



EFRAG ESRS

Platforma Q&A
ZESTAWIENIE WYJAŚNIEŃ

DECEMBER 2024

 **EFRAG**
sustainability reporting

Zastrzeżenie

Niniejszy Zestaw wyjaśnień opracowany przez EFRAG nie ma charakteru wiążącego i towarzyszy Europejskim Standardom Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (ESRS), zgodnie z art. 19a i 29a dyrektywy 2013/34/UE (dyrektywa o rachunkowości). Oznacza to, że jeżeli jakikolwiek fragment niniejszego dokumentu wydaje się stać w sprzeczności z jakimkolwiek wymogiem lub wyjaśnieniem zawartym w ESRS, standardy ESRS mają pierwszeństwo. Niniejszy Zestaw wyjaśnień został wydany zgodnie z należyłą procedurą EFRAG dla dokumentów niewiążących i na wyłączną odpowiedzialność EFRAG.

EFRAG nie ponosi żadnej odpowiedzialności za treść, konsekwencje lub szkody wynikające bezpośrednio, pośrednio lub przypadkowo z zastosowania się do porad lub wskazówek zawartych w niniejszym dokumencie. Użytkownicy niniejszego dokumentu powinni kierować się własnym osądem przy stosowaniu ESRS. Informacje zawarte w niniejszym dokumencie nie powinny zastępować usług świadczonych przez odpowiednio wykwalifikowanego specjalistę.

Niniejszy Zestaw wyjaśnień został opracowany z myślą o dużych spółkach notowanych i nienotowanych na rynku giełdowym, które podlegają standardom ESRS. Nie są one zatem przeznaczone do użytku przez nienotowane na giełdzie małe i średnie przedsiębiorstwa (MŚP), dobrowolnie składające sprawozdania w oparciu o przyszłe standardy VSME.

Niniejszy Zestaw wyjaśnień odnosi się do ogólnych standardów ESRS przyjętych przez Komisję Europejską 31 lipca 2023. Standardy sektorowe mogą wносить specyfikacje sektorowe, które muszą być przestrzegane przez określone sektory.

Treść każdego wyjaśnienia została opracowana w celu udzielenia odpowiedzi na konkretne pytanie techniczne i nie można jej bezpośrednio rozszerzyć przez analogię na inną sytuację.

O EFRAG

Misją EFRAG jest służyć europejskiemu interesowi publicznemu zarówno w zakresie sprawozdawczości finansowej, jak i sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju, poprzez opracowywanie i promowanie europejskich opinii w dziedzinie sprawozdawczości przedsiębiorstw. EFRAG opiera się na sprawozdawczości przedsiębiorstw i przyczynia się do osiągania postępu w tej dziedzinie. W ramach swojej działalności związanej ze sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju, EFRAG zapewnia doradztwo techniczne Komisji Europejskiej w formie projektów Europejskich Standardów Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (ESRS) opracowanych w ramach należytej procedury oraz wspiera skuteczne wdrażanie ESRS. EFRAG pozyskuje informacje od wszystkich zainteresowanych stron i uzyskuje dowody na temat określonych uwarunkowań europejskich w trakcie całego procesu ustanawiania standardów. Jej umocowanie opiera się na doskonałości, przejrzystości, zarządzaniu, rzetelnej, należytej procedurze, publicznej rozliczalności oraz przywództwie. Dzięki temu EFRAG może wypowiadać się w sposób przekonujący, jasny i spójny oraz może być uznawana za europejski głos w sprawie sprawozdawczości przedsiębiorstw i przyczyniać się do globalnego postępu w sprawozdawczości przedsiębiorstw.



EFRAG jest finansowana przez Unię Europejską w ramach Programu na rzecz jednolitego rynku, w którym uczestniczą państwa EOG-EFTA (Norwegia, Islandia i Liechtenstein) oraz Kosowo. Wszelkie poglądy i opinie wyrażone w niniejszym dokumencie stanowią wyłącznie poglądy jego autora (autorów) i niekoniecznie odzwierciedlają poglądy i opinie Unii Europejskiej, Komisji Europejskiej lub państw uczestniczących w Programie na rzecz jednolitego rynku. Ani Unia Europejska czy Komisja Europejska, ani też państwa uczestniczące w Programie na rzecz jednolitego rynku nie mogą ponosić za nie odpowiedzialności.

