

# JDP

Newsletter

**Raportowanie ESG**  
w pigułce.  
Co musisz wiedzieć  
jako raportujący  
i nie tylko.

luty 2024

[jdp-law.pl](http://jdp-law.pl)





Celem niniejszego, **trzeciego już, Biuletynu ESG** kancelarii JDP jest przybliżenie Państwu założeń raportowania zrównoważonego rozwoju i udzielenie odpowiedzi na kluczowe pytania: **kto, kiedy, co i jak musi raportować**. A jeśli nie musi, to jakie inne obowiązki lub wyzwania związane z raportowaniem przewidują regulacje ESG.

Skróty większości aktów prawnych przywołanych poniżej zostały objaśnione w numerze **drugim Biuletynu ESG**, którego lekturę gorąco polecamy. Można go przeczytać **TUTAJ**.

## **i** **Raportowanie niefinansowe (NFRD<sup>1</sup>) – gdzie jesteśmy**

W Polsce informacje niefinansowe obowiązkowo raportujemy od 2018 r. (w raportach za rok 2017) na podstawie ustawy o rachunkowości (UoR), której zmiana transponowała NFRD do polskiego porządku prawnego.

Do ujawniania informacji w sprawozdaniu z działalności obowiązane są określone duże jednostki gospodarcze spełniające kryterium wielkości zatrudnienia i jeden z dwóch warunków finansów (art. 49b ust. 1 UoR). W uproszczeniu, są to **duże jednostki działające głównie na rynku finansowym**: banki, zakłady ubezpieczeń, spółki giełdowe.

Te same jednostki, będące jednocześnie jednostkami dominującymi grupy kapitałowej, ujawniają informacje niefinansowe w sprawozdaniu z działalności grupy kapitałowej. W tym wypadku warunki finansowe aktualizujące obowiązek sprawozdawczy są wyższe niż te zawarte w art. 49b ust. 1 UoR, jeżeli ich wielkości są przekroczone nie po, a przed dokonaniem wyłączeń konsolidacyjnych (art. 55 ust. 2b UoR).



<sup>1</sup> Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy (Dz. U. UE. L. z 2014 r. Nr 330, str. 1 z późn. zm.).

## Raportowanie zrównoważonego rozwoju (CSRD<sup>2</sup>) – co nowego

Dyrektywa CSRD, która weszła w życie 5 stycznia 2023 r.<sup>3</sup>, istotnie rozszerza zakres NFRD, wprowadzając bardziej szczegółowe i ambitne wymogi raportowe. Jej implementacja do polskiego porządku prawnego powinna nastąpić do 6 lipca br. i w sprawozdawczości informacji niefinansowych przyniesie rewolucyjne zmiany.

Co więcej, polski ustawodawca może zdecydować o przyjęciu dalej idących zmian i rygorystycznych wymogów (w aspekcie podmiotowym, jak i przedmiotowym) niż te w ramach celów wyznaczonych przez CSRD.

W wykazie prac legislacyjnych Rady Ministrów już pojawił się projekt ustawy (UC14) w ww. zakresie. Planowany termin jego przyjęcia to II kwartał 2024 r.

### Główne zmiany w ramach CSRD w stosunku do NFRD obejmują:

- poszerzenie kręgu podmiotów obowiązanych do raportowania niefinansowego (zgodnie z nową nomenklaturą – zrównoważonego rozwoju)
- poszerzenie zakresu raportowanych informacji
- obowiązek raportowania finansowego wpływu kwestii ESG na prowadzoną działalność (zasada podwójnej istotności)
- wprowadzenie obowiązkowych standardów sprawozdawczości (ESRS)
- uwzględnienie działalności operacyjnej, obszarów wpływu, ryzyk i szans w łańcuchu wartości;
- konieczność odniesienia się do kwestii ESG w kontekście strategii i modelu biznesowego;
- obowiązkową weryfikację raportowanych informacji przez biegłych rewidentów

<sup>2</sup> 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 (Dz. U. UE. L. z 2022 r. Nr 322, str. 15).

<sup>3</sup> Z wyjątkiem art. 4 CSRD, który wszedł w życie 1 stycznia br.

