

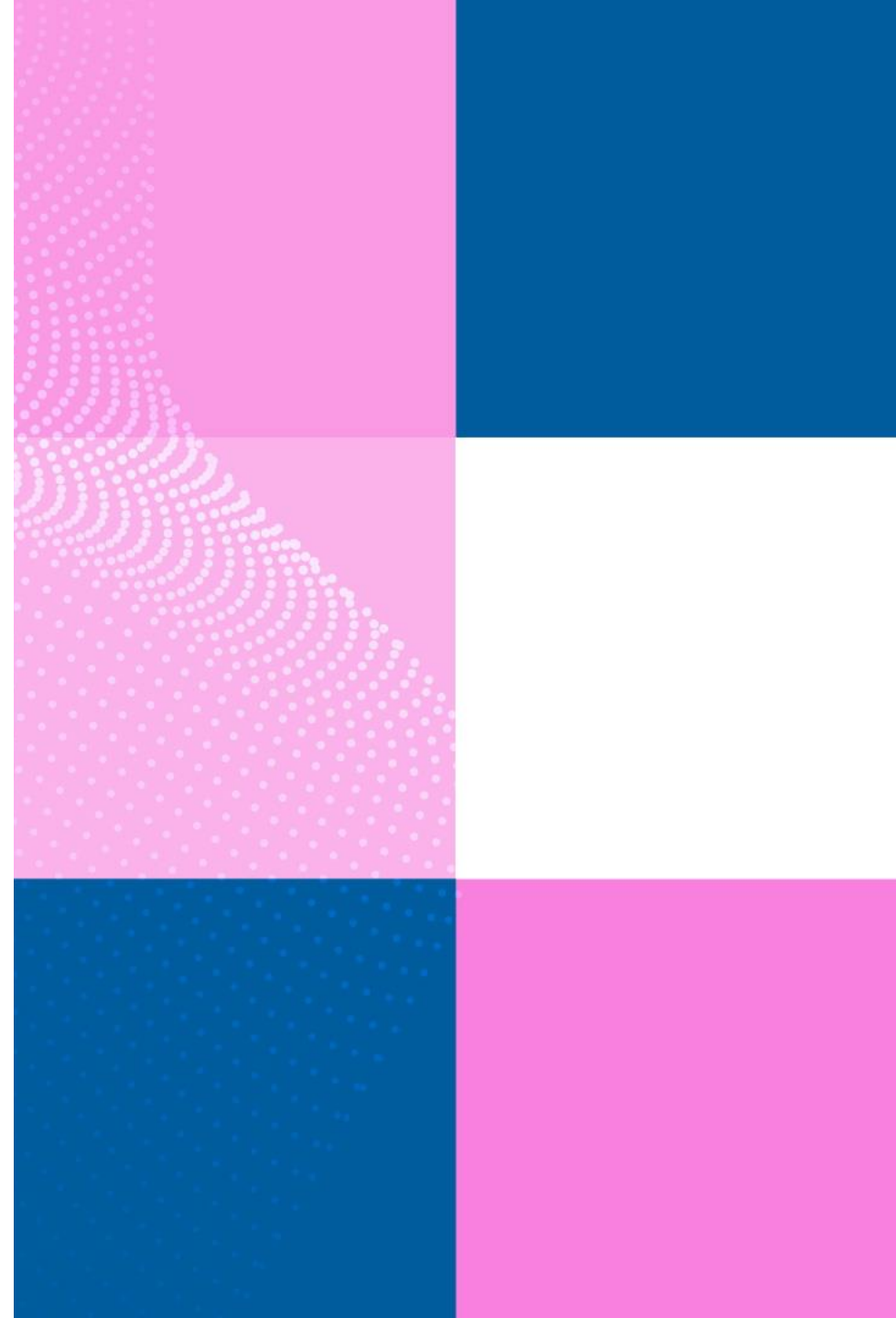
Nefinanční vykazování udržitelnosti z pohledu auditora

Ing. Petra Jirková Bočáková, FCA

Ředitelka v oddělení auditu PwC, vede podvýbor ESG KAČR



Požadavky na vykazování udržitelnosti dle CSRD



Postupující standardizace a regulace vykazování udržitelnosti („ESG“)

Mnoho nových regulačních aktivit s velkou komplexitou a širokými dopady během krátkého časového období



Globální

- Cíl: globálně aplikovatelné standardy pro reporting udržitelnosti
- IFRS Foundation: International Sustainability Standards Board (ISSB) „globální baseline“
- TCFD Climate reporting
- SEC Climate Disclosure Rules



