

9 kwietnia 2025 roku

STATUS: *“near final draft”*

Postulaty firm audytorskich - członków Platformy Audytorzy JZP dotyczące pakietu uproszczeniowego Omnibus

Jako 13 wiodących w Polsce firm audytorskich wspierających polskie przedsiębiorstwa, właścicieli i akcjonariuszy w tegorocznym procesie raportowania niefinansowego z zainteresowaniem i nadzieją przyglądamy się ogłoszonym przez organy Unii Europejskiej propozycjom zawartym w pakiecie Omnibus dotyczącym CSRD („dyrektywy ws. sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju”). Ogłoszony pakiet ma na celu znaczące uproszczenie wymogów raportowania zrównoważonego rozwoju.

Mając na uwadze i wspierając uproszczenia samych regulacji i właściwych standardów raportowania, chcemy jednocześnie zwrócić uwagę na samo znaczenie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Wprowadzenie spójnych, wystandaryzowanych, kompleksowych ale zrozumiałych regulacji dotyczących zarówno zakresu raportowania zrównoważonego rozwoju jak też powiązanych wymogów dotyczących atestacji takich informacji prowadzi do uzyskania wiarygodnych raportów oraz minimalizuje ryzyko przedstawiania zniekształconego obrazu, znanego jako zjawisko „*greenwashing*” lub „zielony marketing”. Wiarygodna i spójna z wymogami przepisów informacja ma fundamentalne znaczenie dla inwestorów, instytucji finansowych i innych interesariuszy rynkowych. Szeroko rozumiani interesariusze (instytucje sektora finansowego i publicznego, kontrahenci, pracownicy, społeczności lokalne) zwiększają swoje oczekiwania dotyczące zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw oraz raportowania w tym zakresie. Każda zmiana nakładająca dodatkowe obowiązki, a w tym przypadku mamy do czynienia z nowym rozbudowanym elementem sprawozdawczości, może spowodować systemowe wątpliwości i nawoływanie do zniesienia, złagodzenia lub przesunięcia w czasie obowiązywania wymogów.

Dlatego chcemy podkreślić, iż samo raportowanie zrównoważonego rozwoju jest jedynie obrazem stanu transformacji, a nie jego główną przyczyną lub rezultatem.

Dostrzegamy, że poziom skomplikowania przepisów w tym obszarze oraz sposób w jaki przepisy te są wprowadzane stwarza olbrzymie wyzwanie dla podmiotów, które taką sprawozdawczość muszą zorganizować i sporządzić. Dlatego podzielamy pogląd, że zmiany w zakresie wymogów są pożądane, tym niemniej zmiany te powinny być przemyślane i nie powinny spowodować zanegowania koncepcji raportowania zrównoważonego rozwoju bądź jej zmarginalizowania. Dodatkowo, w naszym przekonaniu, kluczowa jest dalsza edukacja przedsiębiorstw i ich przedstawicieli oraz identyfikacja realistycznych celów i zmian regulacyjnych, tak aby stały się one swoistymi motywatorami dla spółek w realizacji i rozwoju odnośnej sprawozdawczości.

Nasze szczegółowe spostrzeżenia oraz postulaty dotyczące zmian przedstawiliśmy poniżej w trzech obszarach:

I. Tempo zmian regulacyjnych oraz kluczowe zasady techniki tworzenia prawa

Z perspektywy firm audytorskich oraz w naszym przekonaniu również podmiotów objętych samymi wymogami kluczowe jest wypracowanie finalnych i stabilnych reguł prawa w sposób spełniający podstawowe zasady tworzenia prawa na poziomie państw członkowskich, ale też całej Unii Europejskiej. Zasady te to w szczególności:

- **Klarowność i precyzja.** Należy położyć nacisk na priorytetowe wypracowanie przemyślanych i jednoznacznych wymogów w zakresie zastosowania samego prawa (określenie kto, jak, kiedy, w jakim zakresie i na jakim poziomie sporządza sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju). W obecnej propozycji część podmiotów, które podjęła już wysiłek przygotowania się do spełnienia określonych wymogów nie będzie nimi objęta w proponowanej wersji zmian dyrektywy, co powoduje niepewność i zniechęcanie do kontynuowania lub podejmowania wysiłku w kierunku raportowania informacji na temat zrównoważonego rozwoju.
- **Spójność i harmonizacja.** Kluczową kwestią może być również by wypracowane regulacje zostały przyjęte jednolicie w całej Unii Europejskiej. Obecnie wiele krajów członkowskich nie dokonało transpozycji pierwotnej wersji dyrektywy co prowadzi do konieczności indywidualnej analizy prawa na poziomie krajów, które takiej transpozycji dokonały i może prowadzić do różnych od siebie interpretacji (np. mowa tu o kwestii możliwości zastosowania zwolnienia w zakresie sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju na poziomie skonsolidowanym w kraju, który nie jest objęty transpozycją dyrektywy CSRD). Poddajemy do rozważenia zastosowanie reguły maksymalnej harmonizacji bez konieczności transpozycji do przepisów krajowych.
- **Efektywność zastosowania prawa.** Wypracowane przepisy zarówno w zakresie określenia wymogów jak i zakresu ujawnień powinny być jasne, zrozumiałe i wystandaryzowane dla wszystkich użytkowników. Poziom skomplikowania wypracowanych standardów jest bardzo dużym wyzwaniem dla rynku i wielu przedsiębiorstw i wiąże się dodatkowym kosztem spełnienia wymogów (np. budowa odpowiednich zespołów, infrastruktura dla pozyskania i przetwarzania danych, czy koszty doradztwa). Poziom skomplikowania przepisów obrazują również dodatkowe elementy takie jak: implementacja i listy „Q&A”, które są bardzo często publikowane i udostępniane podmiotowi w momencie realizacji obowiązku raportowania. Brak jasności w zakresie interpretacji i praktycznej implementacji przekłada się z drugiej strony na trudności po stronie firm audytorskich w zakresie interpretacji danych wskaźników jak i ostatecznie jakości samych ujawnień.
- **Przewidywalność i pewność.** Kluczowym jest aby zmienione przepisy zostały wypracowane jako ostateczne bez dużej możliwości dalszej dwuznacznej interpretacji. Wszelkiego rodzaju zmiany i dodatkowe interpretacje mogą powodować destabilizację zarówno procesu spełnienia wymogów (sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz w rezultacie procesu samej atestacji).

Jako branża wspierająca od lat budowanie zaufania w polskiej gospodarce apelujemy by decydenci rozważyli odejście od nazbyt szybkiego tempa wprowadzania wielu zmian. Problemem nie jest sam zakres lub cel ujawnień, ale właśnie tempo, w którym zmiany były/są wprowadzane. Uważamy, że zbyt krótki czas na przygotowanie do ich wdrożenia, zwłaszcza że tematyka jest złożona i wymaga łączenia różnych kompetencji, jest niekorzystna systemowo zarówno po stronie podmiotów objętych wymogami sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, ale też samych firm audytorskich.

W efekcie powyżej opisanej sytuacji rekomendujemy:

1. odejście od zwiększania dalszej dynamiki zmian legislacyjnych oraz w samych standardach (w tym inicjowania *post-implementation review* nie wcześniej niż po 5 latach funkcjonowania standardów w nowej zrewidowanej wersji ESRS) – proponowana wersja pakietu uproszczającego powinna być wersją ostateczną mającą w szczególności cechy określone powyżej;
2. harmonizację i uspoźnienie regulacji na poziomie całej Unii Europejskiej w tym samym czasie tak aby odzwierciedlić praktykę funkcjonowania przedsiębiorstwa posiadających często struktury organizacyjne funkcjonujące na poziomie wielu krajów obszaru UE oraz ograniczyć chaos wynikający z różnego tempa wdrażania i modyfikacji dokonywanych przez poszczególne kraje członkowskie;
3. w obszarach problemowych wypracowanie na poziomie UE tzw. *practical application guidance* – przykłady modelowych ujawnień, dokumentacji oceny podwójnej istotności, przykładowych IROs), który będzie obejmować szereg tematów i problemów z jakimi praktycznie spotkały się spółki interpretując transpozycję dyrektywy (zalecamy, aby wykorzystać w tym celu doświadczenia z krajów, które takiej implementacji już dokonały tak aby re-transpozycja zmienionych wymogów na poziomie lokalnym zaadresowały we wszystkich możliwych obszarach zidentyfikowane dwuznaczności);

II. Kompleksowość regulacji i wymogów raportowania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz wsparcie implementacyjne

Uważamy, że przepisy CSRD oraz wymogi samych regulacji ESRS („Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju) prezentują bardzo wysoki poziom skomplikowania co stanowi trudność dla wszystkich użytkowników. Dotyczy to głównie o przedsiębiorstwach objętych ich wymogami ale również firm audytorskich.

Tym niemniej, należy podkreślić, że wiele z powyższych podmiotów jak i sama branża audytorska od wielu lat buduje zespoły posiadające stosowne kompetencje oraz inwestuje w rozwiązania technologiczne wspierające spełnienie tych wymogów. W związku z dostosowaniem do nowych obowiązków wiele firm poniosło do tej pory znaczące koszty. Dotyczy to zarówno firm z tzw. „Wave 1” przygotowujących i publikujących swoje raporty w 2025 roku (za 2024 rok) jak i firm z tzw. „Wave 2” oraz „Wave 3” które miały potencjalnie przedstawić swoje dane niefinansowe w latach kolejnych.

Rozumiemy konieczność uproszczenia powyższych regulacji tak aby zmniejszyć uciążliwość oraz koszty związane z raportowaniem sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Wszystkim zależy aby raportowanie nie było ani zbędnym dodatkowym utrudnieniem ani czystym administracyjnym wypełnieniem obowiązku regulacyjnego. W tym kontekście apelujemy o wypracowanie właściwych mechanizmów motywujących po stronie innych interesariuszy rynku (takich jak: instytucje państwowe, kontrahenci i sektor finansowy), którzy będą promować przedsiębiorstwa, które odzwierciedlają w swojej działalności cele zrównoważonego rozwoju i adresują stosowne wpływy, ryzyka i szanse (tzw. „IRO – *Impact, risk and opportunities*”).

Ze względu na powyższe postulujemy i poddajemy pod rozważenie:

1. wypracowanie modelowych wytycznych i doprecyzowanie zasad związanych z praktyczną aplikacją wymogów CSRD/ESRS (np. modelowy proces oceny podwójnej istotności, modelowy raport i ujawnienia dotyczące poszczególnych standardów);
2. uproszczenie standardów ESRS (w tym wymogów dotyczących raportowania EU Taksonomii zwłaszcza w zakresie oceny kryteriów technicznych) – zgadzamy się z ogólnym postulatem w zakresie uproszczenia i zredukowania ilości ujawnień. W naszym przekonaniu ujawnienia powinny w dużej mierze obejmować dane numeryczne/jakościowe (za okres i dotyczący przeszłości) z ograniczonym elementem danych prospektywnych, gdyż głównie te obszary stanowią największe wyzwanie dla spółek ze względu na brak danych wejściowych. Rekomendujemy dodatkowo weryfikację progów istotności jakie mają zostać przyjęte w kontekście ujawnień taksonomicznych tak aby nie dokonać pełnej marginalizacji tego elementu sprawozdawczości, który jest jednak w naszym przekonaniu jedną z kluczowych informacji dla interesariuszy zewnętrznych;
3. jasne przedstawienie i wyodrębnienie (wraz z praktycznymi i modelowymi przykładami) wymogów obowiązkowych oraz tych, które mogą być ujęte w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju na zasadzie dobrowolnego (rekomendowanego) uzupełnienia, pod warunkiem dochowania zasad określonych w przepisach, w przypadku gdy sporządzający dokonuje takiego dobrowolnego (rekomendowanego) ujawnienia;
4. ponowną ocenę zaproponowanych progów raportowania mając na uwadze koszty jakie wiele podmiotów już w tym zakresie poniosło (np. możliwym rozwiązaniem jest pewna dalsza dywersyfikacja rynku i samych progów przy jednoczesnym uproszczeniu samych wymogów raportowania niefinansowego – właściwe dostosowanie progów jest krytyczne aby nie została całkowicie zlikwidowana koncepcja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i aby każdy kraj UE posiadał swoją „wagę” a więc kluczową ilość przedsiębiorstw, które są zobligowane przedstawiać raport na rynku lokalnym i są w tym obszarze promotorami, liderami i wzorem dla innych uczestników. Naszym zdaniem należy poddać ponownej ocenie czy nawet pierwszym kryterium powinna pozostać określona liczba pracowników (i czy powinna być na poziomie powyżej 1000). W takim przypadku wiele podmiotów, które są istotne dla rynku nie będzie podlegać obowiązkowi sprawozdawczości (np. spółki i fundusze inwestujące w nieruchomości – bardzo często liczba pracowników jest niewielka natomiast znaczący jest poziom posiadanych aktywów i realizowanych przychodów co przekłada się na wywieranie znaczącego wpływu na środowisko i kwestie społeczne);
5. wypracowanie ustawowych mechanizmów po stronie lokalnych organów ustawodawczych, które będą motywować spółki do realizowania celów zrównoważonego rozwoju i wiarygodnego raportowania w tym zakresie (np. elementy systemu podatkowego) lub mechanizmów pozaustawowych w formie kodeksów dobrych praktyk opartych o metodykę *comply-or-explain* (np. rekomendowane kryteria przetargowe) bądź mechanizmów sprawowania nadzoru (np. rekomendacje regulatora dla sektora bankowego w odniesieniu do oceny ryzyka kredytowego bądź rekomendacje dotyczące dopuszczalności włączenia do indeksu giełdowego).

III. Atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju

Atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju nie jest dla środowiska firm audytorskich tematem nowym. Wiele z firm historycznie budowało zespoły i doświadczenie, inwestowało w rozwój kompetencji technicznych oraz technologicznych wspierających proces takiej atestacji. Niemniej do tej pory, atestacja taka odbywała się na zasadzie dobrowolności i nie była wymagana przepisami prawa. Należy jednak podkreślić, iż rola audytora i samego procesu weryfikacji jest kluczowa z perspektywy użytkowników tego typu informacji (organy państwowe, inwestorzy, sektor finansowy itp.). Mając za cel ustandaryzowanie, zwiększenie jakości i transparentności sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dyrektywa CSRD wprowadziła obowiązek atestacji. Widząc skomplikowanie samych wymogów rozumiemy również bezpośrednie przełożenie tych samych wyzwań związanych z przygotowaniem raportów niefinansowych na proces atestacji. W związku z powyższym postulujemy:

1. przedłużenie obowiązywania lub ustalenie docelowej atestacji w formie tzw. „*limited assurance*” – usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność;
2. rozważenie czy elementy raportowania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju na zasadzie dobrowolności (przez jednostki nie objęte statutowym obowiązkiem raportowania), będące formalną częścią statutowej sprawozdawczości rocznej lub komunikacji z inwestorami nie powinny w tym przypadku podlegać obowiązkowej atestacji. W przypadku braku atestacji lub innego mechanizmu weryfikacyjno-dyscyplinującego, możemy mieć do czynienia z brakiem spójności pomiędzy spółkami, które raportują obowiązkowo a tymi, które zapewniają raport (bądź wybrane informacje) na zasadzie dobrowolności wraz z ryzykiem „*greenwashingu*”;
3. przyjęcie propozycji przedstawionej w ramach pakietu Omnibus, która doprowadzi do określenia wiążących wytycznych dla audytorów oraz regulatorów funkcjonujących na rynkach lokalnych. W naszym przekonaniu jest to krytyczne zwłaszcza w kontekście usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewności, która często daje duże pole interpretacji zakresu i ilości procedur w ramach samego procesu (np. takie wytyczne mogą być wypracowane w ramach platform pomiędzy podmiotami atestującymi a regulatorami);

