do SZR, czy trzeba zmieniać statuty?

W przypadku atestacji SZR oddziału przedsiębiorcy zagranicznego - prośba o potwierdzenie, że przez "statut, umowę", o których mowa w art. 66 ust. 4 ustawy o rachunkowości rozumie się statut/ umowę spółki przedsiębiorcy zagranicznego. A w braku takich postanowień w umowie/ statucie przedsiębiorcy zagranicznego, firmę audytorską do atestacji SZR oddziału wybiera organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe przedsiębiorcy zagranicznego.

Tak jak ma to miejsce w przypadku badania sprawozdania finansowego, wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzenia atestacji SZR będzie dokonywał organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki, chyba że statut, umowa lub inne przepisy prawa będą stanowiły inaczej. Z uwagi, iż badanie sprawozdania finansowego i atestacji SZR są odrębnymi usługami, kwestie te powinny być wyraźnie wskazane w statucie.

W pierwszej części spotkania wspomniano, że SZR będzie częścią sprawozdania z działalności, natomiast w drugiej części powiedziano o tym, że atestację może przeprowadzać inny biegły niż biegły przeprowadzający badanie SF. W tej sytuacji jak będzie wyglądało sprawozdanie z badania biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie SF, gdzie elementem tego sprawozdania z badania jest również paragraf dotyczący sprawozdania z działalności, czy będzie wyłączenie kwestii SZR ze sprawozdania z badania, ponieważ tę atestację przeprowadza inny biegły?

Biegły rewident badający sprawozdanie finansowe jednostki, w sprawozdaniu z badania powinien odnieść się do sprawozdania z działalności, ale w zakresie niedotyczącym sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, gdyż te kwestie będą przedmiotem atestacji. Z atestacji jest sporządzane odrębne sprawozdanie biegłego rewidenta, w którym zawarte są wnioski z atestacji SZR. Ma to miejsce niezależnie od tego czy atestację przeprowadza ta sama czy inna forma audytorska.

Prezentacja nt. przygotowań Polskiej Izby Biegłych Rewidentów

(odpowiedzi przygotowane przez PIBR)

Bezstronność jest jednym z obszarów akredytacji firm weryfikujących na przykład CO2, czy w innych obszarach. Zasady bezstronności są też regulowane przepisami prawnymi na szczeblu UE. Tak samo szczegółowo, inaczej niż w zakresie biegłych rewidentów, są określane zakresy działania, na szczeblu rozporządzeń UE.

Zasady wykonywania usług zawodowych świadczonych przez biegłych rewidentów są uregulowane szeroko i szczegółowo w *dyrektywie 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych*

sprawozdań finansowych. Rozdział IV Etyka zawodowa, Niezależność, obiektywizm, poufność i tajemnica zawodowa zawiera szczegółowe regulacje dotyczące nie tylko bezstronności biegłego rewidenta i firmy audytorskiej w imieniu której biegły rewident świadczy usługi, ale przede wszystkim niezależności i etyki zawodowej. Zasady te są implementowane do polskiego porządku prawnego w ramach *ustawy o biegłych rewidentach*. Ponadto, stosowany przez biegłych rewidentów Międzynarodowy Kodeks Etyki Zawodowych Księgowych - Kodeks etyki zawodowej - obejmuje tematykę niezależności i bezstronności biegłych rewidentów, w niektórych przypadkach wprowadzając unormowania bardziej rygorystyczne niż powszechnie obowiązujące przepisy prawa.

Dodatkowo biegłych rewidentów i firmy audytorskie przeprowadzających badania ustawowe sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego (JZP) obowiązują przepisy, bezpośrednio obowiązującego w Polsce, *rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 537/2014 z 16 kwietnia 2014 roku w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającego decyzję Komisji 2005/909/WE*.

Zarówno dyrektywa 2006/43/WE jak i rozporządzenie 537/2014 jest zmienione przez dyrektywę CSRD i dostosowane do atestacji SZR.

Jak się mają proponowane terminy opracowania wdrożenia atestacji SZR do terminów obowiązkowego raportowania SZR za rok 2024 i 2024? Na czym będą się opierać atestacje bez właściwych standardów?