Evropská unie

- Cíl: řízení a reporting
- Revize NFRD (CSRD) a vývoj evropských standardů pro vykazování udržitelnosti (EFRAG)
- Vykazovací povinnosti podle Čl. 8 evropské Taxonomie
- Nařízení o zveřejňování informací souvisejících s udržitelností v odvětví finančních služeb („SFDR“)
- Návrh Směrnice o odpovědnosti za dodavatelský řetězec („Corporate Sustainability Due Diligence Directive“)

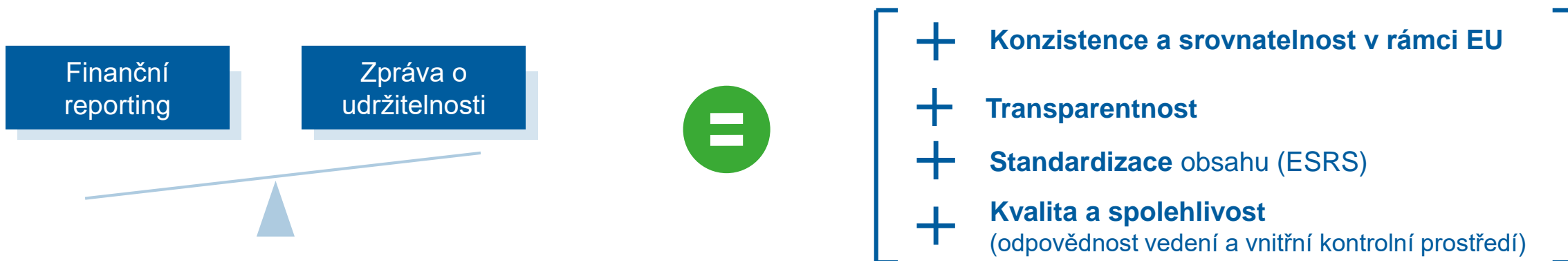


Členské státy EU

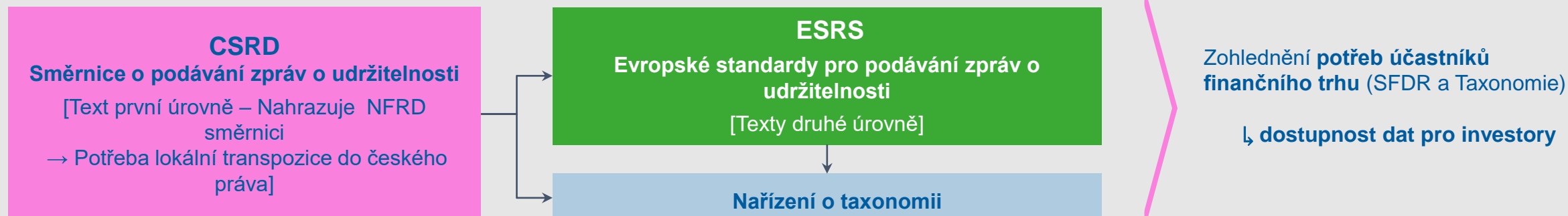
- Transpozice do lokální legislativy s důrazem na místní problematiku

Kontext – Význam nefinančních informací

→ Snaha posunout nefinanční reporting na úroveň srovnatelnou s finančním reportingem...



...což se odráží v nových předpisech



Pro koho je povinné vykazování nefinančních informací

Organizace v EU

Současný stav

Směrnice o vykazování nefinančních informací (NFRD)*

- **Velká účetní jednotka**, která (zároveň)
 - je **subjektem veřejného zájmu** (emitenti CP na evropském regulovaném trhu, banky, pojišťovny, zdravotní pojišťovny, penzijní společnosti)
 - překročí kritérium **500 zaměstnanců** (průměr v průběhu účetního období)
- **Konsolidující účetní jednotka velké skupiny** (stejná kritéria jako výše), možná výjimka pro konsolidované účetní jednotky.