Spis treści

Wprowadzenie	4
Ochrona środowiska	5
ESRS E1 Zmiana klimatu	5
ESRS E1-4 Cele związane z łagodzeniem zmiany klimatu i przystosowaniem się do niej	5
ESRS E4 Bioróżnorodność i ekosystemy	7
ESRS E4 Wymóg dotyczący ujawniania informacji związany z ESRS 2 SBM-3 – Istotne skutki, ryzyka i szanse oraz ich interakcja ze strategią i modelem biznesowym	7
ESRS E4-5 – Mierniki wpływu związane ze zmianą w zakresie bioróżnorodności i ekosystemów	8

Pytania w tym dokumencie są identyfikowane za pomocą narastających numerów (ID), które otrzymują z chwilą ich przesłania na platformę Q&A. System przypisuje numery identyfikacyjne również do zapytań częściowych. Z tego powodu numer ID nie wskazuje, ile pytań zostało ostatecznie przesłanych do EFRAG.

Wprowadzenie

W dniu 24 października 2023 r. Europejska Grupa Doradcza ds. Sprawozdawczości Finansowej (ang. European Financial Reporting Advisory Group – EFRAG) rozpoczęła gromadzenie pytań związanych z Europejskimi Standardami Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (ang. European Sustainability Reporting Standards – ESRS) za pośrednictwem platformy pytań i odpowiedzi Q&A EFRAG ESRS Q&A Platform.

<https://www.efrag.org/en/projects/efrag-esrs-ga-platform/monitoring>
<https://www.efrag.org/en/projects/efrag-esrs-ga-platform/monitoring> EFRAG będzie regularnie publikować wyjaśnienia po przeprowadzeniu należytej procedury. Wyjaśnienia nie mają wiążącego charakteru. Odpowiadają one na pytania techniczne dotyczące standardów ESRS, wskazując, gdzie w standardach podano stosowną treść i jak się po niej poruszać.

Począwszy od października 2023 EFRAG opublikowała następujące partie wyjaśnień (liczba wyjaśnień):

luty 2024	12
marzec 2024 r.	12
maj 2024 r.	44
lipiec 2024 r.	25
listopad 2024 r.	64
grudzień 2024	<u>5</u>
Ogółem	<u>1 6 2</u>

Wyjaśnienia opublikowane od lutego do listopada zostały zebrane i opublikowane w [Zestawieniu wyjaśnień: styczeń – listopad 2024](#). W partii z grudnia 2024 zawarto wyjaśnienia dotyczące pięciu dodatkowych pytań, z których część może mieć szczególne znaczenie dla niektórych sektorów. W przyszłości zostaną one dodane do kolejnej istotnej aktualizacji Zestawienia wyjaśnień, której publikacja przewidziana jest na wiosnę 2025 roku. Pytania są identyfikowane za pomocą narastających numerów identyfikacyjnych (ID), które zostały im przypisane po ich przesłaniu na platformę Q&A.

Ochrona środowiska

ESRS E1 Zmiana klimatu

ESRS E1-4 Cele związane z łagodzeniem zmiany klimatu i przystosowaniem się do niej

Pytanie nr ID 1033, 1076 i 1122 – Stopniowe wprowadzanie wymogów w łańcuchu wartości dla celów związanych z klimatem i instytucji kredytowych

Data nadania numeru identyfikacyjnego

grudzień 2024

Zadane pytania

ID 1033: W kontekście ESRS E1 pkt 34 lit. a) oraz w sytuacji, gdy instytucja kredytowa wyznaczyła cele w zakresie intensywności emisji gazów cieplarnianych, czy od instytucji kredytowych oczekuje się podania związanych z tym wartości bezwzględnych w odniesieniu do ich celów w kwestii intensywności emisji, nawet jeśli miernik ten nie jest wykorzystywany do kierowania portfelem, w tym ze względu na fakt, że nie ma on wartości prognostycznej ani potwierdzającej ze względu na model biznesowy instytucji kredytowych?

