



ATESTACJA SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU

Jak firmy księgowe mogą pomóc małym
i średnim przedsiębiorstwom (MŚP)



INFORMACJA NA TEMAT EFAA

Europejska Federacja Księgowych i Audytorów Małych i Średnich Przedsiębiorstw ([EFAA for SMEs](#)) jest organizacją patronacką zrzeszającą krajowe organizacje księgowych i audytorów, których indywidualni członkowie świadczą profesjonalne usługi przede wszystkim dla małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP) w Europie. EFAA zrzesza 15 europejskich organizacji członkowskich reprezentujących ponad 380 000 księgowych, biegłych rewidentów i doradców podatkowych. EFAA jest członkiem [SMEunited](#), [EFRAG](#), partnerem [IFAC](#) oraz członkiem [Early Warning Europe](#).

SPIS TREŚCI

WPROWADZENIE

CZYM JEST ATESTACJA SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU?

NA CZYM POLEGA ROLA ZAWODOWYCH KSIĘGOWYCH?

JAKI JEST AKUALNY STAN RZECZY W DZIEDZINIE ATESTOWANIA SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU?

JAK ROZPOCZĄĆ OFEROWANIE USŁUG ATESTACYJNYCH DOTYCZĄCYCH SPRAWOZDAWCZOŚCI W ZAKRESIE ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU?

ŹRÓDŁA

Wprowadzenie

EFAA jest zaangażowana w pomaganie małym i średnim firmom księgowym i audytorskim, aby mogły odgrywać kluczową rolę w dążeniu do zrównoważonej transformacji gospodarki europejskiej. W lipcu 2021 r. wydała *Wezwanie do działania: małe firmy księgowe i audytorskie wspierają tworzenie zrównoważonej gospodarki* adresowane do organizacji księgowych oraz ich członków będących małymi firmami księgowymi i audytorskimi

Niniejszy przewodnik zawiera wskazówki, w jaki sposób małe i średnie firmy księgowe i audytorskie mogą reagować na szybko wkraczającą na rynek usługę atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. Wyjaśnia szybko zmieniający się krajobraz prawny oraz istotne nowe wymagania dotyczące sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. Podkreśla ograniczony czas na przygotowanie się do stosowania tych wymogów oraz potrzebę rozpoczęcia przygotowań już teraz. Autorzy raportu dzielą się przydatnymi wskazówkami, w jaki sposób małe firmy księgowe i audytorskie mogą przygotować się do zapewnienia swoim klientom, w szczególności MŚP, atestacji informacji nt. zrównoważonego rozwoju.

Czym jest atestacja sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju?

Sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju wiąże się z obowiązkiem sporządzania przez firmy corocznych raportów na temat ich wpływu na środowisko, społeczeństwo oraz zarządzanie (environmental, social, governance - ESG) oraz ryzyk i szans, które wynikają z ich działalności. Termin sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju wypiera termin „sprawozdawczość niefinansowa” oraz „sprawozdawczość ESG”. Atestacja raportów lub informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju jest powszechnie określana jako „atestacja sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju”.

Dyrektywa dotycząca *Sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju* (Corporate Sustainability Reporting Directive - CSRD) (link [Dyrektywa](#)) po raz pierwszy wprowadza ogólnounijny wymóg atestowania (audytowania) informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Komisja Europejska (KE) uważa, że zapewni to dokładność i wiarygodność tych informacji, a tym samym pomoże odpowiedzieć na obawy inwestorów oraz interesariuszy dotyczące wiarygodności informacji z zakresu zrównoważonego rozwoju prezentowanych przez firmy. Analogicznie jak atestacja, którą zwykle jest audyt, zapewnia wiarygodność informacjom

finansowym, tak samo atestacja uwiarygodni informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju.

Atestacja sprawozdawczości z zakresu zrównoważonego rozwoju zwykle przybiera formę zlecenia atestacyjnego dającego ograniczoną pewność lub zlecenia atestacyjnego dającego wystarczającą pewność w odniesieniu do przekazywanych informacji na temat zrównoważonego rozwoju. Im wyższy poziom pewności, tym większe zaufanie użytkowników do informacji objętych atestacją.

Na czym polega rola zawodowych księgowych?

Niezwykle ważne jest, aby klienci, interesariusze i opinia publiczna mieli zaufanie do sprawozdawczości z zakresu zrównoważonego rozwoju. Zaufanie można łatwo utracić. Największym zagrożeniem dla zaufania są „zielone kłamstwa” (greenwashing). Komisja Europejska w ramach *Inicjatywy uzasadniania twierdzeń o respektowaniu zasad ekologizmu* [Initiative on substantiating green claims](#), zdefiniowała greenwashing jako „stwarzanie przez firmy fałszywego wrażenia na temat ich wpływu na środowisko lub tworzone z tego tytułu korzyści”.

„Greenwashing wprowadza uczestników rynku w błąd, nie dając należytej przewagi firmom, które podejmują starania na rzecz uczynienia swoich produktów i usług eko, co prowadzi ostatecznie do mniej zielonej gospodarki.”

Initiative on substantiating green claims, KE, listopad 2020 r.

