

→ 13

Postawa biegłego rewidenta

Podwyższony profesjonalny sceptycyzm

Sprawozdawczość ESG jest niewątpliwie obszarem mniej rozwiniętym niż sprawozdawczość finansowa. Zaimplementowane kontrole mogą być niedojrzałe, a standardy pomiaru i sprawozdawczości są mniej zharmonizowane. Złożoność operacji związana z dostosowaniem się do wymogów sprawozdawczych rośnie, firmy muszą dokonywać szybkich zmian, by sprostać zwiększającym się regulacjom ESG, zapotrzebowanie na przejrzystość informacji ze strony organów regulacyjnych i inwestorów jest coraz wyższe. Dodatkowo raportowanie ESG wymaga stosowania osądu, szacunków i licznych założeń. Czynniki te zwiększają ryzyko celowego wprowadzenia w błąd, skutkującego nieuczciwą sprawozdawczością. To początkowe podwyższone ryzyko wymaga od biegłego rewidenta podwyższonego poziomu profesjonalnego sceptycyzmu przez cały czas trwania usługi atestacyjnej, a także podwyższonego poziomu wiedzy na temat działalności i systemów jednostki w celu identyfikacji i oceny ryzyka oszustwa.

Zapytania w celu identyfikacji i oceny ryzyka nadużyć

Dokonywanie zapytań jest główną procedurą identyfikacji i oceny ryzyka nadużyć przy usłudze atestacji raportowania ESG dającego ograniczoną pewność. Oprócz zapytań skierowanych do kierownictwa biegły rewident pyta o oszustwa i podejrzenie nadużyć kieruje również do osób odpowiedzialnych za kontrolę wewnętrzną i innych, takich jak:

- personel operacyjny niezaangażowany bezpośrednio w proces raportowania ESG,
- pracownicy zaangażowani w inicjowanie, przetwarzanie lub rejestrowanie złożonych lub nietypowych transakcji związanych z raportowaniem ESG oraz osoby nadzorujące lub monitorujące takich pracowników,
- wewnętrzny radca prawny,
- główny specjalista ds. etyki lub ESG,
- osoba odpowiedzialna za rozpatrywanie zgłoszeń naruszeń, w tym oszustw.

Działania i raportowanie ESG obejmują wiele różnych obszarów, stąd zakres kwestii, o które należy zapytać, jest bardzo szeroki. Mogą to być przykładowo pytania o:

- zarządzanie: procesy zarządzania, kontrole i procedury wykorzystywane do monitorowania i zarządzania wpływem, ryzykiem i możliwościami (dalej „IRO”),
- strategia: sposób, w jaki strategia i

model biznesowy jednostki oddziałują na IRO,

- zarządzanie IRO: procesy, w ramach których identyfikuje się, ocenia i zarządza wpływem, ryzykiem i możliwościami za pomocą polityk i działań,
- wskaźniki i cele: w jaki sposób jednostka mierzy swoje wyniki, w tym postępy w realizacji wyznaczonych celów.

Informacje od organizacji usługowych i innych stron trzecich

Biegły rewident może uzyskać dowody od innych stron, takich jak organizacje usługowe (na przykład firmy doradcze, z których jednostka raportująca korzysta) lub inne strony trzecie, w celu wsparcia informacji o łańcuchu wartości w raporcie ESG. Biegły rewident dokumentuje swoje rozważania dotyczące czynników ryzyka oszustwa w informacjach pochodzących od tych innych stron. Na podstawie oceny ryzyka biegły rewident określa charakter i zakres procedur poświadczających w odniesieniu do informacji pochodzących od organizacji usługowej lub innej strony trzeciej, na przykład zwracając się do tych stron o szczegółowe poświadczenie informacji.

Reakcja na oszustwa

W przypadku zlecenia atestacyjnego o ograniczonej pewności, jeżeli istnieją przesłanki wskazujące na to, że w jednostce wystąpiło oszustwo, lub podejrzewa się, że wystąpiło oszustwo, biegły rewident powinien:

- przekazać tę kwestię odpowiedniemu kierownictwu wyższego szczebla lub osobom sprawującym nadzór, stosownie do sytuacji,
- poprosić kierownictwo o ocenę ewentualnego wpływu na sprawozdania finansowe,
- rozważyć wpływ oszustwa na wnioski dotyczące raportowania ESG oraz na sprawozdanie z przeprowadzanej usługi atestacyjnej.

Biegły rewident jest również zobowiązany do ustalenia, czy istnieje obowiązek zgłoszenia wystąpienia lub podejrzenia oszustwa stronom trzecim.