ID 1076: Czy instytucja finansowa może ujawnić cele w zakresie emisji gazów cieplarnianych ustalone dla kategorii 15 zakresu 3 (tj. „emisje finansowane”) bez zgłaszania odpowiednich celów w zakresie emisji bezwzględnych?

ID 1122: Jeśli chodzi o wartości bezwzględne dla instytucji finansowych – dlaczego nie wykazywać ekspozycji i procentowego udziału ekspozycji zamiast emisji gazów cieplarnianych?

Kluczowe terminy

Usuwanie gazów cieplarnianych; redukcja emisji gazów cieplarnianych; stopniowe wprowadzanie wymogów w łańcuchu wartości; instytucje kredytowe

Odniesienie do ESRS

ESRS E1 pkt 34 i AR 23; ESRS 1 pkt 132 i 133

Wprowadzenie

Pytania nr ID 1033, 1076 i 1112 wymienione powyżej zostały połączone i udzielono na nie jednej odpowiedzi w niniejszym wyjaśnieniu.

Punkt 34 lit. a) ESRS E1 stanowi: Jeżeli jednostka ustanowiła cele redukcji emisji gazów cieplarnianych, zastosowanie ma ESRS 2 MDR-T oraz następujące wymogi:

- (a) Cele redukcji emisji gazów cieplarnianych ujawnia się w wartości bezwzględnej (w tonach ekwiwalentu dwutlenku węgla albo jako odsetek emisji w roku bazowym) oraz, w stosownych przypadkach, według wartości intensywności;

Punkt AR 23 ESRS E1 stanowi: „Zgodnie z pkt 34 lit. a) jednostka może ujawniać cele redukcji emisji gazów cieplarnianych według poziomu intensywności. Cele w zakresie intensywności określa się jako stosunek emisji gazów cieplarnianych do jednostki aktywności fizycznej lub produkcji gospodarczej. Odpowiednie jednostki działalności lub produkcji określono w standardach ESRS związanych z określonymi sektorami. W przypadkach, w których jednostka ustaliła jedynie cel w zakresie redukcji intensywności emisji gazów cieplarnianych, **ujawnia ona jednak powiązane wartości bezwzględne dla roku docelowego i pośredniego roku docelowego** (pośrednich lat docelowych). Może to prowadzić do sytuacji, w której jednostka jest zobowiązana do ujawnienia wzrostu bezwzględnych emisji gazów cieplarnianych w roku docelowym i pośrednim roku docelowym (pośrednich latach docelowych), na przykład dlatego, że przewiduje rozwój organiczny swojej działalności”.

Punkt 132 ESRS 1 stanowi: „Jeżeli w odniesieniu do pierwszych trzech lat sprawozdawczości jednostki w zakresie zrównoważonego rozwoju prowadzonej zgodnie z ESRS nie wszystkie niezbędne informacje dotyczące jej łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu są dostępne, jednostka wyjaśnia działania podjęte w celu uzyskania niezbędnych informacji dotyczących jej łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu, powody, dla których nie wszystkie niezbędne informacje mogły zostać uzyskane, oraz plany jednostki dotyczące uzyskania niezbędnych informacji w przyszłości”.

Punkt 133 sekcji 10.2 *Przepis przejściowy związany z rozdziałem 5 Łańcuch wartości* ESRS 1 stanowi: „W odniesieniu do pierwszych 3 lat sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju w ramach ESRS, w celu uwzględnienia trudności, jakie jednostki mogą napotkać w gromadzeniu informacji od podmiotów w całym swoim łańcuchu wartości oraz w celu ograniczenia obciążenia MŚP w łańcuchu wartości:

- (a) ujawniając informacje na temat polityk, działań i celów zgodnie z ESRS 2 i innymi ESRS, jednostka może ograniczyć informacje dotyczące łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu do informacji dostępnych wewnętrznie, takich jak dane już dostępne jednostce i informacje publicznie dostępne; oraz
- (b) ujawniając mierniki, jednostka nie jest zobowiązana do uwzględniania informacji dotyczących łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu, z wyjątkiem punktów danych pochodzących z innych przepisów UE, wymienionych w dodatku B do ESRS 2”.