Zawodowi księgowi mogą odpowiadać na potrzeby interesariuszy dotyczące zaufania i uczciwości w raportowaniu zrównoważonego rozwoju i jego atestacji. Przestrzegają kodeksu etyki, zwykle wymaganego przez organy regulacyjne lub zawodowe organizacje księgowych w danym państwie członkowskim, są zaznajomieni z zagadnieniami zawodowej niezależności, sceptycyzmu i osądu. Umiejętności księgowych w obszarze oceny dokładności i kompletności informacji mogą być bezcenne w zadaniach z obszaru atestacji sprawozdawczości z zakresu zrównoważonego rozwoju. Rada Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (IESBA) zobowiązała się do opracowania standardów etyki i niezależności dotyczących odpowiedniej i wiarygodnej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju i ma nadzieję, że UE przyjmie te standardy.

Atestacja sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju wymaga od audytorów wykazania się taką samą niezależnością, jakiej się od nich wymaga przy tradycyjnej atestacji informacji finansowych. Kodeks Etyki obowiązuje również w tym obszarze, a atestujący powinni rozważyć wszystkie jego zasady. Jednak w przypadku przeprowadzenia atestacji informacji na temat zrównoważonego rozwoju dla klientów objętych audytem, nie spowoduje to konfliktu interesów ani nie zagrazi niezależności. Można wręcz stwierdzić, że będą to zlecenia komplementarne. Zrozumienie szerszego kontekstu biznesowego klienta może pomóc świadczącym usługi atestacyjne w skutecznym atestowaniu zarówno informacji finansowych jako informacji na temat zrównoważonego rozwoju.

Jaki jest aktualny stan rzeczy w dziedzinie atestowania sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju?

W ciągu ostatnich kilku lat sytuacja w obszarze atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju zmieniała się szybko i radykalnie. Wygląda na to, że ten trend będzie kontynuowany w nadchodzących latach. Kluczowe elementy obecnego stanu rzeczy dla europejskich księgowych i firm przedstawiono poniżej.

Dyrektywa w sprawie sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju

Sprawozdawczość

[Dyrektywa](#) w sprawie sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (Corporate Sustainability Reporting [Directive](#) - CSRD) zmienia reguły gry w Unii Europejskiej. CSRD wspiera *Europejski Zielony Ład* i obejmuje zestaw środków politycznych mających na celu przekształcenie UE w zrównoważoną, nowoczesną i konkurencyjną gospodarkę. Po przyjęciu

Dyrektywy CSRD przez Parlament Europejski i Radę Unii Europejskiej została ona opublikowana w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej w grudniu 2022 r. i weszła w życie 5 stycznia 2023 r.

Greenwashing się skończył. Dzięki tekstowi Dyrektywy CSRD Europa przoduje w międzynarodowym wyścigu w kierunku standardów, ustanawiając wysokie normy zgodnie z naszymi ambicjami środowiskowymi i społecznymi”.

Bruno le Maire, Minister gospodarki, finansów oraz suwerenności przemysłowej i cyfrowej, 21 czerwca 2022

Dyrektywa CSRD zastępuje dyrektywę w sprawie sprawozdawczości niefinansowej (NFRD), wprowadza szczegółowe wymogi w zakresie sprawozdawczości i zapewnia, że wszystkie duże spółki notowane na giełdzie są zobowiązane do raportowania wielu kwestii dotyczących ESG. Spółki rozpoczną sprawozdawczość wymaganą dyrektywą od 2024 r., zgodnie z obowiązkowymi Europejskimi standardami sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (European Sustainability Reporting Standards - ESRS).

Komisja Europejska przyjmie również odrębne, proporcjonalne standardy sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju dla małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP). Począwszy od 1 stycznia 2026 r. MŚP notowane na giełdzie będą musiały sporządzać raporty ESG na podstawie ESRS lub osobnych proporcjonalnych standardów, które są obecnie opracowywane (tj. ESRS w wersji dla MŚP notowanych na giełdzie). Chociaż MŚP nienotowane na giełdzie nie są zobowiązane do składania sprawozdań sporządzonych w oparciu o wymogi CSRD, mogą one zostać objęte wymogami sprawozdawczości CSRD w zależności od miejsca w łańcuchu wartości, w którym się znajdują, np. jako dostawca dużych firm, które są objęte zakresem CSRD i wymagają informacji o zrównoważonym rozwoju od kontrahentów w swoim łańcuchu wartości.

Atestacja

Dyrektywa CSRD wymaga przeprowadzenia atestacji przez niezależną stronę trzecią począwszy od 2025 r. w odniesieniu do sprawozdań, które sporządzono za 2024 r. Chociaż ostatecznym celem jest uzyskanie podobnego poziomu atestacji zarówno dla sprawozdawczości finansowej jak i sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju, potrzebne jest podejście progresywne. W związku z tym CSRD będzie wymagać początkowo, aby opinia na temat sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju była objęta usługą atestacyjną dającą ograniczoną pewność. Dyrektywa przewiduje przejście do usług atestacyjnych dających wystarczającą pewność po dokonaniu oceny, czy wystarczająca pewność jest osiągalna zarówno dla biegłych rewidentów jak i dla przedsiębiorstw.

Atestacja dotyczy następujących elementów:

- zgodności z zasadami raportowania Dyrektywy CSRD oraz standardami ESRS opracowanym przez EFRAG,
- procesu przeprowadzanego przez przedsiębiorstwo w celu zidentyfikowania informacji przekazywanych zgodnie ze standardami sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju,
- zgodności z wymogiem cyfrowego oznaczania sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju zgodnie z art. 29d (cyfryzacja),
- zgodności z wymogami sprawozdawczymi określonymi w [art. 8 rozporządzenia \(UE\) 2020/852](#) (rozporządzenie w sprawie taksonomii).