Wszelkie znaczące niedociągnięcia lub istotne słabości w zaprojektowaniu lub wdrożeniu kontroli wewnętrznej w celu zapobiegania i wykrywania oszustw, które zwróciły uwagę, powinny być przekazywane na piśmie osobom sprawującym nadzór w odpowiednim czasie.

W przypadku gdy zidentyfikujemy ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowane oszustwem, które nie było objęte kontrolą wewnętrzną lub stosowane mechanizmy kontrolne nie były nieodpowiednie, uwzględniamy te braki lub słabości kontroli wewnętrznej w naszej komunikacji z osobami sprawującymi nadzór. ■

ROZMOWA | Elektroniczny format raportu

XBRL dla ESG

MARIA BIELA

Dotychczas z elektronicznym formatem sprawozdań zawierającym oznakowania XBRL mieli kontakt nieliczni użytkownicy, czyli emitenci objęci raportowaniem ESEF oraz odbiorcy tych sprawozdań: inwestorzy czy analitycy. Elektroniczny format sprawozdania, tzw. ESEF w formacie InlineXBRL, zawierający kodowania z taksonomii, ma na celu to, by dane były łatwo dostępne, jednoznaczne i czytelne. Dla osób, które dopiero wchodzą w tematykę ESG i w nowe wymogi raportowania, być może najważniejszy przekaz jest taki, że jeżeli mój podmiot ma obowiązek sporządzać sprawozdanie z działalności, w którym będzie oświadczenie na temat zrównoważonego rozwoju, to powinienem zainteresować się tym, czym jest digitalizowanie raportu, jak uzyskać taki raport i czym jest taksonomia XBRL dedykowana ESG – mówi **Maria Biela**, biegły rewident, Dział Wdrożeń Consolia ESG.

Zacznijmy od wyjaśnienia, czym jest taksonomia XBRL

Dotychczas mówiło się, że XBRL, czyli Extensible Business Reporting Language, jest standardem zbierającym reguły kodowania informacji finansowych, dzięki którym sprawozdania z formatu czytelnego dla człowieka „human-readable” konwertowane są do formatu czytelnego dla maszyn „machine-readable” i możliwe są do odczytania w każdej przeglądarce. Dane uzyskują specyficzne kodowanie, dzięki któremu możliwa jest jednoznaczna identyfikacja oznaczonej pozycji. Na bazie tego standardu powstało wiele taksonomii XBRL przeznaczonych dla raportowania finansowego, m.in. taksonomia IFRS czy pewna jej modyfikacja – taksonomia ESMA ESEF, a także inne – przeznaczone dla innych standardów sprawozdawczości, np. włoskich, brazylijskich czy amerykańskich. W Polsce taksonomia XBRL weszła do świadomości raportujących na skutek przepisów wprowadzających obowiązek raportowania w formacie ESEF. Aktualnie XBRL rozszerza swoje granice na obszar raportowania niefinansowego i pojawiają się taksonomie XBRL dedykowane standardom niefinansowym, np. GRI, IFRS Sustainability oraz te, które będą nas interesować: taksonomia XBRL ESRS Set 1 oraz art. 8.

Czym jest w takim razie raport czytelny dla człowieka (human-readable), a czym ten czytelny dla maszyn (machine-readable)?

Raport czytelny dla człowieka to dokument, który może odczytać człowiek. Tradycyjnie sprawozdania były drukowane na papierze, następnie pojawił się dokument w formacie PDF z elektronicznym podpisem oraz pliki w formacie XML, których odczytanie było możliwe już tylko przy użyciu odpowiedniego czytnika lub format przeszukiwalny, gdzie dane w HTML nie były zapisane w postaci obrazów, tylko przeszukiwalnego ciągu znaków. Na przestrzeni tych zmian sprawozdanie z formy papierowej zmieniło swój format na plik elektroniczny. Niemniej postać czytelna dla człowieka zawsze odzwierciedla dane w sposób, który widzi je człowiek: w postaci opisu czy tabeli. Dodanie warstwy czytelnej dla odczytu maszynowego oznacza kodowanie dokumentu sprawozdania do formatu XHTML, co pozwala na otwieranie dokumentów w każdej przeglądarce oraz podgląd warstwy kodowania znacznikami XBRL przy użyciu odpowiedniej taksonomii.

Jak spółka ma uzyskać raport kodowany XBRL i jak ma odczytać samą taksonomię?

By uzyskać zakodowany raport, konieczne jest odpowiednie narzędzie do tego przeznaczone, które umożliwia wstawienie do raportu adekwatnych znaczników XBRL. Od strony technicznej samo wstawianie znacznika nie powinno być skomplikowane.

