

Stanowisko UKNF¹ dotyczące wypełniania obowiązków w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju za rok obrotowy 2025 i 2026 w związku z wejściem w życie ustawy wdrażającej opcję zwolnienia dla jednostek z pierwszej fali

I. Wprowadzenie

W związku z koniecznością wyjaśnienia uczestnikom rynku kapitałowego wątpliwości interpretacyjnych dotyczących opcji zwolnienia z wykonywania obowiązków wynikających z przepisów art. 49 ust. 3b oraz rozdziału 6c Ustawy o rachunkowości² przez jednostki zobowiązane do ich stosowania za rok obrotowy 2025 i 2026, Urząd Komisji Nadzoru Finansowego (UKNF) przedstawia stanowisko prezentujące wykładnię stosowaną w tym zakresie przez UKNF w okresie zmian legislacyjnych dotyczących sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

II. Ramy prawne dotyczące sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju za rok obrotowy 2025 i 2026

- II.1 Obowiązek przedstawiania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju³ – czyli informacji niezbędnych do zrozumienia wpływu jednostki na kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem⁴ oraz informacji niezbędnych do zrozumienia, w jaki sposób kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem wpływają na rozwój, wyniki i sytuację jednostki – wprowadziła Dyrektywa CSRD⁵.
- II.2 Dyrektywa CSRD została wdrożona do przepisów krajowych Ustawą implementującą CSRD⁶.
- II.3 Zasady przekazywania do publicznej wiadomości sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przez emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym UE reguluje również Rozporządzenie w sprawie informacji bieżących i okresowych⁷.
- II.4 Obowiązek raportowania po raz pierwszy zgodnie z wymogami Dyrektywy CSRD został rozłożony na trzy etapy. W pierwszej kolejności, w 2025 roku za rok obrotowy 2024, zaraportowały największe jednostki zainteresowania

¹ Stanowisko UKNF zostało skonsultowane z Ministerstwem Finansów i Polską Agencją Nadzoru Audytowego („PANA”).

² Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120, 295, 1598, z 2024 r. poz. 19, 1685, 1863, z 2025 r. poz. 1218).

³ Zgodnie z art. 2 pkt 18 Dyrektywy 2013/34/UE „sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju” oznacza przedstawianie informacji dotyczących kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem zgodnie z art. 19a, 29a i 29d Dyrektywy 2013/34/UE.

⁴ Zgodnie z art. 63p ustawy o rachunkowości przez kwestie zrównoważonego rozwoju rozumie się czynniki środowiskowe, czynniki społeczne i z zakresu praw człowieka oraz czynniki zarządcze, w tym czynniki zrównoważonego rozwoju określone w art. 2 pkt 24 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/2088 z dnia 27 listopada 2019 r. w sprawie ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem w sektorze usług finansowych.

⁵ 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 CSRD”).

⁶ Ustawa z dnia 6 grudnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1863, ze. zm.).

⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 6 czerwca 2025 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim (Dz.U. 2025 poz. 755).

publicznego zatrudniającego ponad 500 pracowników i przekraczające co najmniej jeden z progów finansowych dla jednostki dużej, a także jednostki zainteresowania publicznego będące na czele grupy, w której zatrudnienie przekracza 500 osób, oraz która przekracza co najmniej jeden z progów finansowych dla dużej grupy (jednostki z I fali⁸).

- II.5 Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju („SZR”), o której mowa w rozdziale 6c Ustawy o rachunkowości, sporządzoną przez jednostki z I fali, zgodnie z zasadami tej ustawy oraz ESRS⁹ i poddaną Atestacji SZR¹⁰ uznaje się za obowiązkową SZR („Obowiązkowa SZR”).
- II.6 26 lutego 2025 roku Komisja Europejska przedstawiła pakiet uproszczeń w obszarze zrównoważonego rozwoju, tzw. Omnibus I¹¹, który obejmował projekty dwóch dyrektyw.
- II.7 Pierwsza z dyrektyw (Dyrektywa „Stop-the-Clock”¹²) została opublikowana 16 kwietnia 2025 roku. Przewiduje ona odroczenie daty rozpoczęcia stosowania wymogów dotyczących SZR dla podmiotów z tzw. II¹³ i III¹⁴ fali. Dyrektywa ta została wdrożona do polskiego porządku prawnego nowelizacją Ustawy implementującej CSRD.
- II.8 Druga z dyrektyw (Dyrektywa upraszczająca raportowanie wg. CSRD)¹⁵ została opublikowana w Dz. Urz. UE 26 lutego 2026 roku i wchodzi w życie 18 marca 2026 roku. Przewiduje m.in. ograniczenie zakresu jednostek zobowiązanych do sporządzania Obowiązkowej SZR do jednostek, w których zatrudnienie przekracza 1000 osób, a przychody netto ze sprzedaży przekraczają 450 mln euro. Jednocześnie wskazuje, że jednostki z I fali są zobowiązane do raportowania za lata obrotowe 2024, 2025 i 2026, przy czym umożliwi państwom członkowskim zwolnienie z raportowania za lata obrotowe 2025 i 2026 tych jednostek, które nie spełnią nowych kryteriów