Odpowiedź

Cele z zakresu 3, kategoria 15 (Inwestycje), w przypadku portfela kredytowego są traktowane jako informacje dotyczące łańcucha wartości (patrz również IG 2 *Łańcuch wartości*, FAQ 2).

Przy sporządzaniu sprawozdań dotyczących celów w zakresie redukcji emisji gazów cieplarnianych jednostka może odwołać się do pkt 133 lit. a) sekcji 10.2 *Przepis przejściowy związany z rozdziałem 5 Łańcuch wartości* ESRS 1, który pozwala jednostce na przyjęcie środków przejściowych w odniesieniu do informacji dotyczących łańcucha wartości w pierwszych trzech rocznych oświadczeniach dotyczących zrównoważonego rozwoju.

Przepis ten ma zastosowanie, gdy jednostka przyjęła cele w zakresie intensywności dla zakresu 3, kategoria 15 (Inwestycje), ale nie są dostępne odpowiednie wartości bezwzględne dla roku docelowego i lat pośrednich (ESRS E1-1 pkt AR 23) (zob. ESRS 1 pkt 132).

W przypadku gdy dostępne są wyłącznie cele dotyczące wartości intensywności, w ciągu pierwszych trzech lat sprawozdawczości instytucja finansowa może ograniczyć informacje dotyczące celów w zakresie łańcucha wartości do informacji dostępnych wewnętrznie, które mogą obejmować dane już zebrane na potrzeby sprawozdawczości w ramach filaru 3.

W przyszłości EFRAG może opracować przepisy dotyczące konkretnych sektorów, aby uwzględnić tę kwestię.

ESRS E4 Bioróżnorodność i ekosystemy

ESRS E4 Wymóg dotyczący ujawniania informacji związany z ESRS 2 SBM-3 – Istotne wpływy, ryzyka i szanse oraz ich interakcja ze strategią i modelem biznesowym

Pytanie nr ID 1116 – Wymogi dotyczące ujawniania informacji związane z ESRS E4 SBM-3, jeśli różnorodność biologiczna ma znaczenie tylko dla łańcucha wartości na wyższym szczeblu

Data nadania numeru identyfikacyjnego

grudzień 2024

Zadane pytanie

Czy miernik ESRS 1 SBM-3 należy zgłaszać dla ESRS E4, jeśli różnorodność biologiczna została oceniona jako nieistotna dla własnych operacji jednostki, ale istotna tylko dla łańcucha wartości na wyższym szczeblu? Miernik SBM-3 odnosi się w szczególności do własnych lokalizacji firmy, tj. własnych operacji. Ponadto nie zidentyfikowano żadnych lokalizacji położonych na obszarach wrażliwych pod względem różnorodności biologicznej lub w ich pobliżu, które miałyby negatywny wpływ na te obszary.

Odniesienie do ESRS

ESRS E4 pkt 16 (Wymóg dotyczący ujawniania informacji SBM 3 *Istotne wpływy, ryzyka i szanse oraz ich wzajemne związki ze strategią i z modelem biznesowym*)

Kluczowe terminy

Wytyczne dotyczące łańcucha wartości,

Wprowadzenie

Punkt 16 ESRS E4 stanowi: „Jednostka ujawnia następujące informacje:

- (a) wykaz istotnych lokalizacji w ramach własnych operacji, w tym lokalizacji znajdujących się pod jej kontrolą operacyjną, na podstawie wyników z pkt 17 lit. a). Jednostka ujawnia te lokalizacje poprzez:
 - i. wyszczególnienie działań negatywnie wpływających na obszary wrażliwe pod względem bioróżnorodności;
 - ii. przedstawienie podziału lokalizacji według zidentyfikowanych wpływów i zależności oraz według stanu ekologicznego obszarów (w odniesieniu do określonego poziomu odniesienia dla ekosystemu), na których się znajdują; oraz
 - iii. wyszczególnienie obszarów wrażliwych pod względem bioróżnorodności, na które wpływa, aby użytkownicy mogli określić lokalizację i odpowiedzialny właściwy organ w odniesieniu do działań określonych w pkt 16 lit. a) ppkt (i);

- (b) czy zidentyfikowała istotne negatywne wpływy w odniesieniu do degradacji gruntów, pustynnienia lub uszczelniania gleby; oraz
- (c) czy jej operacje mają wpływ na gatunki zagrożone”.