Trudność polega na właściwym przyporządkowaniu znacznika do treści, dlatego ważne jest, by na etapie zbierania danych i tworzenia raportu mieć na uwadze powiązania pomiędzy data point i taksonomią. W przypadku taksonomii ESRS dochodzi dodatkowo wielość typów konceptów, a sama taksonomia jest bardziej skomplikowana niż taksonomia wykorzystywana do tagowania sprawozdań finansowych. Aplikacja powinna dawać możliwość operowania na warstwach taksonomii, wykonania testów walidacyjnych czy nawigowania po tagowanym dokumencie.

Odpowiednia aplikacja potrzebna jest także, by odczytać samą taksonomię lub zakodowany plik – raport. Zakodowany dokument zawiera zestaw plików (tzw. paczka lub zip), które po odkodowaniu są możliwe do odczytania maszynowego, w tym możliwa jest ekstrakcja danych oznaczonych konkretnymi kodami taksonomii do baz danych. Odczyt takiego pliku ma dwie warstwy: czytelną dla człowieka i czytelną dla maszyny. Być może brzmi to skomplikowanie, jednak gdy patrzy się na rzeczywisty dokument i pozna się zasady, widać, że całość ma przejrzystą strukturę i jest prosta w odczycie.

Również audytorzy mają dedykowane narzędzia do odczytu plików kodowanych w formacie XBRL. Warstwa elektroniczna sprawozdania tzw. ESEF podlegała odrębnej weryfikacji, co miało swój wyraz w odrębnym wniosku w sprawozdaniu z badania. W trakcie opracowania są analogiczne rozwiązania dla sprawozdań zrównoważonego rozwoju.

Czym w takim razie jest taksonomia, która pozwala uzyskać elektroniczny format danych i jakie jest jej powiązanie z ESRS?

ESRS to zbiór zasad, które w odpowiedniej strukturze systematyzują zakresy ujawnień, do jakich zobowiązane są podmioty. Ujawnienia te zostały zebrane w listę tzw. Data Point (Implementation Guidance IG 3) i one regulują zawartość informacyjną raportów czytelnych dla człowieka. Odpowiednio w trakcie opracowania jest taksonomia XBRL Set 1 dla ESRS, która odzwierciedla relacje ESRS, stwarzając struktury, które pozwolą na oznakowanie oświadczeń zrównoważonego rozwoju, tak by były one odczytywalne maszynowo. Jak pokazują wyniki badań publikowane w trakcie konsultacji, większość potwierdza, że taksonomia XBRL ESRS odzwierciedla logikę ESRS. Docelowo ma być zachowana spójność pomiędzy data point a strukturami taksonomii. Na koniec sierpnia EFRAG opublikował finalną taksonomię XBRL. Nie kończy to procesu prac nad implementacją taksonomii ESRS – przez kolejne minimum 3 miesiące prace będą prowadzone po stronie ESMA.

Niezależnie, podmioty są zobowiązane do ujawnień w zakresie ujawnień taksonomicznych, tzw. taksonomia UE (ESG) art. 8 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z 18 czerwca 2020 r. w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje. Do tego zestawu ujawnień opracowywana jest odrębna taksonomia XBRL art. 8. W tym porównaniu jednoznacznie widać, że



MARIA BIELA

biegły rewident, Dział Wdrożeń Consolia ESG

taksonomia XBRL nie jest taksonomią UE – są to dwa odrębne pojęcia.

Z technicznego punktu widzenia tworzenie raportów tagowanych przeprowadza się tak samo – niezależnie od tego, jaki raport jest tagowany i jaką taksonomią XBRL.

Dla porządku można dodać, że w trakcie konsultacji są uproszczone standardy zrównoważonego rozwoju (LSME) oraz dobrowolne standardy zrównoważonego rozwoju (VSME). Dla nich dotychczas nie były opracowywane odrębne taksonomie XBRL. **Polskie spółki czekają na implementację przepisów do lokalnych przepisów. Na jakim etapie jesteśmy w tym obszarze?**

Implementacja przepisów dyrektywy CSRD będzie wprowadzona zmianą ustawy o rachunkowości, która aktualnie jest w trakcie konsultacji. To finalne zapisy w ustawie będą wiążące dla podmiotów raportujących w Polsce. W dużym skrócie zmiany implementują wprost zapisy z dyrektywy CSRD. Sprawozdanie z działalności zawierające oświadczenie na temat zrównoważonego rozwoju, zarówno jednostkowe, jak i dla grupy, będzie podlegać znakowaniu XBRL. Może pojawić się pytanie, które spółki realnie będą objęte obowiązkiem znakowania. Zgodnie ze zmienianym art. 63zc ustawy o rachunkowości format elektroniczny oraz oznakowanie będzie dotyczyło jednostek, które są zobowiązane do sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Widzimy, że zmiany do ustawy o rachunkowości, które są w trakcie konsultacji, wyłączają ze zwolnień emitentów.