## ? Kto i kiedy raportuje kwestie ESG

W dużym uproszczeniu można wskazać następujące fazy rozszerzania obowiązku sprawozdawczego na grupy podmiotów<sup>4</sup>:

**W 2025 r. za rok 2024**

**Podmioty obowiązane pod NFRD, a w Polsce pod UoR, tj.:**

- duże jednostki interesu publicznego (art. 3 ust. 1e pkt 1-6 UoR) mające ponad 500 zatrudnionych oraz spełniające jeden z kryteriów: suma aktywów powyżej **85 mln zł** lub przychód netto powyżej **170 mln zł** \*;
- duże dominujące jednostki interesu publicznego spełniające ww. kryteria z uwzględnieniem wyłączeń konsolidacyjnych lub spełniające wyższe kryteria finansowe (kryterium zatrudnienia się nie zmienia) w braku takich wyłączeń: suma aktywów powyżej **102 mln zł** lub przychód netto powyżej **204 mln zł**.

\***Uwaga:** tak jest obecnie. Projekt ustawy (UC14) przewiduje podniesienie o 25% progów definiujących poszczególne kategorie jednostek oraz określających obowiązek poddania badaniu sprawozdania finansowego. Szczegóły: [TUTAJ](#)

**W 2026 r. za rok 2025**

**Pozostałe duże podmioty (notowane i nienotowane) i jednostki dominujące dużych grup kapitałowych:**

- spełniające dwa z kryteriów: ponad 250 zatrudnionych, suma bilansowa powyżej **25 mln EUR** lub przychód netto powyżej **50 mln EUR**;
- a w przypadku jednostek dominujących – duże grupy, które w ujęciu skonsolidowanym spełniają dwa z ww. kryteriów.

**W 2027 r. za rok 2026**

(2-letnia opcja dobrowolnej rezygnacji z raportowania)

- **MŚP – jednostki interesu publicznego** spełniające dwa z kryteriów: ponad 10 zatrudnionych, suma bilansowa powyżej **450.000 EUR** lub przychody netto powyżej **900.000 EUR**;
- Małe i niezłożone instytucje, wewnętrzne zakłady ubezpieczeń oraz wewnętrzne zakłady reasekuracji, jeżeli są dużymi jednostkami lub MŚP – jednostkami interesu publicznego

**W 2028 r. za rok 2027**

**Niektóre podmioty spoza UE (pośrednio):**

- spółki zależne w UE jednostek dominujących najwyższego szczebla spoza UE\*;
- oddziały w UE jednostek spoza UE w braku posiadania przez jednostkę spoza UE jednostki zależnej, o której mowa powyżej, a także gdy w poprzednim roku obrotowym oddział uzyskał obrót netto przekraczający **40 mln EUR** \*;
- unijne spółki zależne podlegające pod CSRD.

\*o ile jednostka spoza UE na poziomie grupy lub, jeżeli nie ma to zastosowania, na poziomie indywidualnym uzyskała w UE obrót netto przekraczający **150 mln EUR** za każdy z ostatnich dwóch kolejnych lat obrotowych.

<sup>4</sup> Wytyczne podmiotowe z powołaniem podstaw prawnych zawiera art. 5 CSRD.



## Co i jak podlega raportowaniu

Spółki objęte CSRD obowiązane są publikować **informacje na temat zrównoważonego rozwoju** w specjalnej części sprawozdania zarządu, tzw. oświadczeniu na temat zrównoważonego rozwoju w formacie XHTML, składającym się z czterech części zawierających informacje:

1. **Ogólne,**
2. **O środowisku,**
3. **Dotyczące kwestii społecznych,**
4. **Związane z zarządzaniem.**

Jednocześnie, raportujący będą musieli podać listę wszystkich wymogów ujawniania informacji, które spełnili, numer strony lub akapity, w których powiązane ujawnienia znajdują się w oświadczeniach zrównoważonego rozwoju.

**Uwaga:** ESRS uwzględniają istniejące wymogi prawne Unii Europejskiej (w tym Taksonomię<sup>5</sup> i SFRD<sup>6</sup>).



## Standardy raportowania

Podmioty podlegające pod CSRD są **obowiązane** do stosowania europejskich standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (ESRS) jako podstawy do przygotowania ujawnień dotyczących zrównoważonego rozwoju. ESRS są przyjmowane jako akty delegowane uzupełniające CSRD.