Jeżeli Komisja Europejska (KE) nie przyjmie standardów atestacyjnych, państwa

członkowskie mogą zastosować krajowe standardy, procedury lub wymogi z tego obszaru. KE jest uprawniona do przyjęcia przed 1 października 2026 standardów atestacyjnych dających ograniczoną pewność. Do 1 października 2028 r. KE przeprowadzi ocenę, czy przyjęcie standardów dających wystarczającą pewność jest wykonalne z perspektywy biegłych rewidentów i przedsiębiorstw. Następnie KE określi, kiedy wejdzie w życie wymóg standardu dającego wystarczającą pewność. Jest wysoce prawdopodobne, że KE przyjmie standardy atestacyjne opracowane przez działającą w ramach IFAC Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB).

Dostawcy usług atestacyjnych

Dyrektywa CSRD wymaga od biegłego rewidenta wyrażenia opinii na temat sprawozdawczości z zakresu zrównoważonego rozwoju, przede wszystkim w celu zapewnienia łączności i spójności informacji finansowych z informacjami na temat zrównoważonego rozwoju.

Wspólnicy dużych jednostek posiadający ponad 5% praw głosu lub kapitału spółki mają prawo wymagać zatrudnienia akredytowanej strony trzeciej (dostawcy usług atestacyjnych niebędącego biegłym rewidentem) do przygotowania sprawozdania dotyczącego niektórych elementów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. Wspólnicy mogą również zdecydować, że akredytowana strona trzecia nie może należeć do tej samej firmy audytorskiej lub sieci co biegły rewident przeprowadzający ustawowe badanie sprawozdań finansowych.

Państwa członkowskie mogą zezwolić innemu biegłemu rewidentowi lub niezależnemu dostawcy usług atestacyjnych na wyrażenie opinii atestacyjnej na temat sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. Każdy dostawca usług atestacyjnych przestrzega standardów przyjętych przez KE. Jeżeli państwo członkowskie korzysta z możliwości zezwolenia niezależnemu dostawcy usług atestacyjnych na wyrażenie opinii atestacyjnej dotyczącej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, powinno również zezwolić na to biegłemu rewidentowi.

Niezależni dostawcy usług atestacyjnych są zobowiązani do przestrzegania wymogów równoważnych do zawartych w [dyrektywie w sprawie ustawowego badania 2006/43/WE](#), w szczególności w obszarze kształcenia zawodowego, zapewniania jakości, wymogów etycznych i niezależności. Zagwarantuje to równe szanse wszystkim osobom i firmom, w tym biegłym rewidentom, którym państwa członkowskie powierzą wydawanie opinii atestacyjnej na temat sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.

Aby wspierać swobodny przepływ usług, dyrektywa CSRD wprowadza „system paszportowy”, w którym państwa członkowskie zezwalają niezależnym dostawcom usług atestacyjnych, mającym siedzibę w innym państwie członkowskim, na przeprowadzanie atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju na ich terytorium.

Biegli rewidenci, którzy chcą być dopuszczeni do wykonywania usług atestacyjnych dotyczących sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, muszą spełniać określone wymagania poza posiadaniem kompetencji wymaganych przez dyrektywę w sprawie ustawowego badania 2006/43/WE. Weryfikacja kompetencji zawodowych gwarantuje niezbędny poziom wiedzy teoretycznej oraz umiejętność zastosowania tej wiedzy w praktyce. Weryfikacja wiedzy teoretycznej powinna obejmować co najmniej następujące przedmioty:

- wymogi prawne i standardy dotyczące sporządzania rocznej i skonsolidowanej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju,
- analizę w zakresie zrównoważonego rozwoju,
- proces należytej staranności w odniesieniu do kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem,
- Wymogi prawne i standardy atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju.

Biegły rewident musi ukończyć co najmniej ośmiomiesięczne szkolenie praktyczne z obszaru atestowania rocznej i skonsolidowanej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju lub innych usług związanych ze zrównoważonym rozwojem.

Dyrektywa CSRD zawiera rozwiązania przejściowe dla biegłych rewidentów, którzy uzyskali kwalifikacje przed 1 stycznia 2024 r. Jeśli państwo członkowskie wybrało opcję zatwierdzenia *niezależnych dostawców usług atestacyjnych*, powinno określić dla nich równoważne wymogi dotyczące szkolenia i egzaminowania.