Odpowiedź

Jeżeli temat „bioróżnorodności i ekosystemów” został uznany za istotny wyłącznie dla łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu, jednostka:

- (a) nie ujawnia informacji wymaganych zgodnie z pkt 16 lit. a) ESRS E4, który odnosi się wyłącznie do własnych operacji;
- (b) nie jest zobowiązana do ujawnienia informacji wymaganych zgodnie z pkt 16 lit. b) ESRS E4 w odniesieniu do swojego łańcucha wartości na wyższym (lub niższym) szczeblu, ponieważ pkt 16 lit. b) ESRS E4 ma zastosowanie nie tylko do wpływów związanych z lokalizacjami jednostki w ramach jej własnych operacji; oraz
- (c) W odniesieniu do pkt 16 lit. c) ESRS E4 jednostka jest zobowiązana do ujawnienia, czy prowadzi działalność mającą wpływ na gatunki zagrożone wyginięciem (dotyczy to własnych operacji, a nie działalności w ramach łańcucha wartości na wyższym lub niższym szczeblu). Jeżeli ESRS E4 ma istotne znaczenie, a jednostka nie prowadzi własnych operacji mających wpływ na zagrożone gatunki, należy to zaznaczyć.

Wreszcie, w stosownych przypadkach, zgodnie z pkt 11 ESRS 1, jednostka uwzględnia informacje, w tym mierniki (zob. IG 2 Łańcuch wartości, pkt 79) dotyczące jej łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu, w odniesieniu do poszczególnych podmiotów.

ESRS E4-5 – Mierniki wpływu związane ze zmianą w zakresie bioróżnorodności i ekosystemów

Numer pytania 1058 – Mierniki ESRS E4 dotyczące własnych operacji lub łańcucha wartości na wyższym/niższym szczeblu

Data nadania numeru identyfikacyjnego

grudzień 2024

Zadane pytanie

Punkt 37 ESRS E4-5 stanowi: „W przypadku punktów danych określonych w pkt 38–41 jednostka uwzględnia swoje własne operacje”. Czy oznacza to, że pkt 33 ESRS E4, w którym stwierdza się, że „jednostka zgłasza mierniki związane z jej istotnymi wpływami na bioróżnorodność i ekosystemy”, odnosi się również wyłącznie do własnych operacji jednostki?

Odniesienie do ESRS

ESRS E4, pkt 33–41 (ESRS E4 Wymóg dotyczący ujawniania informacji E4-5 – *Mierniki wpływu związane ze zmianą w zakresie bioróżnorodności i ekosystemów*); ESRS 1, pkt 11, 30 i AR 3

Kluczowe terminy

Mierniki, własne operacje, istotność

Wprowadzenie

Punkt 33 ESRS E4 stanowi: „Jednostka zgłasza mierniki związane z jej istotnymi wpływami na bioróżnorodność i ekosystemy”.

Punkt 35 ESRS E4 stanowi: „Jeśli jednostka wskazała lokalizacje znajdujące się na obszarach wrażliwych pod względem bioróżnorodności lub w ich pobliżu, na które wywiera ona negatywny wpływ (zob. pkt 19 lit. a)), ujawnia liczbę i powierzchnię (w hektarach) lokalizacji posiadanych, dzierżawionych lub zarządzanych na tych obszarach chronionych lub obszarach o zasadniczym znaczeniu dla bioróżnorodności lub w ich pobliżu”.

Punkt 36 ESRS E4 stanowi: „Jeżeli jednostka wskazała istotne wpływy w odniesieniu do zmiany sposobu użytkowania gruntów lub wpływy na zakres i stan ekosystemów, może również ujawnić użytkowanie terenu w oparciu o ocenę cyklu życia”.

Punkt 37 ESRS E4-5 stanowi: „W przypadku punktów danych określonych w pkt 38–41 jednostka uwzględnia swoje własne operacje”.