Zákon o podnikání na kapitálových trzích – § 118 odst. 4, písm. h) a i)

- Politika rozmanitosti (statutární orgán, dozorčí rada)

Zákon o účetnictví – §32g

- Otázky životního prostředí, sociální a zaměstnanecké, lidská práva, boj proti korupci a úplatkářství
- Obchodní model, opatření, výsledky, rizika, nefinanční ukazatele

EU Taxonomie

* Směrnice 2014/95/EU ze dne 22. října 2014, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, pokud jde o uvádění nefinančních informací a informací týkajících se rozmanitosti některými velkými podniky a skupinami

Budoucí stav

Směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti („CSRD“)

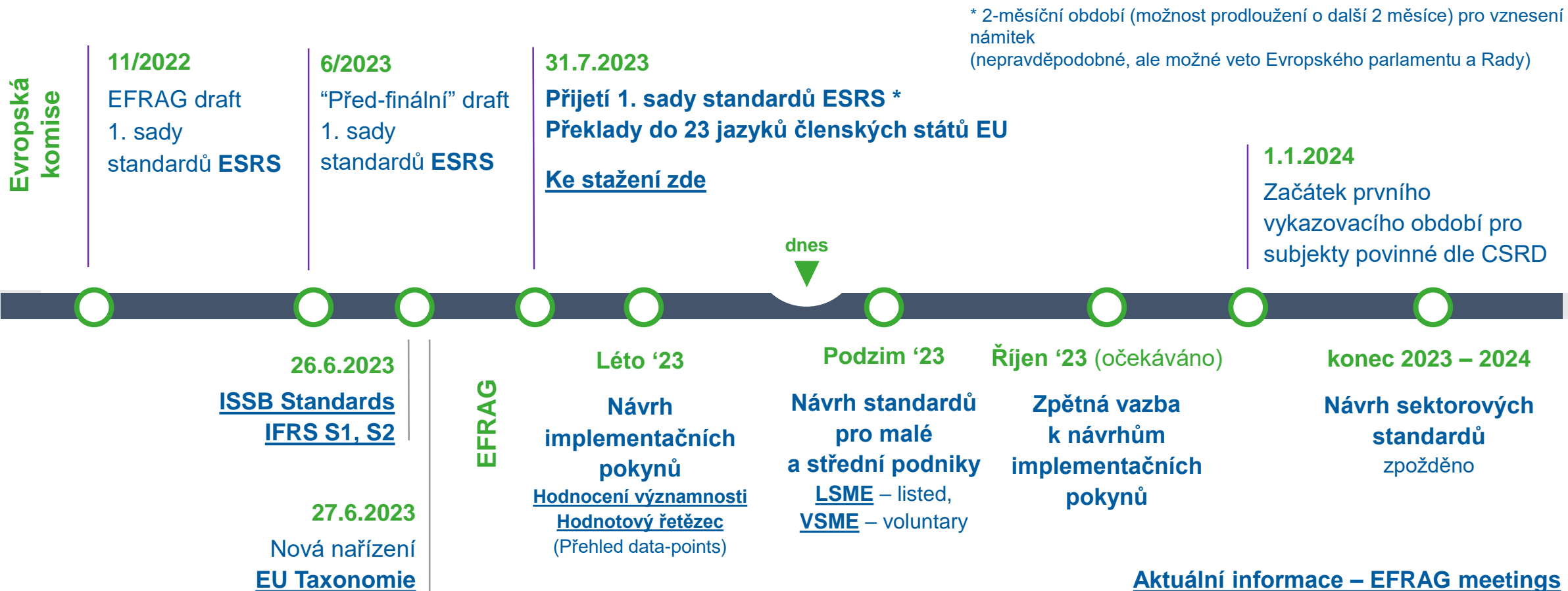
- **Emitenti cenných papírů** obchodovaných na evropském regulovaném trhu
- **Velké společnosti** splňující alespoň **dvě ze tří kritérií** k rozvahovému dni za dvě po sobě následující období:
 - Celková aktiva: **25 mil. Euro**
 - Obrat: **50 mil Euro**
 - Průměrný počet zaměstnanců v průběhu vykazovaného období: **250**
- **Mateřské společnosti** velkých skupin (stejná kritéria na konsolidované bázi)
- Malé a střední podniky – o 3 roky později
(Specifická pravidla platí pro úvěrové instituce a pojišťovny (zejména s ohledem na právní formu a datum první vykazovací povinnosti))

European Sustainability Reporting Standards (ESRS)

- Všeobecné standardy (sector agnostic) - červenec 2023
- Sektorové standardy postupně listopad 2023 - 2025

EU Taxonomie

Časová osa regulací vykazování udržitelnosti v EU



Evropské výkaznictví o udržitelnosti (ESG)

ESRS

European Sustainability Reporting Standards
Evropské standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti

ESRS upravují požadované

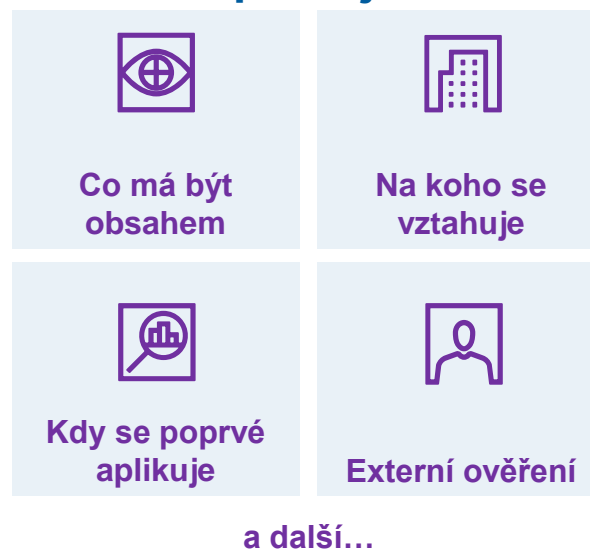
Obecné požadavky a standardy pro informace z oblasti environmentální, sociální a řízení	31. července 2023
Standardy pro informace specifické pro konkrétní odvětví	Postupně v dalších letech
Standardy pro malé a střední podniky s obchodovanými CP	30. června 2024
Standardy pro podniky ze třetích zemí	30. června 2024 nebo později


 Nařízení v přenesené pravomoci
Závazné přímo

CSRD

Corporate Sustainability Reporting Directive
Směrnice o podávání zpráv podniků o udržitelnosti

CSRD upravuje rámec



 Transpozice do legislativy členských států do 6. července 2024
Zákony jsou nadřazeny směrnici

EU Taxonomie

Nařízení o zřízení rámce pro usnadnění udržitelných investic
Nařízení k čl. 8 – upřesnění obsahu a struktury informací


Článek 8 upravuje vykazování dle EU Taxonomie

Povinnost vykazovat vzniká podniku dle harmonogramu aplikace NFRD a CSRD

Za rok 2022 a 2023 vykážou povinné subjekty informace k prvním dvěma klimatickým cílům

Za rok 2024 a 2025 vykážou povinné subjekty informace pro všech 6 environmentálních cílů

Ukazatele pro nefinanční podniky:
% aktivit v souladu s taxonomií (obrat, capex, opex)

 Nařízení EP a Rady
Nařízení Komise v přenesené pravomoci
Závazné přímo

Od kdy platí nové povinnosti

Vykazování podle CSRD

2 ze tří kritérií (společnost nebo skupina)

€ 25 m celková aktiva

€ 50 m čistý obrat

250 – průměrný počet **zaměstnanců**
v průběhu vykazovaného období



Za 2024
(reporting v 2025)

Organizace již nyní povinné
vykazovat podle NFRD



Za 2025
(reporting v 2026)

Velké společnosti a skupiny, které
dosud nejsou povinné vykazovat
podle NFRD



Za 2026
(reporting v 2027)

Malí a střední emitenti cenných
papírů (možnost odložení o dva roky)
Malé a nekomplexní úvěrové
institute a kaptivní pojišťovny



Za 2028
(reporting v 2029)

Společnosti mimo EU, které mají
alespoň jednu dceřinou
společnost nebo organizační
složku v EU a zároveň v EU
generují obrat > €150 m za
poslední dvě účetní období
(čl. 40a-d EU Účetní směrnice)

Finální standardy ESRS – 1. sada

Dostupné ve 23 jazycích členských států EU

Tři dokumenty

- 01** Nařízení Komise v přenesené pravomoci vč. Důvodové zprávy
- 02** Příloha 1 – Evropské standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti (ESRS) – odvětvově agnostické
- 03** Příloha 2 – Zkratky a slovníček pojmů



PŘÍLOHA I

EVROPSKÉ STANDARDY PRO PODÁVÁNÍ ZPRÁV O UDRŽITELNOSTI (ESRS)

ESRS 1	Obecné požadavky
ESRS 2	Obecné informace
ESRS E1	Změna klimatu
ESRS E2	Znečištění
ESRS E3	Vodní a mořské zdroje
ESRS E4	Biologická rozmanitost a ekosystémy
ESRS E5	Využívání zdrojů a oběhové hospodářství
ESRS S1	Vlastní pracovní síla
ESRS S2	Pracovníci v hodnotovém řetězci
ESRS S3	Dotčené komunity
ESRS S4	Spotřebitelé a koncoví uživatelé
ESRS G1	Chování podniků