O tym, czy również inne standardy będą dla raportujących obowiązkowe, zdecyduje państwo członkowskie.

Pierwszy zbiór ESRS obejmuje **12 standardów stosowanych od 1 stycznia 2024 r.**<sup>7</sup> w odniesieniu do lat obrotowych rozpoczynających się dnia **1 stycznia 2024 r.** lub później.



Do **30 czerwca br.** planuje się wydanie uproszczonych standardów dla MŚP notowanych na rynkach regulowanych (GPW i podobne) i w tym zakresie do 21 maja trwają konsultacje publiczne. Jednocześnie konsultowane są dobrowolne standardy dla nienotowanych MŚP.



Do **30 czerwca 2026 r.** planuje się wydanie kolejnych ESRS sektorowych dla przedsiębiorców różnych branż i ESRS dla jednostek z państw trzecich.

<sup>5</sup> 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 (Dz. U. UE. L. z 2020 r. Nr 198, str. 13 z późn. zm.).

<sup>6</sup> Rozporządzenie 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 (Dz. U. UE. L. z 2019 r. Nr 317, str. 1 z późn. zm.).

<sup>7</sup> Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r. uzupełniające dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (Dz. U. UE. L. z 2023 r. poz. 2772).

## O obecnych ESRS >>>

Na obowiązujące 12 standardów składają się 2 standardy przekrojowe oraz 10 standardów tematycznych.

Określają ogólne wymogi, do których spółki powinny się stosować, przygotowując raporty w sprawie zrównoważonego rozwoju.

## <<< Standardy przekrojowe

**ESRS 1** wyjaśnia kluczowe zasady i koncepcje raportowania (przede wszystkim - podwójna istotność, należyta staranność, łańcuch wartości).

**ESRS 2** obejmuje wymogi ujawniania odnośnie ogólnej charakterystyki podmiotu, jego modelu biznesowego, strategii i struktury zarządzania, oceny istotności wpływu, ryzyka i możliwości oraz procesu należytej staranności w zakresie zrównoważonego rozwoju.

## Standardy tematyczne >>>

Dzielą się na standardy środowiskowe, społeczne i dotyczące ładu korporacyjnego, z których każdy standard ma inny zakres tematyczny.

**Uwaga:** Pomocnymi narzędziami w praktycznym wdrażaniu przepisów CSRD i ESRS służą materiały przygotowywane przez EFRAG, tj. Europejską Grupę Doradczą ds. Sprawozdawczości Finansowej, dostępne [TUTAJ](#).



## Przygotowanie do sprawozdawczości ESG

Uwzględniając płynne przejście z zagadnień **standardów przekrojowych** do zagadnień **standardów tematycznych**, wskazujemy **kluczowe fazy przygotowawcze** sprawozdania zrównoważonego rozwoju.

### Ocena istotności finansowej i istotności wpływu:

- Punktem wyjścia jest zdefiniowanie tych informacji, których brak lub zniekształcenie może wpłynąć na decyzje ekonomiczne odbiorców sprawozdania.
- Należy mieć na względzie istotne rzeczywiste lub potencjalne, pozytywne lub negatywne oddziaływania jednostki (z uwzględnieniem jej łańcucha wartości) na jej otoczenie społeczne i środowiskowe z różnych perspektyw czasowych. Przy czym kwestię ESG uważa się za istotną finansowo, jeżeli wpływa na aktywa i zobowiązania, przychody i koszty podmiotu.

### Charakterystyka zarządzania i strategii i modelu jednostki w kontekście ESG:

- Raportujący opisuje swój łańcuch wartości, działalność, kluczowe produkty i usługi, rynki działalności, a także wyjaśnia, w jaki sposób kwestie ESG wpływają na jego model biznesowy, opisuje procesy zarządzania, w tym w zakresie: ról i obowiązków, czy kompetencji członków organów w zakresie ESG.

### Zdefiniowanie dotychczasowych przedsięwzięć ESG i celów:

- Czynność sprowadza się do opisu przedmiotu i celów wdrożonych polityk, ujawnienia planów działania oraz kluczowych działań już podjętych. Raportujący śledzi skuteczność swoich działań i mierzy postępy w zakresie kwestii ESG.
- Ujawnienia dotyczą kluczowych wskaźników wyników, metodologii wykorzystywanych do ich obliczenia, celów, ryzyka i szans związanych ze zrównoważonym rozwojem.