Sama taksonomia ESRS i art. 8 będą wprowadzone przez aktualizację RTS rozporządzenia KE dotyczącego ESEF. W przypadku raportowania finansowego praktyczne aspekty tworzenia raportów ESEF są regulowane w Manual ESMA. W przypadku znakowania raportów finansowych ESMA wydała dedykowany Manual – albo on będzie rozszerzony o raporty zrównoważonego rozwoju, albo będzie stworzony odrębny dokument.

Pojawiają się pytania o stopień szczegółowości tagowania. Możemy powiedzieć coś więcej?

Taksonomia XBRL ESRS jest skonstruowana w taki sposób, by odzwierciedlać hierarchię i powiązania merytoryczne ESRS, a to daje możliwość bardzo szczegółowego znakowania ujawnień i ich zagnieżdżeń. Natomiast sama

taksonomia ESRS stanowi tylko ramy techniczne. Szczegółowość znakowania będzie wynikała z RTS oraz z Manuala. Mamy już doświadczenie z tagowaniem sprawozdań finansowych, gdzie część danych jest tagowana szczegółowo, a część blokowo. I widzimy, z jakimi problemami mierzyły się spółki, by połączyć sprawozdanie z taksonomią. Trudno na ten moment wnioskować, jaki kierunek obierze ESMA w zakresie tagowania raportów ESG. Wyniki ankiet publikowane w trakcie konsultacji pokazują, że respondenci pozytywnie oceniają szczegółowość taksonomii. Na pewno trzeba mieć na uwadze fakt, że im większa detalizacja znakowania, tym precyzyjniej musi być przygotowany w odpowiednim schemacie sam raport i tym trudniejsze będzie „ręczne” tagowanie, co będzie skłaniać do szukania rozwiązań automatyzacji tego procesu. Pojawiają się głosy odnośnie do pretagowania raportów, natomiast tu należy się zastanowić, jakie to dokładnie rozwiązanie i z czym się ono wiąże, na ile jest ono elastyczne i możliwe do dostosowania do indywidualnych potrzeb spółki, a na ile usztywnia format raportowania.

Jak spółki mają się przygotować do znakowania swoich raportów?

Dopóki nie będzie kompletu wytycznych ze strony EFRAG i ESMA, można tylko prowadzić rozważania możliwych scenariuszy. Na pewno spółka potrzebuje raportu zawierającego ujawnienia zgodnie z zakresem minimalnych ujawnień z ESRS oraz narzędzia, które daje możliwość stworzenia odpowiedniego raportu w formacie InlineXBRL, wstawiania znaczników, zwalidowania raportu oraz jego odczyt. Widząc, jakie są powiązania pomiędzy ESRS, data point a taksonomią XBRL ESRS, należy przygotować system zbierania danych, układ raportu, by był on spójny i odzwierciedlał systematykę DP i taksonomii ESRS. Analogicznie w przypadku ujawnień taksonomicznych UE i taksonomii XBRL art. 8, z tym że w tym przypadku schematy tabel są gotowe. Raport powinien być uporządkowany, tak by ujawnienia były jednorodne względem treści merytorycznej znaczników. Dobrym rozwiązaniem jest korzystanie z narzędzi informatycznych wspierających zbieranie danych, które są spójne z taksonomią XBRL ESRS. Wiele mówi się o rozwiązaniach informatycznych wspierających raportowania ESG. Warto przyglądać się im pod kątem kompleksowego adresowania obowiązków. Aktualnie mówimy o obowiązku znakowania XBRL raportów, w takim razie należy szukać rozwiązania, które pozwala na zbudowanie raportu w formacie elektronicznym z funkcją wstawiania znaczników – zarówno dla jednostkowego, jak i skonsolidowanego sprawozdania – z wykorzystaniem taksonomii XBRL ESRS oraz art. 8.

Może warto powiedzieć o planach stworzenia systemu ESAP „electronic single access point”?

Tak, to plan zbudowania platformy zbierającej dane finansowe i niefinansowe na podstawie sprawozdań zawierających kodowanie XBRL. Pozwoli to na szybki dostęp do danych i rozszerzy możliwości analiz spółek w różnych przekrojach. ■