Kluczowe postanowienia Dyrektywy CSRD

- Wymogi dotyczące sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju będą miały zastosowanie do wszystkich dużych firm, wszystkich spółek notowanych na giełdzie (z wyjątkiem notowanych na giełdzie mikroprzedsiębiorstw) oraz spółek spoza UE, które posiadają w UE oddziały lub spółki zależne spełniające określone progi.
- Małe i średnie jednostki notowane na giełdzie będą miały możliwość korzystania z prostszych, proporcjonalnych do ich wielkości standardów oraz możliwość odroczenia stosowania wymogów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju przez okres 2 lat od daty rozpoczęcia ich obowiązywania. Dyrektywa CSRD określa także wymogi sprawozdawcze dla małych i średnich jednostek notowanych na giełdzie.
- Wprowadzanie wymogów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju będzie stopniowe i etapowe: rozpocznie się od jednostek zainteresowania publicznego zatrudniających powyżej 500 pracowników - od 1 stycznia 2024 r. (pierwsze raporty powstaną w 2025 r.), następnie będzie dotyczył dużych przedsiębiorstw - od 1 stycznia 2025 r. (pierwsze raporty powstaną w 2026 r.), w kolejnym etapie małych i średnich przedsiębiorstw notowanych na giełdzie - od 1 stycznia 2026 r. (pierwsze raporty powstaną w 2027 r.) przy czym jednostki te będą mogły skorzystać z opcji odroczenia do 2029 r.). W ostatnim etapie wymogi będą stosować spółki spoza UE posiadające na obszarze UE swoje oddziały/spółki zależne - od 1 stycznia 2028 r. (pierwsze raporty powstaną w 2029 r.).
- Europejskie Standardy Sprawozdawczości w Zakresie Zrównoważonego Rozwoju (European Sustainability Reporting Standards - ESRS) będą miały na uwadze trudności, z jakimi mogą się zetknąć jednostki w trakcie zbierania informacji od jednostek będących ich klientami i dostawcami znajdującymi się w ich łańcuchu wartości, zwłaszcza od małych i średnich przedsiębiorstw nienotowanych na giełdzie. ESRS nie określają informacji, które należy uzyskać od małych i średnich przedsiębiorstw, które wykraczają poza informacje wymagane przez ESRS od MŚP notowanych na giełdzie.
- Raporty dotyczące sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju będą musiały podlegać niezależnej atestacji ze strony audytorów lub niezależnych dostawców usług atestacyjnych, którzy początkowo będą świadczyć usługi atestacyjne dające ograniczoną pewność.

Europejskie Standardy Sprawozdawczości w Zakresie Zrównoważonego Rozwoju (ESRS)

Przedsiębiorstwa sporządzające sprawozdania dotyczące sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju na mocy wymogów dyrektywy CSRD będą zobowiązane do korzystania z ESRS opracowanych przez Europejską Grupę Doradczą ds. Sprawozdawczości Finansowej (EFRAG). EFRAG jest doradcą merytorycznym Komisji Europejskiej w obszarze sprawozdawczości z zakresu zrównoważonego rozwoju.

EFRAG wydał pierwszą transzę ESRS mających zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw objętych zakresem dyrektywy, niezależnie od sektora.

EFRAG pracuje obecnie nad ESRS dla poszczególnych sektorów, a także jest w trakcie

opracowywania ESRS dla MŚP notowanych na giełdzie oraz standardu dotyczącego raportowania zrównoważonego rozwoju, który będzie przeznaczony do dobrowolnego stosowania przez MŚP nienotowane na giełdzie.

- Komisja Europejska wydała 2 przekrojowe standardy (ESRS 1 i ESRS 2), które mają zastosowanie do wszystkich kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem oraz
- 10 standardów tematycznych obejmujących szeroki zakres kwestii związanych ze środowiskiem, problematyką społeczną i zarządzaniem.
- Komisja Europejska przedłożyła 12 „prawie ostatecznych” Europejskich Standardów Sprawozdawczości w Zakresie Zrównoważonego Rozwoju (ESRS) do publicznych konsultacji.
- Do 7 lipca 2023 r. można było zgłaszać uwagi do projektów ESRS.
- Celem jest przyjęcie ESRS do porządku prawnego UE i nie później niż do końca sierpnia 2023 r.
- Pierwsze spółki podlegające pod wymogi dyrektywy CSRD będą musiały stosować standardy ESRS w odniesieniu do okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2024 r. i później.

Rada Międzynarodowych Standardów Zrównoważonego Rozwoju (ISSB)

W dniu 3 listopada 2021 r. Mężowie Zaufania Fundacji MSSF (IFRS Foundation) ogłosili powołanie nowej rady ustanawiającej standardy — Rady Międzynarodowych Standardów Zrównoważonego Rozwoju (International Sustainability Standards Board - ISSB) której wyznaczono zadanie spełniania rosnących wymagań inwestorów w zakresie wysokiej jakości, przejrzystej, rzetelnej i porównywalnej sprawozdawczości z zakresu ESG.

ISSB planuje opracować kompleksową, globalną bazę standardów dotyczących ujawniania informacji na temat zrównoważonego rozwoju, które zapewnią inwestorom oraz innym uczestnikom rynku kapitałowego informacje o ryzykach oraz możliwościach spółek w obszarze zrównoważonego rozwoju, co ma im pomóc w podejmowaniu uzasadnionych decyzji.

Chociaż ESRS mają pierwszeństwo w UE, podejmowane są starania, aby ESRS dotyczące ujawniania informacji na temat zrównoważonego rozwoju były jak najbardziej zbliżone do MSSF. Dostosowanie do siebie tych zestawów standardów jest konieczne w celu uniknięcia obciążenia administracyjnych wynikających z dublowania czynności i braku zrozumiałości.

Rada Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (IESBA)

Kodeksy etyki obowiązujące w poszczególnych państwach członkowskich UE często opierają się lub wręcz są tożsame z Międzynarodowym Kodeksem Etyki Zawodowych Księgowych wydanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (IESBA). Zawodowi księgowi świadczący usługi atestacyjne na rzecz jednostek zainteresowania publicznego (JP) muszą również przestrzegać przepisów dotyczących niezależności określonych w dyrektywie 2006/43/WE w sprawie badania.

IESBA opracowuje adekwatne do celu, stosowane na całym świecie standardy etyki i niezależności, które wspierają przejrzystą, odpowiednią i godną zaufania sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju.