Procedowanie uwarunkowane jest pracami legislacyjnymi oraz uzgodnieniami z polskim regulatorem (ustawodawcą) oraz Radą Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego, co do tego w oparciu o jaki materiał źródłowy będą wykonywane zlecenia atestacji w tzw. okresie przejściowym, czyli do czasu przyjęcia przez Komisję Europejską standardu unijnego. Najpóźniej do dnia 1 października 2026 r. KE przyjmuje akty delegowane zgodnie z art. 48a w celu uzupełnienia dyrektywy 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 SZR, w tym planowania zlecenia, uwzględniania rodzajów ryzyka i reagowania na nie oraz rodzaju wniosków, jakie należy zawrzeć w sprawozdaniu z atestacji SZR lub, w odpowiednim przypadku, w sprawozdaniu z badania.

Dyrektywa CSRD stanowi, że państwa członkowskie mogą stosować krajowe standardy, procedury lub wymogi atestacji, dopóki Komisja Europejska nie przyjmie standardu atestacji obejmującego tę samą kwestię.

Zgodnie z projektem zmiany *ustawy o biegłych rewidentach*, atestacja SZR w Polsce opierać się będzie o krajowy standard atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Terminy są mocno napięte. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów prowadzi prace w tym zakresie. Ustanowienie standardu przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów oraz jego zatwierdzenie przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego musi zakończyć się do 30 września 2024 r., tj. w terminie wskazanym w dyrektywie na przedstawienie jego treści Komisji Europejskiej.

Skoro PIBR jest w trakcie prac nad projektem standardu lokalnego wykonywania usługi atestacyjnej, to czy do czasu zakończenia tych prac, firmy audytorskie mogą pracować po prostu na KSUA3000?

W obecnym stanie prawnym (przed planowaną zmianą *ustawy o biegłych rewidentach*) wiodącym krajowym standardem dotyczącym wykonywania usług atestacyjnych jest *Krajowy Standard Usług*

Atestacyjnych innych niż Badanie i Przegląd 3000 (Z). W oparciu o wymogi tego właśnie standardu - jako bazy - prowadzone są prace nad projektem standardu atestacji SZR.

Czyli to nie będzie ODZ (Obligatoryjne Doskonalenie Zawodowe)? Chodzi o szkolenia uprawniające do bycia "zielonym" BR.

Szkolenia dla biegłych rewidentów, które będą umożliwiały zachowanie „nadanego z urzędu” wszystkim biegłym rewidentom uprawnienia do atestacji SZR będą dodatkowymi szkoleniami w ramach obligatoryjnego doskonalenia zawodowego (ODZ), ale w wymiarze poza obecnie obowiązującym limitem godzinowym (art. 16 projektu ustawy zmieniającej). Należy je odbyć w ciągu tzw. okresu przejściowego, cyklu szkoleniowego, do 31 grudnia 2026 r. (art. 13 projektu ustawy zmieniającej).

Czy przewiduje się opracowanie jednolitych wymagań dla podwykonawców biegłych rewidentów w zakresie atestacji SZR. Jeśli tak, to czy, gdzie i kiedy zostaną one opublikowane?

Zgodnie z projektem zmiany ustawy o biegłych rewidentach organizacja procesu atestacji SZR należeć będzie do firm audytorskich. To firmy audytorskie – co do zasady – będą odpowiedzialne za zakres i sposób przeprowadzenia prac powierzanych ekspertom zewnętrznym (rodzajowi podwykonawców), o ile dana firma audytorska oceni, że nie posiada własnych zasobów w danym zakresie.

Czy w ramach szkoleń będzie stworzony odrębny system doskonalenia zbliżony układem do obecnego? Limit godzin wymaganych w okresie rozliczeniowym z podziałem na ODZ ESG i samokształcenie ESG? Czy będą zatem 2 odrębne listy tematów - biegli finansowi oraz biegli do atestacji ESG?

Zgodnie z projektem ustawy zmieniającej kompetencje w tym zakresie powierzone zostaną Krajowej Radzie Biegłych Rewidentów. W tej chwili trudno jest stwierdzić jaki model zostanie docelowo przyjęty. Prawdopodobny jest model dwóch zakresów ODZ - obowiązkowy z zakresu rewizji finansowej i rachunkowości, a także dodatkowy dla osób, które będą chciały utrzymać nadane „z urzędu” uprawnienia do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.