Zdroj: [EC: Delegated regulation - ESRS Set 1](#)

Kvantitativní přehled finálních ESRS

ESRS	Požadavky na zveřejnění	Počet stran	Datové body	Kategorie kvalitativních ukazatelů	Šablony
	Červenec '23	Červenec '23	Červenec '23	Červenec '23	Červenec '23
1	-	37		-	-
2	16	31		0	1
E1	9	39		16	12
E2	6	11		8	0
E3	5	11		6	0
E4	6	20		8	5
E5	6	12		12	0
S1	17	38		22	5
S2	5	15		0	0
S3	5	15		0	0
S4	5	14		0	0
G1	6	8		8	2
Annex II	-	33		-	-
	86	284		80	25

i
 Očekává se, že EFRAG zveřejní "inventuru" datových bodů (např. v tuto chvíli není jasné, zda rozpad dle pohlaví je jeden nebo více datových bodů...)

Posouzení významnosti je nezbytnou součástí plnění požadavků CSRD

Proč potřebujeme posouzení významnosti?

ESRS:

- Právní předpisy
- Požadavky na zveřejňování (DR)
- Datové body
- Metriky



Cíl:

- Informovat o obchodní strategii
- Stručný a užitečný reporting
- Naplnění potřeb příslušných zúčastněných stran
- Splnění všech relevantních požadavků ESRS

Kdo jsou příslušné zúčastněné strany?

Dotčené zúčastněné strany



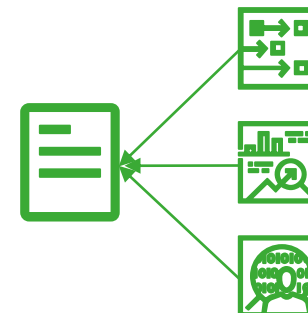
Uživatelé prohlášení o udržitelnosti



Které záležitosti jsou podstatné pro podávání zpráv, aby sloužily potřebám zainteresovaných stran?

Stanovení prioritních témat udržitelnosti:

Podnik musí určit, které záležitosti týkající se udržitelnosti musí vykázat a které se mohou vynechat.



Na čem je založeno posouzení významnosti v CSRD?

Dvojitá významnost




Významnost dopadu
Dopady na osoby nebo životní prostředí

Finanční významnost

Užitečné informace pro primární uživatele účetního výkaznictví pro všeobecné účely

Sektorové ESRS standardy

Příprava odložena z důvodu změny priorit

				Exposure draft for consultation
Sector	Current phase		Next step	Expected start of next phase
Oil and Gas	Early Draft - Approval		SRB discussion (TBD*)	Not scheduled
Coal, Quarries and Mining	Early Draft - Approval		SRB discussion (TBD*)	Not scheduled
Road Transport	Early Draft - Validating		Not scheduled	Not scheduled
Agriculture, Farming and Fisheries	Early Draft - Drafting		Not scheduled	Not scheduled
Motor Vehicles	Early Draft - Research		Not scheduled	Not scheduled
Energy Production and Utilities	Early Draft - Research		Not scheduled	Not scheduled
Food and Beverages	Early Draft - Research		Not scheduled	Not scheduled
Textiles, Accessories, Footwear and Jewellery	Early Draft - Research		Not scheduled	Not scheduled

* TBD- Date to be determined

[Vývoj sledujte zde](#)

EFRAG návrh implementačních pokynů

Prioritizace implementační podpory pro 1. sadu standardů

Nezávazné pokyny jsou v přípravě – dokončení v 1. čtvrtletí 2024

(během podzimu 2023 sběr zpětné vazby před finalizací)

Cílem pokynů je ilustrovat požadavky uvedené v ESRS, nemohou je ale překročit nebo rozšířit.



Hodnocení významnosti



Hodnotový řetězec



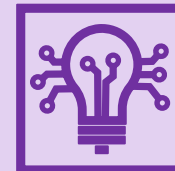
Seznam datových bodů (1. sada ESRS)

Přehled v excelu pro usnadnění rozdílové analýzy – očekává se v prosinci 2023 nebo začátkem 1. čtvrtletí 2024

Zdroj: [EFRAG News](#)

Návrhy implementačních pokynů byly předloženy na SRB jednání 23. srpna 2023 (k dispozici [zde](#)).

EFRAG dále oznámil, že bude pracovat na vytvoření mechanismu pro zodpovídání otázek k aplikaci ESRS standardů.