Na przykład w październiku 2022 r. IESBA opublikowała dokument *Etyka a sprawozdawczość dotycząca zrównoważonego rozwoju: wytyczne rozwiązywania problemów związanych z oszustwem ekologicznym*, w którym podkreślono znaczenie stosowania *Kodeksu etyki* w odniesieniu

do wyzwań związanych z udziałem zawodowych księgowych w sprawozdawczości z zakresu zrównoważonego rozwoju, w szczególności w sytuacjach, w których dochodzi do wprowadzania w błąd lub podawania fałszywych informacji na temat zrównoważonego rozwoju („greenwashing”).

Greenwashing (zielone oszustwo, ekościema, oszustwo ekologiczne) to praktyki polegające na wprowadzaniu w błąd lub celowym stwarzaniu fałszywego wrażenia wśród zamierzonych użytkowników informacji co do tego, że organizacja postępuje zgodnie z celami zrównoważonego rozwoju”.

IESBA, październik 2022

Rada ds. Międzynarodowych Standardów Audytu i Usług Atestacyjnych (IAASB)

IAASB pracuje obecnie nad projektem nadrzędnego *standardu atestacyjnego* dotyczącego sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. Standard ma:

- odpowiadać potrzebom interesu publicznego oraz wspierać spójne wykonywanie wysokiej jakości usług atestacyjnych w obszarze zrównoważonego rozwoju,
- być odpowiedni dla wszystkich obszarów usług związanych ze zrównoważonym rozwojem objętych obowiązkiem ujawniania informacji oraz
- zapewniać ramy sprawozdawczości możliwe do wdrożenia przez wszystkich biegłych rewidentów oraz innych dostawców usług atestacyjnych.

IAASB oprze swoje prace na istniejących standardach i wytycznych IAASB, w tym na [ISAE 3000 Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych](#) oraz [ISAE 3410, Usługi atestacyjne dotyczące sprawozdań na temat gazów cieplarnianych](#) oraz na pakiecie nieobowiązkowych wytycznych z zakresu rozszerzonej sprawozdawczości zewnętrznej Extended External Reporting ([EER](#)).

Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC)

W lutym 2023 r. IFAC opublikowała dokument pt. [Stan prac w zakresie zapewniania zrównoważonego rozwoju](#). To globalne badanie analizuje zakres, w jakim firmy raportują i atestują informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju, wskazuje, które standardy są stosowane i kto świadczy usługi atestacyjne.

Już trzeci rok z rzędu analiza wskazuje, że chociaż częstotliwość raportowania informacji na temat zrównoważonego rozwoju jest bardzo wysoka a częstotliwość atestowania tych informacji wykazuje tendencję wzrostową, nadal istnieje znacząca różnica między wskaźnikami raportowania i atestacji w różnych systemach prawnych.

Tempo rozszerzania sprawozdawczości przedsiębiorstw o informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju utrzymuje się, o czym świadczą dane, zgodnie z którymi 95% dużych firm złożyło sprawozdania na temat zrównoważonego rozwoju a 64% skorzystało z usług ich atestacji niektórych informacji ESG dostarczonych przez nie w 2021 r. (z 91% i 51% w porównaniu z rokiem 2019).

Wskaźnik korzystania z atestacji znacznie wzrósł od 2019 r., ale większość zleceń atestacyjnych nadal koncentruje się na wskaźnikach emisji gazów cieplarnianych. Nieco ponad połowa (53%)

zleceń obejmowała ujawnienia z zakresu ESG. Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych – MSUA 3000 (zmieniony) pt. Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych był najczęściej stosowanym standardem usług atestacyjnych (stosowało go 95% firm). Około 80% zleceń atestacyjnych kończyło się wydaniem raportu dającego ograniczoną pewność.

IFAC uważa, że zawodowi księgowi są najlepiej przygotowani do przeprowadzania zleceń atestacyjnych zrównoważonego rozwoju, ponieważ posiadają unikalną kombinację umiejętności, kwalifikacji, doświadczenia i etycznego działania w interesie publicznym, wspartego rygorystycznymi i powszechnie akceptowanymi standardami zawodowymi, etycznymi i zarządzania jakością.

Dane z największych gospodarek UE (Francja, Niemcy, Włochy i Hiszpania oraz Wielka Brytania) ujawniają następujące kluczowe wnioski:

- ponad 98% dużych firm raportuje kwestie związane z ESG,
- zdecydowana większość tych raportów ESG podlega atestacji, najwyższy poziom atestacji dotyczy Francji (98%), a najniższy Wielkiej Brytanii (81,8%),
- w UE ponad 95% atestacji zapewniają firmy audytorskie,
- ponad 93% zleceń atestacyjnych wykorzystuje MSUA 3000.

Podczas gdy większość zleceń atestacyjnych wykonują duże firmy audytorskie z racji ugruntowanej dominacji tej profesji na rynku usług atestacyjnych w UE, wydaje się, że firmy z sektora małych firm księgowych mają wielką szansę, aby stać się preferowanym dostawcą usług atestacyjnych, ponieważ Dyrektywa CSRD wymaga zapewnienia atestacji sprawozdawczości z zakresu zrównoważonego rozwoju w odniesieniu do wszystkich dużych firm w UE.

Jak rozpocząć oferowanie usług atestacyjnych sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju?