Punkt 11 ESRS1 stanowi: „Poza stosowaniem wymogów dotyczących ujawniania informacji określonych w trzech kategoriach ESRS, jeżeli jednostka stwierdzi, że wpływy, ryzyka lub szanse są nieobjęte lub w niewystarczającym stopniu szczegółowości objęte ESRS, ale są istotne ze względu na dotyczące tej jednostki szczególne fakty i okoliczności, przedstawia dodatkowe ujawnienia specyficzne dla jednostki, aby umożliwić użytkownikom zrozumienie wpływów, ryzyk lub szans jednostki związanych ze zrównoważonym rozwojem.” Wymogi dotyczące stosowania AR 1–AR 5 zawierają dalsze wytyczne dotyczące ujawnień specyficznych dla jednostki”.

Punkt 133 ESRS 1 stanowi: „W odniesieniu do pierwszych 3 lat sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju w ramach ESRS, w celu uwzględnienia trudności, jakie jednostki mogą napotkać w gromadzeniu informacji od podmiotów w całym swoim łańcuchu wartości oraz w celu ograniczenia obciążenia MŚP w łańcuchu wartości:

- (b) ujawniając mierniki, jednostka nie jest zobowiązana do uwzględniania informacji dotyczących łańcucha wartości na wyższym i niższym szczeblu, z wyjątkiem punktów danych pochodzących z innych przepisów UE, wymienionych w dodatku B do ESRS 2”.

Punkt AR 3 ESRS 1 stanowi: „Określając przydatność mierników z perspektywy uwzględniania w swoich ujawnieniach specyficznych dla jednostki, jednostka ustala, czy:

- (a) wybrane przez nią mierniki wyników umożliwiają wgląd w:
 - i. skuteczność jej praktyk odnośnie do ograniczania negatywnych skutków lub zwiększania pozytywnych skutków dla ludzi i środowiska (w zakresie wpływów); lub
 - ii. prawdopodobieństwo, że stosowane przez nią praktyki będą miały skutki finansowe w odniesieniu do jednostki (w zakresie ryzyk i szans);
- (b) zmierzone wyniki są wystarczająco wiarygodne, to znaczy, że nie wiążą się z nadmierną liczbą założeń i niewiadomych, które sprawiłyby, że mierniki byłyby zbyt przypadkowe, aby zapewnić wierne odzwierciedlenie; oraz
- (c) dostarczyła wystarczających informacji kontekstowych, aby właściwie zinterpretować mierniki wyników, oraz czy różnice w takich informacjach kontekstowych mogą wpływać na porównywalność mierników na przestrzeni czasu”.

Odpowiedź

IG 2 Łańcuch wartości określa w „Mapie zakresu łańcucha wartości ESRS Zestaw 1” na stronie 44, że E4-5 „odzwierciedla wyłącznie własne operacje, ponieważ nie jest wymagane ujęcie łańcucha wartości”. Dla jasności należy zauważyć, że:

- (a) Punkt 37 ESRS E4 określa, w odniesieniu do wymogów dotyczących ujawniania informacji zawartych w pkt 38–41, że jednostki uwzględniają wyłącznie własne operacje.
- (b) ESRS E4 pkt 35 określa mierniki dotyczące lokalizacji należących do jednostki lub przez nią dzierżawionych bądź zarządzanych; oraz
- (c) Punkt 36 ESRS E4 to dobrowolne ujawnianie informacji dotyczących użytkowania gruntów w oparciu o ocenę cyklu życia, która z natury uwzględnia łańcuch wartości jednostki, ponieważ obejmuje ocenę wpływu produktów lub usług na użytkowanie gruntów na wszystkich etapach, od pozyskiwania surowców po produkcję i utylizację.

Ponadto, jeżeli jednostka zidentyfikowała istotne wpływy, ryzyka lub szanse w łańcuchu wartości, powinna ustalić, czy i jakich ujawnień specyficznych dla jednostki musi dokonać zgodnie z pkt 11 i pkt 30 lit. b) ESRS 1. Zob. w szczególności pkt AR 3 ESRS 1 dotyczący sposobu określania przydatności mierników do uwzględnienia w ujawnieniach specyficznych dla jednostki. Należy zauważyć, że do ujawniania informacji dotyczących łańcucha wartości mają zastosowanie przepisy przejściowe (zob. ESRS 1 pkt 133 lit. b)).