Malé a střední podniky neobchodované

Dobrovolný standard VSME ESRS

Technická expertní skupina EFRAG připravuje dobrovolný standard pro neobchodované SME podniky

- Splnění informačních potřeb bank a odběratelů
Zjednodušené vykazování a zúžený okruh ukazatelů
 - velké firmy by neměly požadovat informace nad rámec VSME
 - vykazování pro neobchodované SME podniky je nepovinné
 - zpráva může být vydána jako samostatný dokument mimo VZ

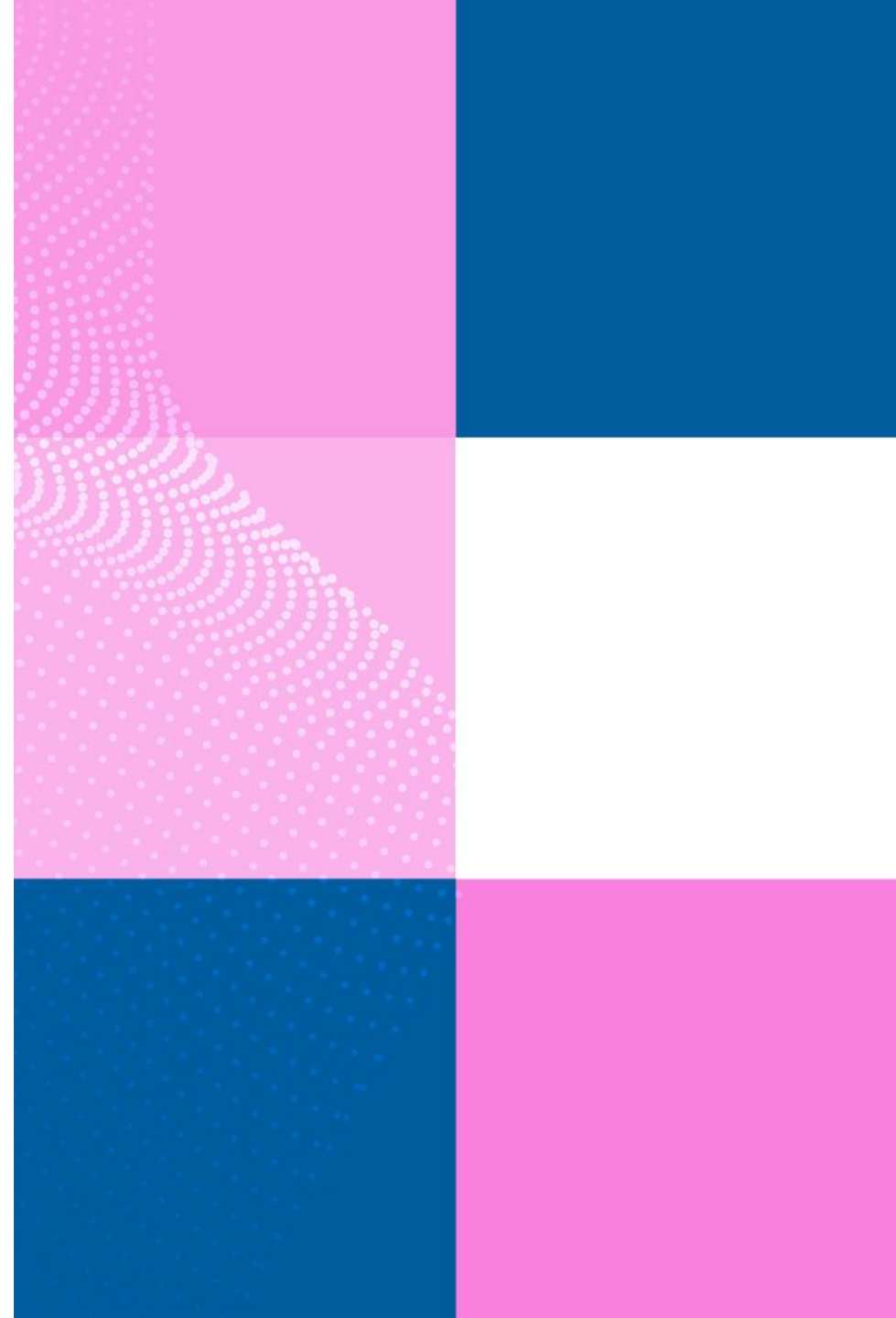
Pozor: informace od organizace bude potřebovat i mateřská organizace pro účely konsolidovaného reportingu skupiny, a to i tehdy, pokud daná dceřiná společnost sama vykazovací povinnost nemá.