Biorąc pod uwagę znaczenie dyrektywy CSRD – i ograniczony czas na przygotowanie się do jej wdrożenia – małe firmy księgowe muszą już teraz rozpocząć przygotowania. Wdrożenie Dyrektywy CSRD zwiastuje wykładniczy wzrost sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju i jej atestacji. Małe firmy księgowe muszą zapoznać się z CSRD, w tym ze standardami sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz ze standardami atestacji, a także rozważyć implikacje jakie Dyrektywa przyniesie dla nich samych. Będzie to wymagało zmian o podobnej skali jak w przypadku stosowania dyrektyw w sprawie rachunkowości lub transformacji cyfrowej. Firmy z sektora MŚP muszą rozpocząć proces zmian już teraz, aby przygotować się do usług sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, w tym jej atestowania. Poniżej znajduje się kilka praktycznych wskazówek dotyczących tego procesu.

„Zrównoważony rozwój polega na przygotowaniu firmy na przyszłość, aby była bardziej odporna. Ten szybko rozwijający się obszar oferuje ogromne możliwości dla małych firm księgowych i audytorskich oraz dla ich klientów z sektora MŚP”.

Monica Forester, IFAC, SMP Advisory Group

1. Wyznaczenie lidera

Kluczowe znaczenie ma ton i zaangażowanie w zrównoważony rozwój kierownictwa, które musi określić misję zrównoważonego rozwoju i zdecydować, jakie usługi najlepiej zaoferować. Sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju, a w szczególności zapewnienie usług atestacyjnych odnoszących się do tej sprawozdawczości, będzie nowością dla wielu firm księgowych. Będzie to wymagało zdobycia nowej wiedzy i doświadczenia i postępowania z pewną

ostrożnością.

Zaleca się wyznaczenie osoby lub osób z zespołu księgowych, odpowiedzialnych za określanie wyzwań i możliwości związanych ze świadczeniem usług w zakresie raportowania zrównoważonego rozwoju. Ta osoba powinna mieć doświadczenie i pełne wsparcie firmy księgowej, a także być osobiście zaangażowana w program zrównoważonego rozwoju. Pierwszym zadaniem może być sprawdzenie biznesowej gotowości firmy księgowej do świadczenia swoim klientom usług atestacyjnych dotyczących sprawozdawczości z zakresu zrównoważonego rozwoju.

2. Rozmowa z klientami

Małe firmy księgowe są zazwyczaj zaufanymi doradcami biznesowymi MŚP. Aby być biegłym doradcą, należy dobrze rozumieć strategię swojego klienta. Zrozumienie jego strategii zrównoważonego rozwoju i pomoc w jej kształtowaniu jest logiczną częścią znajomości klienta. W związku z tym zalecamy, aby firmy księgowe rozmawiały ze swoimi klientami na ten temat. Dyskusja powinna obejmować zarówno zagrożenia jak i szanse związane ze sprawozdawczością w zakresie zrównoważonego rozwoju. Z punktu widzenia ryzyka klienci mogą dążyć do przygotowania się z góry do oczekiwań informacyjnych ze strony inwestorów, pożyczkodawców oraz interesariuszy. Ważne jest, aby ustalić, czy klienci będą musieli dostarczać informacje na temat zrównoważonego rozwoju swoim dostawcom lub klientom, którzy sami będą podlegać wymogom Dyrektywy CSRD w ramach łańcucha wartości oraz czy będzie się od nich oczekiwać atestowania tych informacji?

Jeśli chodzi o szanse, klienci będący MŚP mogą dobrowolnie ujawniać informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju i poddać je atestacji. W ten sposób staną się liderami lub preferowanymi partnerami na rynkach, na których działają.

Sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju i jej atestację można również uznać za narzędzie zarządzania służące do poprawy ogólnych wyników firmy. Zdecydowanie się przez firmę na dobrowolną sprawozdawczość i atestację może sprawić, że dana jednostka stanie się ona atrakcyjnym miejscem dla kapitału, klientów i pracowników, a także dla innych cenionych członków lokalnych społeczności, w których firma prowadzi działalność. EFRAG opracowuje standard dla dobrowolnej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju dla małych firm nienotowanych na giełdzie.

Ponadto klienci będący MŚP mogą odkryć, że duże przedsiębiorstwa w ich łańcuchu wartości (na przykład przedsiębiorstwa, którym one dostarczają towary lub świadczą usługi) jako wstępny warunek prowadzenia z nimi interesów stawiają sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju lub dostarczanie określonych informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, które podlegały atestacji.

Atestacja sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju zwykle przybiera formę usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność lub wystarczającą pewność. Im wyższy poziom atestacji, tym większe zaufanie użytkowników do dostarczanych informacji. Dlatego ważne jest, aby dostawcy usług atestacyjnych wyjaśniali klientom różnice między dostarczonym poziomem pewności.

3. Określenie potrzebnych umiejętności i wiedzy

Firmy z sektora małych firm księgowych prawdopodobnie będą potrzebować połączenia swoich dotychczasowych umiejętności oraz nowych możliwości i wiedzy specjalistycznej, aby skutecznie świadczyć usługi atestacyjne dotyczące sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. Mogą ustalić braki w tym obszarze, odpowiadając na następujące pytania:

- Jakiej atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju potrzebują obecnie klienci i czego mogą potrzebować w przyszłości? Na przykład, konieczne może być sprostanie zapotrzebowaniu firm w łańcuchu wartości na informacje dotyczące zrównoważonego rozwoju, które zostały poddane atestacji, lub zapewnienie atestacji dobrowolnego raportu dotyczącego zrównoważonego rozwoju.
- Jakich umiejętności będzie potrzebował zespół wykonujący zlecenie atestacyjne, aby móc sprostać tym potrzebom klientów?
- Którą z tych umiejętności firma księgowa już posiada?
- Którą z tych umiejętności musi zdobyć?