## Gdy nie raportujesz, ale raportuje twój kontrahent

Ocena kwestii ESG powinna być przeprowadzana w ramach **łańcucha wartości** raportującego. Oznacza to, że raportujący ocenia swój wpływ na poszczególnych etapach łańcucha wartości.

Wpływ dotyczy działań, zasobów i relacji, z których podmiot korzysta i na których polega w tworzeniu swoich produktów lub usług.

W dalszej kolejności będzie chodziło o interakcje przy dostarczaniu swoich produktów lub usług.



## Gdy nie raportujesz, ale raportuje twój kontrahent – c.d.

Ogólnie rzecz biorąc, dostawcy materiałów, kontrahenci w ramach etapu produkcyjnego i dystrybucyjnego, podwykonawcy, muszą liczyć się z tym, że zostaną wciągnięci przez raportujących, z którymi współpracują, w proces uzyskiwania przez nich odpowiednich informacji o łańcuchu wartości.

Z dużym prawdopodobieństwem, również mniejsze podmioty umawiające się z raportującymi będą obowiązane przez te ostatnie do dostosowania się do ich wymogów i wytycznych w szerszym zakresie przedmiotowym niż dotychczas, a obejmującym wszystkie trzy litery ESG.

Zjawisko to już postępuje, czego przykładem są tworzone przez większych uczestników rynku dobre praktyki kontrahenta, kodeksy dostawców oraz stosowane w umowach klauzule dotyczące kwestii ESG zobowiązujące do respektowania zasad ESG.

Zgodnie z projektem CSDD<sup>8</sup> (art. 3 lit. g) (lada moment w pierwszym czytaniu Parlamentu Europejskiego)<sup>9</sup> **łańcuch wartości** oznacza działalność związaną z produkcją towarów lub świadczeniem usług przez przedsiębiorstwo, w tym opracowywanie produktu lub usługi oraz użytkowanie i usuwanie produktu, a także powiązaną działalność w ramach stałych relacji biznesowych przedsiębiorstwa na wyższym i niższym szczeblu łańcucha dostaw.

Należy spodziewać się, że **CSDD**, zakładająca wprowadzenie obowiązku należytej staranności dla określonych grup przedsiębiorstw w celu przeciwdziałania negatywnym skutkom ich działalności dla poszanowania praw człowieka i kwestii środowiskowych, znacznie **poszerzy już w poszczególnych państwach członkowskich przepisy dotyczące obowiązków przedsiębiorstw-uczestników łańcucha wartości**.



Z tego względu, dla oceny zgodności działalności prowadzonej przez podmioty często konieczne jest zaangażowanie doświadczonych doradców, w tym specjalistów ESG oraz prawników, którzy będą w stanie dokonać kompleksowego, wieloaspektowego audytu prowadzonej działalności i wskazać kluczowe obowiązki oraz obszary wymagające poprawy.

**Stan prawny: 13 lutego 2024 r.**

<sup>8</sup> Wniosek DYREKTYWA PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO I RADY w sprawie należytej staranności przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz zmieniająca dyrektywę (UE) 2019/1937, COM/2022/71 final.

<sup>9</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/HIS/?uri=CELEX%3A52022PC0071> (dostęp: 13.2.2024 r.).



## Kontakt



### **Katarzyna Jakubowska-Kaleta**

Radca Prawny | Associate

Zespół Transakcyjny i Doradztwa  
Kontraktowego

[katarzyna.jakubowska@jdp-law.pl](mailto:katarzyna.jakubowska@jdp-law.pl)

Wszelkie informacje zawarte w niniejszym newsletterze są dostępne nieodpłatnie. Publikacja nie ma charakteru reklamowego i służy wyłącznie celom informacyjnym. Żadnej z informacji zawartych w niniejszym materiale nie należy traktować jako porady prawnej ani oferty handlowej, w tym w rozumieniu art. 66 § 1 Kodeksu cywilnego. JDP DRAPAŁA & PARTNERS Sp. j. niniejszym wyłącza swoją odpowiedzialność tytułem jakichkolwiek roszczeń, strat, żądań lub szkód wynikających lub związanych z korzystaniem z informacji, treści lub materiałów zawartych w newsletterze.