



SPRAWOZDAWCZOŚĆ



szanse i wyzwania
dla przedsiębiorstw



Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju (SZR), inaczej sprawozdawczość ESG, to część sprawozdawczości przedsiębiorstw zawierająca informacje niezbędne do zrozumienia:

- wpływu przedsiębiorstwa na kwestie zrównoważonego rozwoju (kwestie ESG – *Environment, Social, Governance*)
- w jaki sposób kwestie zrównoważonego rozwoju wpływają na rozwój, wyniki i sytuację przedsiębiorstwa.

Sprawozdawczość ESG wyzwaniem w całej UE

5 stycznia 2023 r. weszła w życie dyrektywa UE nr 2022/2464 w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (skrót ang. CSRD).

Przepisy dyrektywy CSRD:

- stanowią kolejny krok na drodze rozwoju **tzw. raportowania niefinansowego**, które zostało w CSRD nazwane **sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju (SZR)**;
- mają zapewnić, aby **przedsiębiorstwa raportowały istotne, porównywalne i wiarygodne informacje nt. zrównoważonego rozwoju** – w większym stopniu użyteczne dla inwestorów i innych interesariuszy.

Dyrektywa CSRD została wdrożona ustawą z dnia 6 grudnia 2024 r. [o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw](#).

Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju staje się równa sprawozdawczości finansowej pod względem porównywalności, jakości i wiarygodności.

Zakres jednostek zobowiązanych do sporządzania SZR (stan prawny na dzień 12 sierpnia 2025 r. – po zmianach wynikających z dyrektywy 2025/794):

- **duże jednostki i duże grupy kapitałowe:**
 - po raz pierwszy za 2024 r. – największe jednostki zainteresowania publicznego (JZP, np. emitenci, banki, zakłady ubezpieczeń) i JZP na czele największych grup kapitałowych;
 - po raz pierwszy za 2027 r. – pozostałe duże jednostki i jednostki na czele dużych grup kapitałowych;
- **MŚP-emitenci z rynku regulowanego, z wyłączeniem mikroprzedsiębiorstw:**
 - po raz pierwszy za 2028 r.;
- **określone polskie jednostki zależne i oddziały, których jednostka dominująca najwyższego szczebla lub jednostka samodzielna jest z państwa trzeciego (spoza UE):**
 - po raz pierwszy za 2028 r.

Zwolnienia

Jednostki po spełnieniu określonych warunków mogą być zwolnione od sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (SZR), w przypadku gdy informacje o nich i ew. o ich jednostkach zależnych będą zawarte w skonsolidowanej SZR jednostki dominującej wyższego szczebla.

W przypadku:

- jednostkowej SZR:

istnieje możliwość zwolnienia od obowiązku sporządzania jednostkowej SZR dla jednostki zależnej, jeżeli zostanie objęta SZR grupy kapitałowej jednostki dominującej z:

państwa z EOG

lub

państwa spoza EOG

- SZR grupy kapitałowej:

istnieje możliwość zwolnienia od obowiązku sporządzania skonsolidowanej SZR dla jednostki dominującej będącej jednostką zależną, jeżeli ona i jej jednostki zależne zostaną objęte skonsolidowaną SZR jednostki dominującej wyższego szczebla z:

państwa z EOG

lub

państwa spoza EOG

- Ww. zwolnienia nie mają zastosowania do jednostki dużej będącej emitentem papierów wartościowych w EOG.

ESRS

Szczegółowy zakres raportowanych informacji ESG wynika z **Europejskich Standardów Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (ESRS)**. Do ich przyjęcia upoważniona jest Komisja Europejska. Projekty ESRS opracowywane są przez Europejską Grupę Doradczą ds. Sprawozdawczości Finansowej (EFRAG).

Pierwszy zestaw 12 ESRS (tzw. pełnych)

został przyjęty 31 lipca 2023 r. Ma on zastosowanie do wszystkich jednostek niezależnie od sektora.