Oferowanie usług w zakresie zrównoważonego rozwoju wiąże się z krytycznymi wymaganiami dotyczącymi posiadania talentów i wiedzy. Budowanie potencjału w tym zakresie jest bardzo wymagające. Firmy księgowe nie mogą jednak lekceważyć ani pomijać swoich dotychczasowych możliwości. Zawodowi księgowi są pod wieloma względami naturalnymi kandydatami do świadczenia usług z obszaru zrównoważonego rozwoju. Posiadają oni uniwersalne umiejętności i wiedzę, takie jak dokonywanie szacunków, porównywanie danych, kierowanie zespołami zewnętrznych specjalistów i zarządzanie personelem. Księgowi będący audytorami, rozumieją podejście oparte na ryzyku, próbkowanie, procedury analityczne, formułowanie oczekiwań, identyfikowanie wyjątków i anomalii itp. Zawodowi księgowi posiadają również cechy osobiste, które można wykorzystać, takie jak dociekliwość, umiejętność rozwiązywania problemów i skutecznego komunikowania się.

Małe firmy księgowe i audytorskie prawdopodobnie będą musiały pozyskać nową wiedzę merytoryczną. Na przykład świadczenie usług atestacyjnych dotyczących sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju będzie wymagało zrozumienia standardów sprawozdawczych oraz nowej problematyki (np. sposobu pomiaru emisji gazów cieplarnianych w zakresie 1, 2 i 3). Kluczowe znaczenie ma określenie, jakich zdolności brakuje, aby firma mogła zacząć je zdobywać i uzupełniać.

4. Tworzenie wewnętrznego potencjału lub nabywanie wiedzy eksperckiej

Małe firmy księgowe i audytorskie mogą zdobyć umiejętności wytwarzając je wewnątrz, kupując je lub łącząc te dwa podejścia.

A. Tworzenie wewnętrznego potencjału

O ile atestacja sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju jest nową usługą, zwłaszcza dla małych firm księgowych i MŚP, istnieje wiele możliwości szkoleń i rozwoju dla księgowych, którzy chcą podnieść swoje kwalifikacje w tej dziedzinie. Wiele zawodowych organizacji księgowych uwzględnia sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju w swoich programach nauczania, a także oferuje swoim członkom ustawiczne doskonalenie zawodowe i zasoby z tej dziedzin. IFAC prowadzi internetowy katalog kursów i certyfikatów [link do katalogu](#), aby pomóc księgowym w poszerzaniu wiedzy na temat zrównoważonego rozwoju. Kursy te są dostępne na żądanie, za opłatą lub bezpłatnie.

B. Kupowanie usług na zewnątrz /tworzenie sieci ekspertów

Małe firmy księgowe nie muszą być ekspertami w każdym aspekcie zrównoważonego rozwoju. Jako zdolni liderzy mają dobre przygotowanie do kierowania multidyscyplinarnymi zespołami zajmującymi się zadaniami atestacyjnymi dotyczącymi sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. Mogą współpracować z zewnętrznymi ekspertami (np. inżynierami środowiska i specjalistami ds. zasobów ludzkich) i zapewniać niezbędne zarządzanie jakością i podstawy etyczne. Księgowi są również dobrze przygotowani, aby pomóc klientom rozumieć oraz interpretować finansowe skutki zagadnień związanych ze zrównoważonym rozwojem.

Małe firmy księgowe będą poszukiwać utalentowanych osób do zespołów ds. zrównoważonego rozwoju, co obecnie stanowi duże wyzwanie. Istnieje tylko niewielka choć rosnąca grupa specjalistów z doświadczeniem zarówno w obszarze atestacji jak i zrównoważonego rozwoju.

Małe firmy księgowe mogą chcieć rozważyć różne działania i inicjatywy w celu budowania swojego potencjału w dziedzinie sprawozdawczości z zakresu zrównoważonego rozwoju. Poniżej znajduje się kilka z takich działań.

Działania tworzące potencjał firmy księgowej

- Połącz wewnętrzne umiejętności z zewnętrzną wiedzą specjalistyczną.
- Przekaż podstawy zrównoważonego rozwoju całemu personelowi.
- Wymagaj od wszystkich lub części pracowników udziału w odpowiednich kursach i/lub uzyskania certyfikatu.
- Zatrudnij specjalistów posiadających wiedzę na temat zrównoważonego rozwoju.
- Stwórz specjalistyczny zespół ds. zrównoważonego rozwoju, który będzie rozpowszechniał wiedzę fachową w całej firmie.
- Przeprowadź rotacyjnie cały personel przez dział firmy zajmujący się zrównoważonym rozwojem.
- Kreuj specjalistów ds. zrównoważonego rozwoju poprzez zapewnienie

Firmy księgowe, które już zbudowały zdolność oferowania usług atestacyjnych dotyczących zrównoważonego rozwoju, zwykle przyjmują zintegrowane podejście. Oznacza to, że zamiast jednego zespołu, który samodzielnie podejmuje wszystkie prace związane ze zrównoważonym rozwojem, wykorzystuje się wszystkie zespoły ds. zrównoważonego rozwoju jako wewnętrzne firmy konsultingowe, które pomagają innym pracownikom w realizacji specjalistycznych projektów i rozwijaniu umiejętności w zakresie zrównoważonego rozwoju. W ten sposób tworzy się zintegrowaną usługę, która wnosi wszystkie dotychczasowe możliwości firmy księgowej do klienta, ponieważ tematyka zrównoważonego rozwoju obejmuje doradztwo, księgowość, ubezpieczenia i podatki. Taka szeroka współpraca ma kluczowe znaczenie, biorąc pod uwagę, że większość zleceń i zadań związanych ze zrównoważonym rozwojem prawdopodobnie będzie pochodzić od dotychczasowych klientów.