Časový plán:

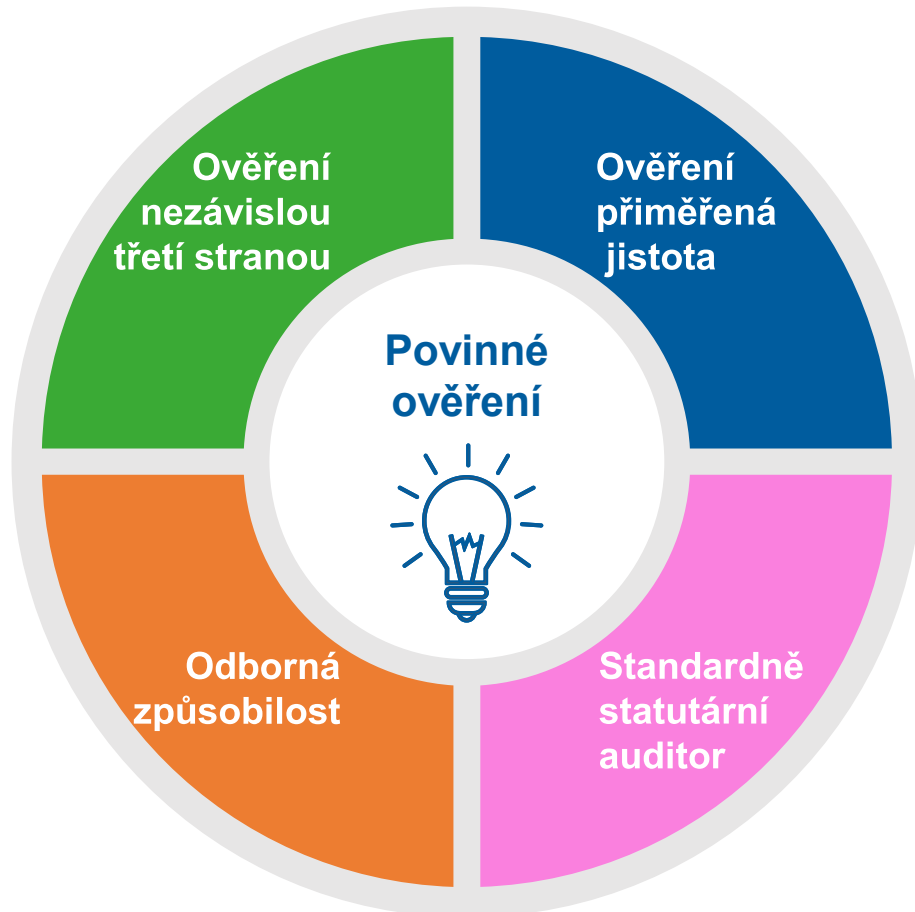
Exposure draft: 1. čtvrtletí 2024
Veřejná konzultace: 4 měsíce
Finální standard: Listopad 2024

Pohled auditora



Ověřovací povinnost

CSRD ukládá povinnost externího ověření



Ověření nezávislou třetí stranou (auditorem)

- Povinné již v prvním vykazovacím období
- V prvních letech pouze na úrovni ověření poskytující omezenou jistotu (limited assurance)

Přechod k ověření s přiměřenou jistotou (reasonable assurance)

- Do 1.10.2028 posouzení, zda je ověřování s přiměřenou jistotou pro auditory a podniky proveditelné + standardy pro ověření.

Standardní volba: statutární auditor

- Standardně ověřuje statutární auditor nebo auditorská společnost provádějící povinný audit účetní závěrky
- Jiný statutární auditor, než ten, který provádí audit účetní závěrky

Odborná způsobilost

- Členské státy mají povinnost zajistit, aby poskytovatelé získali nezbytnou úroveň teoretických znalostí a schopnost uplatnit takové znalosti v praxi.

Hlavní ustanovení pro ověřování zpráv o udržitelnosti



Kdo vykonává dohled ?