⁸ Jednostki I fali to jednostki spełniające kryteria kwalifikujące określone przez przepisy art. 14 ust. 5 pkt 1 Ustawy implementującej CSRD.

⁹ Europejskie Standardy Sprawozdawczości w zakresie Zrównoważonego Rozwoju przyjęte do porządku prawnego UE Rozporządzeniem delegowanym Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r. uzupełniającym dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (ESRS).

¹⁰ Atestacja SZR, o której mowa w art. 3 pkt 4c) Ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz.U.2025 poz. 1891).

¹¹ Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directives 2006/43/EC, 2013/34/EU, (EU) 2022/2464 and (EU) 2024/1760 as regards certain corporate sustainability reporting and due diligence requirements [https://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/commission_europeenne/com/2025/0081/COM_COM\(2025\)0081_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/commission_europeenne/com/2025/0081/COM_COM(2025)0081_EN.pdf).

¹² Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2025/794 z dnia 14 kwietnia 2025 r. w sprawie zmiany dyrektywy (UE) 2022/2464 i (UE) 2024/1760 w odniesieniu do dat, od których państwa członkowskie mają stosować niektóre wymogi dotyczące sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju i niektóre wymogi w zakresie należytej staranności przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (Dyrektywa „Stop-the Clock”).

¹³ Jednostki II fali to jednostki spełniające kryteria kwalifikujące określone przez przepisy art. 14 ust. 5 pkt 2 Ustawy implementującej CSRD.

¹⁴ Jednostki III fali to jednostki spełniające kryteria kwalifikujące określone przez przepisy art. 14 ust. 5 pkt 3 Ustawy implementującej CSRD.

¹⁵ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2026/470 z dnia 24 lutego 2026 r. sprawie zmiany dyrektyw 2006/43/we, 2013/34/UE, (UE) 2022/2464 i (UE) 2024/1760 w odniesieniu do niektórych wymogów dotyczących sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju i niektórych wymogów w zakresie należytej staranności przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (Dz. Urz. UE 26.02.2026).

i znajdują się poza grupą jednostek zobowiązanych do raportowania, (Opcja¹⁶).

- II.9 Ministerstwo Finansów, po przeprowadzeniu konsultacji publicznych, podjęło decyzję o dwuetapowym wdrożeniu przepisów Dyrektywy upraszczającej raportowanie wg CSRD do porządku krajowego. W pierwszej kolejności wdrożona została Opcja. Pozostałe postanowienia Dyrektywy upraszczającej raportowanie wg CSRD, zgodnie z zapowiedzią Ministerstwa Finansów¹⁷, będą wdrożone w odrębnym procesie legislacyjnym do 19 marca 2027 roku.
- II.10 Ustawa wdrażająca Opcję¹⁸ wprowadza do Ustawy o rachunkowości art. 84a¹⁹, zgodnie z którym, w roku obrotowym rozpoczynającym się w okresie od 1 stycznia 2025 roku do 31 grudnia 2026 roku, podmioty mogą nie wykonywać obowiązków wynikających z przepisów dot. kwestii zrównoważonego rozwoju (określonych w art. 49 ust. 3b oraz rozdziale 6c Ustawy o rachunkowości), jeśli nie przekroczą określonych limitów dot. średniorocznego zatrudnienia lub przychodów netto ze sprzedaży towarów i usług za rok obrotowy. Decyzję o skorzystaniu z Opcji podejmuje odpowiednio kierownik jednostki albo kierownik jednostki dominującej.
- II.11 Z Opcji mogą skorzystać te jednostki, które spełniają wymogi określone w art. 84a Ustawy o rachunkowości, w przypadku których po wejściu w życie Ustawy wdrażającej Opcję nie minął termin na sporządzenie sprawozdania z działalności za rok obrotowy 2025 lub 2026, który przypada 3 miesiące od daty zakończenia odpowiednio roku obrotowego 2025 lub 2026.
- II.12 Atestacja Obowiązkowej SZR sporządzanej przez jednostki objęte wymogiem dot. kwestii zrównoważonego rozwoju (określonym w art. 49 ust. 3b oraz rozdziale 6c Ustawy o rachunkowości) jest neutralna z punktu widzenia limitu wynagrodzenia dla firmy audytorskiej za świadczenie na rzecz badanej jednostki innych usług niebędących badaniem, o którym mowa w art. 4 ust. 2 Rozporządzenia 537/2014²⁰ (tj. wynagrodzenie wynikające z umowy w zakresie jej wykonania nie wlicza się do takiego