STANDARDY PRZEKROJOWE:

ESRS 1 – Wymogi ogólne

ESRS 2 – Ogólne ujawnienie informacji

STANDARDY ŚRODOWISKOWE:

ESRS E1

Zmiana klimatu

ESRS E2

Zanieczyszczenie

ESRS E3

Woda i zasoby morskie

ESRS E4

Bioróżnorodność i ekosystemy

ESRS E5

Wykorzystywanie zasobów oraz gospodarka o obiegu zamkniętym

STANDARDY DOT. POLITYKI SPOŁECZNEJ:

ESRS S1

Własne zasoby pracownicze

ESRS S2

Osoby wykonujące pracę w łańcuchu wartości

ESRS S3

Dotknięte społeczności

ESRS S4

Konsumenci i użytkownicy końcowi

STANDARD DOT. ZARZĄDZANIA:

ESRS G1

Postępowanie w biznesie

Omnibus I

26 lutego 2025 r. Komisja Europejska przedstawiła pakiet uproszczeń w obszarze zrównoważonego rozwoju, tzw. Omnibus I. Jego celem jest zmniejszenie obciążeń administracyjnych dla przedsiębiorstw w UE.

Uproszczenia w zakresie CSRD zawarto w dwóch projektach aktów prawnych. Jeden przewiduje odroczenie terminów raportowania, a drugi dotyczy uproszczeń merytorycznych w zakresie obowiązków wynikających z dyrektywy CSRD.

Część dotycząca odroczenia raportowania została przyjęta 16 kwietnia 2025 r. jako [dyrektywa 2025/794](#) (*ang. stop-the-clock*). Obejmuje ona odroczenie o 2 lata wymogów sprawozdawczych dla spółek obecnie objętych zakresem CSRD, które były zobowiązane do raportowania po raz pierwszy za 2025 r. lub za 2026 r. 28 lipca 2025 r. [ustawa](#) wdrażająca dyrektywę „stop-the-clock” została opublikowana i weszła w życie 12 sierpnia 2025 r.

Drugi projekt zmian dyrektywy CSRD przewiduje propozycję głębszych zmian merytorycznych w sprawozdawczości ESG. Jest on jeszcze w trakcie negocjacji na poziomie UE.



Najważniejsze proponowane zmiany merytoryczne

Wynegocjowane w czerwcu 2025 r. z państwami członkowskimi UE przez polską prezydencję na bazie projektu KE propozycje zmian merytorycznych w sprawozdawczości ESG przewidują m. in.:

- **zawężenie zakresu jednostek** zobowiązanych do raportowania do jednostek i grup kapitałowych, w których zatrudnienie przekracza **1000 pracowników** oraz przychody netto ze sprzedaży przekraczają **450 mln euro rocznie**;
- **wprowadzenie limitu informacji**, których jednostki raportujące będą mogły żądać od jednostek w ramach swojego łańcucha wartości;
- uzupełnienie przepisów umożliwiających jednostkom **pomijanie w SZR informacji niejawnych, informacji stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa oraz informacji wrażliwych**, których ujawnienie mogłoby niekorzystnie wpływać na pozycję rynkową jednostki;
- pozostawienie **atestacji SZR przez biegłych rewidentów na poziomie ograniczonego zapewnienia** (*ang. limited assurance*).

Ww. propozycje wymagają ostatecznego uzgodnienia między Radą UE i Parlamentem Europejskim (mogą jeszcze ulec zmianie), a następnie implementacji do krajowego porządku prawnego.

Uproszczenie ESRS

27 marca 2025 r. EFRAG otrzymała od Komisji Europejskiej mandat do przygotowania projektu uproszczenia pełnych ESRS.

EFRAG ma dostarczyć Komisji Europejskiej projekt uproszczenia pełnych ESRS do dnia 30 listopada 2025 r.

Informacje o uproszczeniu pełnych ESRS są na stronie [internetowej EFRAG](#) (w j. angielskim).

VSME

17 grudnia 2024 r. EFRAG opublikowała i przekazała Komisji Europejskiej Dobrowolny Standard Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju dla Nienotowanych MŚP (skrót ang. VSME).

30 lipca 2025 r. Komisja Europejska wydała [zalecenie dotyczące dobrowolnej sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju](#) w oparciu o standard VSME opracowany przez EFRAG.

Zgodnie z projektem pakietu Omnibus I, planowane jest wprowadzenie ograniczenia zakresu informacji, jakich jednostki sporządzające SZR będą mogły wymagać od jednostek w ich łańcuchach wartości. Limitem ma być zakres informacji określonych w VSME.



Atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju

Atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (SZR) to usługa atestacyjna w zakresie jednostkowej SZR oraz skonsolidowanej SZR.

- Pierwsze obowiązkowe atestacje SZR zostały przeprowadzane w 2025 r.
- W Polsce atestacje SZR będą mogły przeprowadzać wyłącznie biegli rewidenci posiadający uprawnienia w tym zakresie.
- Atestację SZR może przeprowadzić ta sama firma audytorska, która bada sprawozdanie finansowe, lub inna firma audytorska – wybór należy do jednostki.
- O dobrą jakość usług biegłych rewidentów i firm audytorskich, także w zakresie atestacji SZR, dba Polska Izba Biegłych Rewidentów – poprzez edukację oraz Polska Agencja Nadzoru Audytowego – poprzez nadzór nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi.

Przebieg atestacji SZR

- Przede wszystkim konieczne jest wyznaczenie przez firmę audytorską kluczowego biegłego rewidenta atestacji SZR.
- Kluczowy biegły rewident musi mieć zapewnione odpowiednie zasoby, w tym zespół, który będzie go wspierał w wykonywaniu atestacji SZR.
- Istnieje także możliwość korzystania przez firmę audytorską z pracy eksperta zewnętrznego, w tym w zakresie środowiska i klimatu, spraw społecznych oraz ładu korporacyjnego.
- Ponadto możliwe jest zlecanie niektórych czynności atestacji SZR w ramach podwykonawstwa innej firmie audytorskiej, z wyjątkiem funkcji kluczowego biegłego rewidenta atestacji SZR.
- Każda przeprowadzona atestacja SZR wiąże się z obowiązkiem utworzenia akt atestacji SZR.
- Jeśli atestację SZR przeprowadza ta sama firma audytorska, która bada sprawozdanie finansowe, możliwe jest, aby kluczowy biegły rewident wyznaczony do badania pełnił jednocześnie funkcję kluczowego biegłego rewidenta atestacji SZR. Zespół wykonujący badanie sprawozdania finansowego może również jednocześnie zajmować się atestacją SZR, a akta dotyczące atestacji SZR mogą być zawarte w aktach badania.
- Wymagane jest sporządzanie odrębnego sprawozdania z atestacji SZR.

Korzyści ze sprawozdawczości ESG

- **Poprawa jakości sprawozdawczości przedsiębiorstw** – użytkownicy (w szczególności inwestorzy) skorzystają z lepszego dostępu do porównywalnych, istotnych i wiarygodnych informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.

Zmniejszy to ryzyko inwestycyjne, zwiększy przepływy finansowe do przedsiębiorstw o pozytywnym wpływie społecznym i środowiskowym.

- **Poprawa jakości sprawozdawczości przedsiębiorstw** – użytkownicy (w szczególności inwestorzy) skorzystają z lepszego dostępu do porównywalnych, istotnych i wiarygodnych informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju.

Zmniejszy to ryzyko inwestycyjne, zwiększy przepływy finansowe do przedsiębiorstw o pozytywnym wpływie społecznym i środowiskowym.

- **Zapobieganie i zmniejszenie zjawiska *greenwashingu*** – poszerzenie zakresu sprawozdawczości, standaryzacja sprawozdawczości oraz wymóg atestacji mogą być skutecznymi narzędziami w tym zakresie.

- **Bilansowanie się kosztów przedsiębiorstw**
– wprowadzenie nowych wymogów w zakresie SZR spowoduje wzrost kosztów po stronie przedsiębiorstw.

Jednocześnie przyczyni się to do zmniejszania niektórych kosztów już ponoszonych przez jednostki. W szczególności należy oczekiwać, że zmniejszą się koszty dotyczące dodatkowego, indywidualnego ujawniania informacji nt. zrównoważonego rozwoju w związku z zapytaniami użytkowników, tj. inwestorów, banków lub partnerów handlowych.



Ministerstwo Finansów

Departament Efektywności Wydatków
Publicznych i Rachunkowości

e-mail: Sekretariat.DWR@mf.gov.pl

ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa



MF_GOV_PL



Ministerstwo Finansów



gov.pl.finance



ministerstwo-finansow