Výbory pro audit

- **Všechna pravidla, která se vztahují na Výbory pro audit** v souvislosti s finančním výkaznictvím, se vztahují na zprávy o udržitelnosti:
 - Jmenování
 - Dohled nad kontrolním prostředím týkajícím se vykazování informací o udržitelnosti
 - Nezávislost („fee cap rule“ – schvalování ostatních služeb od auditora)
 - Dodatečná zpráva výboru pro audit
- **Informuje představenstvo** o zjištěních „auditů“ týkajících se zpráv o udržitelnosti
- Úloha výboru pro audit je zajištění **integrity** informací o udržitelnosti

Regulátoři

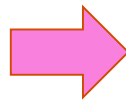
- Zavedení systému zajištění kvality **shodného se** systémem kvality nad finančním výkaznictvím (včetně protokolu pro kontrolu mezi regulátory)



Zajištění nezbytné úrovně teoretických znalostí a schopnosti uplatnit takové znalosti v praxi

Ověřovací standardy – stávající a připravované

IAASB: Focus Area Page for Sustainability Assurance



IAASB: Navrhovaný Mezinárodní Standard pro Ověřování Udržitelnosti (**ISSA**) 5000, obecné požadavky pro ověřování udržitelnosti:

Návrh z června 2023 [zde](#)
Veřejná konzultace srpen – prosinec 2023
Finální schválení září 2024

- **ISAE 3000 (Revidovaný), Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkami historických finančních informací**
- **ISAE 3410, Zakázky spočívající v ověření výkazů emisí skleníkových plynů**
- **Balíček „neautoritativních“ a podpůrných materiálů k ověřování zpráv o udržitelnosti a jiného rozšířeného externího výkaznictví**
 - „Neautoritativní“ pokyny pro použití ISAE 3000 (Revidovaný) pro ověřování zpráv o udržitelnosti a dalšího rozšířeného externího výkaznictví
 - "Neautoritativní“ podpůrný materiál: Model důvěryhodnosti a důvěry vztahující se k udržitelnosti a dalšího rozšířeného externího výkaznictví
 - „Neautoritativní“ podpůrný materiál: Ilustrativní příklady vybraných aspektů ověřování zpráv o udržitelnosti a dalšího rozšířeného externího výkaznictví

Specifika ověřování zpráv o udržitelnosti

Zveřejněné kvantitativní informace nelze obecně odvodit z žádného systému podvojného účetnictví.

Často obsahují informace orientované do budoucnosti, které budou předmětem větší míry nejistoty.

Koncept konsolidace či agregace relevantních informací ve zprávě o udržitelnosti může být odlišný od konceptu kontroly, jak je definován pro účely účetního výkaznictví (např. vykazování informací v rámci dodavatelského řetězce)

Zprávy o udržitelnosti jsou určeny pro širší a často méně homogenní skupinu uživatelů s potenciálně širšími očekáváními a informačními potřebami

Velké množství zveřejněných kvantitativních informací není vyjádřeno v peněžních jednotkách nebo dokonce ani ve společné měrné.

V rámci organizační struktury účetní jednotky budou vlastníci zodpovědní za zveřejnění jednotlivých informací o udržitelnosti typicky mimo proces účetního výkaznictví.

Kvalitativní informace jsou pro uživatele často stejně relevantní a důležité jako kvantitativní informace.

Systém vnitřní kontroly pro řízení rizik a sběr dat nemusí být dostupný pro všechny oblasti předmětu zakázky.

Specifika ověřování zpráv o udržitelnosti



Identifikace a vyhodnocení rizik významné nesprávnosti způsobené chybou nebo podvodem

- Proces vyhodnocení rizik je shodný jako u auditu účetních zakázek, ALE
- Velká různorodost a množství možných rizik, která by měl auditor vzít v úvahu pro jednotlivé předmětné informace.
- Neexistence předpokládaných rizik významné nesprávnosti v důsledku podvodu.



Stanovení významnosti

- Nemožnost stanovit jednu číselnou veličinu jako celkovou hladinu významnosti => nutnost stanovit řadu různých materialit pro různé předmětné informace.
- Kvalitativní faktory významnosti mohou být stejně důležité nebo dokonce důležitější než kvantitativní faktory

Pokrytí kvalitativních informací

- Kritéria vztahující se ke kvalitativním informacím se budou svou povahou lišit od kritérií souvisejících s kvantitativními informacemi.
- Míra detailu vyžadovaná platnou legislativou nemusí být dostatečně podrobně popsána, aby umožnila přiměřeně konzistentní měření nebo hodnocení kvalitativních informací.



Pokrytí informací orientovaných do budoucnosti

- Předmětem větší míry nejistoty, méně objektivní důkazní informace.
- Obtížnější získat stejnou míru ujištění pro auditora jako v případě historických informací.
- Auditor poskytne pouze ověření toho, zda byly tyto informace vypracovány v souladu s použitelnými standardy.

Děkuji za pozornost

✉ Petra.bocakova@pwc.com