¹⁶ art. 3 pkt 1 lit. c) Dyrektywy upraszczającej raportowanie wg CSRD.

¹⁷ <https://www.gov.pl/web/finanse/dyrektywa-omnibus-i-dokonujaca-zmian-merytorycznych-w-sprawozdawczosci-zrownowazonego-rozwoju-zostala-opublikowana>

¹⁸ Ustawa z dnia 27 lutego 2026 roku o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz. U. poz. 333).

¹⁹ Art. 84a ust. 1: W roku obrotowym rozpoczynającym się w okresie od dnia 1 stycznia 2025 r. do dnia 31 grudnia 2026 r. jednostki obowiązane do stosowania przepisów art. 49 ust. 3b oraz rozdziału 6c mogą nie wykonywać obowiązków wynikających z tych przepisów, jeżeli w tym roku obrotowym i w roku poprzedzającym ten rok obrotowy nie przekroczyły następujących wielkości: 1) 1000 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty, lub 2) 1 900 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy.

2. W roku obrotowym rozpoczynającym się w okresie od dnia 1 stycznia 2025 r. do dnia 31 grudnia 2026 r. jednostki dominujące grup kapitałowych obowiązane do stosowania przepisu art. 55 ust. 2a zdanie pierwsze, w zakresie sporządzania sprawozdania z działalności grupy kapitałowej według wymogów określonych w art. 49 ust. 3b, oraz przepisów rozdziału 6c mogą nie wykonywać obowiązków wynikających z tych przepisów, jeżeli w tym roku obrotowym i w roku poprzedzającym ten rok obrotowy nie przekroczyły na poziomie grupy kapitałowej następujących wielkości: 1) 1000 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty, lub 2) 1 900 000 000 zł po dokonaniu wyłączeń konsolidacyjnych, o których mowa w art. 60 ust. 2 i 6, albo 2 280 000 000 zł przed dokonaniem tych wyłączeń – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy.

²⁰ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE.

limitu). Natomiast wynagrodzenie za wykonanie usługi (dobrowolnej) atestacji sprawozdawczości innej niż Obowiązkowa SZR, jest wliczane do tego limitu zgodnie ze wspomnianym przepisem Rozporządzenia 537/2014.