5. Wykorzystanie zalet usług zrównoważonego rozwoju

Dla małych firm księgowych korzyści płynące ze świadczenia usług w zakresie zrównoważonego rozwoju, takich jak atestacja sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, wykraczają poza przyciąganie i zatrzymywanie klientów. Mogą również pomóc w przyciąganiu i zatrzymywaniu nowych utalentowanych pracowników. Z ostatnich badań wynika, że niemal połowa młodszych pracowników jest gotowa odejść z pracy, jeśli uważa, że ich pracodawca nie jest zaangażowany w rzeczywiste działania na rzecz zrównoważonego rozwoju. Wielu młodszych pracowników chętnie pracuje dla organizacji, które mają jakiś cel.

6. Pomaganie klientom od samego początku

Większość małych i średnich przedsiębiorstw to nowicjusze w dziedzinie sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, a tym bardziej atestacji tej sprawozdawczości. Małe firmy księgowe mogą doradzać klientom, jak przygotować się do skutecznego wdrożenia raportowania zrównoważonego rozwoju, jak identyfikować i gromadzić informacje związane ze zrównoważonym rozwojem, zarządzać ryzykiem ESG, opracowywać polityki oraz wyznaczać cele i kluczowe wskaźniki efektywności oraz informować o zmianach Dyrektywy ESRS, aby zawczasu mogli podjąć odpowiednie działania.

Dla klientów, którzy stawiają pierwsze kroki w zakresie raportowania zrównoważonego rozwoju, przegląd stanu ich przygotowania może być pierwszym istotnym etapem. Taki przegląd obejmuje zbadanie aktualnych zasad i procedur raportowania, identyfikację wszelkich luk i braków w mechanizmach kontrolnych oraz przedstawienie zaleceń dotyczących ich uzupełnienia. Małe firmy księgowe mogą pokazać klientom rodzaje dokumentacji i solidnych dowodów, które muszą posiadać, aby ich firma mogła się poddać atestacji.

Źródła

EFAA

Strona [SMPs Supporting Sustainability](#), poświęcona wspieraniu zrównoważonego rozwoju przez firmy księgowe zawiera liczne artykuły na ten temat m.in.:

- [Sustainability Reporting: How SMPs Can Build the Capacity to Support SMEs](#), 15 grudnia 2022
- [SMPs and the Sustainability Agenda](#), 24 października 2022
- [Call to Action: SMPs Supporting Creation of the Sustainable Economy](#), 19 lipca 2021

Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)

- [Press release on the political agreement](#)
- Finalny tekst Dyrektywy w różnych językach tutaj [tutaj](#)
- Aktualne informacje nt. Dyrektywy [tutaj](#)

European Sustainability Reporting Standards (ESRS)

- Informacje nt. prac EFRAG związanych ze sprawozdawczością w zakresie zrównoważonego rozwoju [tutaj](#)

International Sustainability Standards Board (ISSB)

- Informacje nt. prac ISSB [tutaj](#)

International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)

- Informacje nt. prac IESBA związanych ze sprawozdawczością w zakresie zrównoważonego rozwoju [tutaj](#)

International Audit and Assurance Standards Board (IAASB)

- Informacje nt. prac IAASB związanych z atestacją sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju [tutaj](#)

IFAC

- [Remaining Relevant: Opportunities to Expand Your Sustainability Know-how](#), 22 września 2022
- [Sustainability Information for Small Businesses: The Opportunity for Practitioners](#), 18 listopada 2021
- [The State of Play in Sustainability Assurance](#), 15 lutego 2023

A4S / Accounting for Sustainability

- [Embracing Sustainability: Actions for SMEs](#), grudzień 2022

ACCA

- [Sustainability Assurance – Rising to the Challenge](#), 28 lutego 2023

Członkowie EFAA

ACCA
Association of Chartered Certified Accountants, United Kingdom



AIA
The Association of International Accountants



APFM
Association of Professional Financial Managers, Azerbaijan



CAAR
Chamber of Auditors of the Azerbaijan Republic



CAFR
Chamber of Financial Auditors of Romania



CCIS-CAS
Chamber of Accounting Services, Slovenia



CGE
Consejo General de Economistas, Spain



CNOEC
Conseil national de l'ordre des experts-comptables



DStV
German Association of Tax Advisers



IBR-IRE
Instituut van de Bedrijfsrevisoren/ Institut des Réviseurs d'Entreprises



IEKA
Albanian Institute of Certified Public Accountants



Członkowie EFAA

ITAA

Institute for Tax Advisors and Accountants, Belgium



NBA

The Royal Netherlands Institute of Chartered Accountants



OCC

Portuguese Chartered Accountants Association



SCAAK

Society of Certified Accountants and Auditors of Kosovo