Jesteśmy świadomi, iż atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w wielu obszarach łączy się z atestacją sprawozdawczości finansowej (np. wspólne procedury w zakresie zrozumienia jednostki, środowiska kontroli, ewentualne wspólne testy skorelowanych obszarów – testy obszarów pracowniczych vs. koszty wynagrodzeń, weryfikacja spójności założeń w zakresie strategii klimatycznej a analizą utraty wartości środków trwałych). W przypadku współpracy pomiędzy różnymi firmami audytorskimi weryfikującymi oddzielnie dane finansowe i niefinansowe uważamy, że powinna być ona odpowiednio uregulowana. Takie wytyczne mogą być pomocne także w kontekście dużych grup kapitałowych funkcjonujących w wielu krajach. Zauważamy, że w przypadku danych finansowych mają zastosowanie właściwe standardy rewizji, który taką formułę współpracy narzucają (np. ISA 600 – Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)).

Zakończenie

Jako odpowiedzialni uczestnicy rynku zainteresowani osiągnięciem celów zrównoważonego rozwoju oraz aktywnie zaangażowani w zapewnienie, że informacja na temat postępów w ich osiąganiu przez naszych klientów stanowi wierne odzwierciedlenie rzeczywistości będąc wiarygodną, użyteczną i

przydatną dla interesariuszy, zgłaszamy powyższe postulaty. Uważamy, że ich przyjęcie sprawi, że informacja taka będzie spełniała wymienione pożądane cechy i jednocześnie jej sporządzenie stanie się mniej uciążliwe a sam proces atestacji będzie bardziej efektywny. Zgłoszone postulaty są natury ogólnej, ale wyrażamy gotowość ich rozwinięcia i uszczegółowienia w debacie z zainteresowanymi stronami.

Dokument został wypracowany przez Platformę Firm Audytorskich przeprowadzających badania jednostek zainteresowania publicznego działającej w ramach organizacji pracodawców Pracodawcy RP (skrótowa nazwa „Platforma Audytorzy JZP”). W skład Platformy Audytorzy JZP wchodzi 13 firm audytorskich badających jednostki zainteresowania publicznego, w tym firmy działające w Polsce należące do sieci międzynarodowych, a także większe firmy lokalne. Łącznie członkowie Platformy Audytorzy JZP reprezentują dominujący udział w rynku usług audytorskich w Polsce, zarówno biorąc pod uwagę całkowitą wartość świadczonych usług mierzonych wynagrodzeniem za badanie wszystkich podmiotów podlegających badaniu, udziałem w rynku badania jednostek zainteresowania publicznego mierzonym ilością badanych podmiotów, wartością wynagrodzeń, bądź kapitalizacją czy przychodami badanych podmiotów. Informacje na temat naszej działalności znajdują się na stronie [Platforma Audytorzy JZP](#)

Dokument ma status “near final draft” co oznacza, że jego treść została wstępnie zaakceptowana przez członków Platformy JZP do udostępnienia i rozmów z zainteresowanymi stronami. Efekty takich rozmów mogą wpłynąć na treści zawarte w niniejszym dokumencie. Zapytania i uwagi na temat dokumentu można przesyłać na adres Sekretarza Platformy Audytorzy JZP - m.lewandowski@pracodawcyrp.pl