- II.13 Opcja w odniesieniu do sprawozdań z działalności za rok obrotowy 2025 nie dotyczy podmiotów, które przed wejściem w życie Ustawy wdrażającej Opcję wypełniły obowiązki określone w art. 49 ust. 3b oraz rozdziale 6c Ustawy o rachunkowości (tj. gdy sporządzono Obowiązkową SZR, wykonano usługę Atestacji SZR oraz opublikowano Obowiązkową SZR wraz ze sprawozdaniem z atestacji).
- II.14 Jeśli jednostka z I fali nie skorzysta z Opcji, oznacza to, że jej obowiązki dotyczące SZR nie ulegają zmianie. Jednostka sporządza Obowiązkową SZR. Atestacja takiej Obowiązkowej SZR jest uznawana za obowiązkową, a wynagrodzenie wynikające z umowy w zakresie jej wykonania nie wlicza się do limitu 70%, o którym mowa w art. 4 ust. 2 Rozporządzenia 537/2014.
- II.15 Jeśli jednostka z I fali skorzysta z Opcji oznacza to, że może ona nie sporządzać SZR za rok 2025 lub 2026, nie poddawać jej atestacji, jak również może jej nie publikować. Jednostka ta powinna ujawnić w sprawozdaniu z działalności informację o skorzystaniu z Opcji. Jednocześnie jest ona zobowiązana do zawarcia w sprawozdaniu z działalności informacji, o których mowa w art. 49 ust. 3 i 3a Ustawy o rachunkowości. Bowiem zgodnie z art. 63t Ustawy o rachunkowości wyłącznie jednostka sporządzająca Obowiązkową SZR jest zwolniona z ujawniania tych informacji.
- II.16 W przypadku jednostek, które skorzystają z Opcji, nie jest dopuszczalne zawarcie w sprawozdaniu z działalności, w miejsce Obowiązkowej SZR, innej formy sprawozdawczości w zakresie ESG (niezgodnej ze wspomnianymi wymogami, a więc niestanowiącej Obowiązkowej SZR). Mogłoby to wprowadzić w błąd użytkowników takich sprawozdań.

III. Wymogi w zakresie Obowiązkowej SZR oraz dobrowolnej sprawozdawczości w zakresie ESG za lata obrotowe 2025 i 2026 i ich przekazywania do publicznej wiadomości przez emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym

- III.1 Emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym, objęci obowiązkiem corocznego raportowania w zakresie kwestii zrównoważonego rozwoju (spełniającego wymogi określone w art. 49 ust. 3b oraz rozdziale 6c Ustawy o rachunkowości), którzy nie skorzystają z Opcji, są zobowiązani do zamieszczenia w swoich jednostkowych lub skonsolidowanych raportach rocznych za rok obrotowy 2025 lub 2026 sprawozdania z działalności zawierającego Obowiązkową SZR.

- III.2 Obowiązkowa SZR, o której mowa w pkt III.1, zgodnie z wymogami określonymi w Rozporządzeniu w sprawie informacji bieżących i okresowych, powinna:
- zostać zamieszczona w specjalnej, odrębnej sekcji sprawozdania z działalności,
 - zostać sporządzona zgodnie z wymogami rozdziału 6c Ustawy o rachunkowości, w tym z ESRS, uwzględniającymi zmiany wynikające z tzw. aktu delegowanego „Quick Fix”²¹,
 - spełniać wymogi sprawozdawcze określone w art. 8 Rozporządzenia o Taksonomii²², w tym aktów delegowanych wydanych na podstawie art. 8 ust. 4 Rozporządzenia o Taksonomii, jeśli emitent znajduje się w zakresie wynikającym z art. 19a i 29a Dyrektywy o rachunkowości²³,
 - podlegać Atestacji SZR.
- III.3 Projekt Uproszczonych ESRS²⁴, które zostały opracowane przez EFRAG²⁵ na prośbę Komisji Europejskiej, w związku z propozycją rewizji ESRS zawartą w Omnibus I, nie stanowią obecnie wiążącego prawa dla podmiotów zobowiązanych do sporządzenia Obowiązkowej SZR. Sporządzenie Obowiązkowej SZR według nowych, Uproszczonych ESRS, będzie możliwe po formalnej zmianie ESRS, tj. po wejściu w życie aktu delegowanego zmieniającego Rozporządzenie Delegowane Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r. uzupełniający dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. Przyjęcie takiego aktu przez Komisję Europejską jest planowane na czerwiec 2026 roku, po przeprowadzeniu konsultacji publicznych na przełomie kwietnia i maja 2026 roku. Zmiany do ESRS zostaną opublikowane po upływie terminu na ewentualny sprzeciw Parlamentu Europejskiego lub Rady UE, tj. w IV kw. 2026 roku.
- III.4 Emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym, objęci obowiązkiem corocznego raportowania w zakresie kwestii zrównoważonego rozwoju (spełniającego wymogi określone w art. 49 ust. 3b oraz rozdziale 6c Ustawy o rachunkowości), którzy skorzystają z Opcji, nie zamieszczają w swoich jednostkowych lub skonsolidowanych raportach rocznych za rok obrotowy 2025 lub 2026 w sprawozdaniu z działalności Obowiązkowej SZR. Natomiast są zobowiązani do zamieszczenia w sprawozdaniu z działalności (jednostki lub grupy kapitałowej) wyłącznie informacji wymaganych art. 49 ust. 3 i 3a Ustawy

²¹ Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2025/1416 z dnia 11 lipca 2025 r. zmieniające rozporządzenie delegowane (UE) 2023/2772 w odniesieniu do odroczenia daty rozpoczęcia stosowania wymogów dotyczących ujawniania informacji dla niektórych jednostek.

²² Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje, zmieniające rozporządzenie (UE) 2019/2088.

²³ 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 .

²⁴ <https://www.efrag.org/en/draft-simplified-esrs>

²⁵ Europejska Grupa Doradcza ds. Sprawozdawczości Finansowej.

o rachunkowości²⁶, ponieważ zwolnienie przewidziane w art. 63t Ustawy o rachunkowości²⁷, nie będzie miało zastosowania w ich przypadku.

- III.5 Miejszem publikacji Obowiązkowej SZR jest sprawozdanie z działalności. Dlatego należy przyjąć, że zamieszczenie całości lub fragmentów Obowiązkowej SZR w tym miejscu przez jednostki z I fali, które mogły potencjalnie skorzystać z Opcji, będzie oznaczało, że sprawozdawczość ta ma charakter obowiązkowej i podlegała wszystkim zasadom sporządzania Obowiązkowej SZR, w tym obowiązkowej atestacji, a emitent nie skorzystał z Opcji.
- III.6 Aby odbiorcy raportów rocznych emitentów nie mieli wątpliwości, czy elementem raportu rocznego jest Obowiązkowa SZR czy dobrowolna sprawozdawczość w zakresie ESG, emitentom, którzy dobrowolnie zaraportują w zakresie ESG za rok 2025 lub 2026 (publikowanym odpowiednio w 2026 lub 2027 roku), rekomenduje się zamieszczenie takiej dobrowolnej sprawozdawczości w zakresie ESG w innym miejscu niż sprawozdanie z działalności, które jest elementem jednostkowego lub skonsolidowanego raportu rocznego, oraz niezamieszczanie jej jako odrębnej części jednostkowego lub skonsolidowanego raportu rocznego. Taka dobrowolna sprawozdawczość w zakresie ESG może być sporządzona np. jako oddzielny plik i opublikowana na stronie internetowej emitenta.

IV. Działania zmniejszające ryzyko greenwashingu

- IV.1 Dobrowolna sprawozdawczość w zakresie ESG może zostać przygotowana z wykorzystaniem dowolnych standardów raportowania, np. ESRS, GRI²⁸, IFRS S1 i S2²⁹, VSME³⁰.
- IV.2 Dla zachowania pełnej przejrzystości oraz rzetelności prezentowanych informacji dotyczących kwestii zrównoważonego rozwoju zawartych w dobrowolnej sprawozdawczości w zakresie ESG, rekomenduje się, aby dobrowolna sprawozdawczość w zakresie ESG została sporządzona zgodnie ze wszystkimi postanowieniami zastosowanego standardu.

²⁶ Zgodnie z art. 49 ust. 3 Ustawy o rachunkowości - sprawozdanie z działalności jednostki powinno obejmować również – o ile jest to istotne dla oceny rozwoju, wyników i sytuacji jednostki – co najmniej: 1) kluczowe finansowe wskaźniki efektywności związane z działalnością jednostki; 2) kluczowe niefinansowe wskaźniki efektywności związane z działalnością jednostki oraz informacje dotyczące zagadnień pracowniczych i środowiska naturalnego.

Natomiast zgodnie z art. 49 ust. 3a Ustawy o rachunkowości – w przypadku gdy istnieje powiązanie pomiędzy wartościami wykazanymi w rocznym sprawozdaniu finansowym, a informacjami zawartymi w sprawozdaniu z działalności jednostki, sprawozdanie z działalności jednostki powinno zawierać odniesienia do kwot wykazanych w sprawozdaniu finansowym, a także dodatkowe wyjaśnienia dotyczące tych kwot.

²⁷ Zgodnie z art. 63t Ustawy o rachunkowości jednostka sporządzająca sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju jest zwolniona z obowiązków, o których mowa w art. 49 ust. 3 i 3a Ustawy o rachunkowości.

²⁸ <https://www.globalreporting.org/>

²⁹ <https://www.gov.pl/web/finanse/miedzynarodowe-standardy-sprawozdawczosci-zrownowazonego-rozwoju-ifrs-s1-i-s2> lub <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/>

³⁰ https://ec.europa.eu/finance/docs/law/250730-recommendation-vsme_en.pdf

- IV.3 W przypadku odstępstw od zastosowania wybranego standardu w sposób pełny rekomenduje się, aby wszelkie odstępstwa od stosowanego standardu zostały dokładnie wskazane.
- IV.4 Zaleca się również, aby zakres ewentualnej dobrowolnej atestacji dobrowolnej sprawozdawczości w zakresie ESG został jasno i jednoznacznie określony w sprawozdaniu z wykonanej usługi zapewniającej.
- IV.5 Uprozczone ESRS opublikowane przez EFRAG nie są zalecane do stosowania przy sporządzaniu dobrowolnej sprawozdawczości w zakresie ESG za rok 2025, ponieważ nie zostały jeszcze formalnie przyjęte jako obowiązujące w UE. Nie jest znane ich pełne, ostateczne brzmienie.

V. Włączenie wynagrodzenia za nieobowiązkową atestację dobrowolnej sprawozdawczości w zakresie ESG do limitów wynagrodzeń uzyskiwanych przez firmy audytorskie

- V.1 Art. 4 ust. 2 Rozporządzenia 537/2014, w brzmieniu nadanym przez Dyrektywę CSRD, stanowi, że w przypadku gdy biegły rewident lub firma audytorska świadczą przez okres co najmniej trzech kolejnych lat obrotowych na rzecz jednostki badanej, jej jednostki dominującej lub jednostek przez nią kontrolowanych usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych inne niż usługi, o których mowa w art. 5 ust. 1 Rozporządzenia 537/2014, całkowite wynagrodzenie z tytułu takich usług jest ograniczone do najwyżej 70% średniego wynagrodzenia płaconego w trzech kolejnych ostatnich latach obrotowych z tytułu badania ustawowego (badań ustawowych) badanej jednostki oraz, w odpowiednich przypadkach, jej jednostki dominującej, jednostek przez nią kontrolowanych oraz skonsolidowanych sprawozdań finansowych tej grupy przedsiębiorstw.
- V.2 Usługa atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, jako wymagana przepisami krajowymi (obowiązkowa), podlega wyłączeniu z limitu wynagrodzenia za usługi inne niż badanie, o których mowa w art. 4 ust. 2 akapit pierwszy Rozporządzenia 537/2014.
- V.3 Zgodnie z art. 137 Ustawy o biegłych rewidentach³¹, PANA może, na wniosek firmy audytorskiej, zwolnić – w drodze decyzji administracyjnej – tę firmę z wymogów, o których mowa w art. 4 ust. 2 akapit pierwszy Rozporządzenia 537/2014, w odniesieniu do usług dozwolonych świadczonych na rzecz badanej jednostki zainteresowania publicznego, jej jednostki dominującej lub jednostki przez nią kontrolowanej, na okres nie dłuższy niż 2 lata obrotowe, biorąc pod uwagę: 1) zagrożenia dla niezależności firmy audytorskiej; 2) zastosowane przez firmę audytorską dodatkowe zabezpieczenia w celu ograniczenia tych zagrożeń; 3) ważny

³¹ Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz.U. 2025 poz. 1891).

interes firmy audytorskiej lub badanej jednostki zainteresowania publicznego.

- V.4 Zgodnie z uzasadnieniem do Ustawy wdrażającej Opcję wynagrodzenie za atestację Obowiązkowej SZR, spełniającej wymogi wynikające z art. 49 ust. 3b i rozdziału 6c Ustawy o rachunkowości, jest wyłączona z limitu, o którym mowa w art. 4 ust. 2 akapit pierwszy Rozporządzenia 537/2014. Z kolei atestacja dobrowolnej sprawozdawczości w zakresie ESG jest usługą dozwoloną, którą należy wliczać do limitu, o którym mowa w art. 4 ust. 2 akapit pierwszy Rozporządzenia 537/2014, z tym że firma audytorska może uzyskać czasowe zwolnienie, o którym mowa w pkt. V.3, w odniesieniu do tej usługi.