INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

WERSJA CYFROWA

CZYTAJ DUŻO WIĘCEJ GDZIE I KIEDY CHCESZ
inforlex.pl

BGK BIULETYN głównego księgowego

miesięcznik

EWIDENCJA · SPRAWOZDAWCZOŚĆ · PODATKI · ZARZĄDZANIE

Temat numeru

Obowiązki sprawozdawcze pod sankcją – KRS, rachunkowość i k.s.h. jako trzy reżimy odpowiedzialności

2/350
luty 2026

I. TEMAT NUMERU

1. Obowiązki sprawozdawcze pod sankcją – KRS, rachunkowość i k.s.h. jako trzy reżimy odpowiedzialności . . . 3
Ustawa o rachunkowości . . . 3
Ustawa o Krajowym Rejestrze Sądowym . . . 5
Kodeks spółek handlowych . . . 7
Podsumowanie . . . 9

II. RACHUNKOWOŚĆ FINANSOWA

1. INFORLEX Zamknięcie miesiąca i roku obrotowego . . . 10
Zamykanie roku . . . 10
Podział odpowiedzialności – księgowość vs zarząd . . . 11
Kierownik jednostki (zarząd) – obowiązki i odpowiedzialność . . . 11
Dział księgowy (księgowa, główny księgowy) – obowiązki i rola . . . 12
Różnice między zamknięciem bilansowym a podatkowym . . . 12
Checklisty kontrolne . . . 14
Checklista zamknięcia miesiąca . . . 14
Checklista zamknięcia roku . . . 15

ciąg dalszy spisu treści na następnej stronie >

ISSN 2084-5863
Indeks 328995

ABONAMENT 2026 Przedłuż abonament i odbierz prezent! oferta2026.infor.pl

eprasa.pl 92fe8b52d2

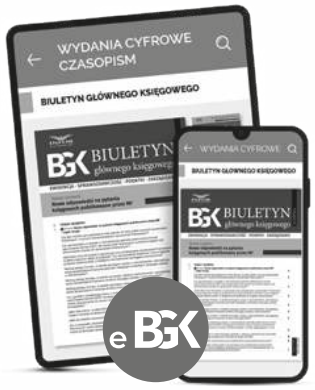
Checklista weryfikacji sald i kont 18
Checklista obowiązków sprawozdawczych 21
Najczęstsze błędy przy zamknięciu i sposoby ich wykrywania 23
Praktyczne porady usprawniające zamknięcie 26

III. ZARZĄDZANIE FINANSAMI

1. Wnioski PANA z kontroli atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. 30
Geneza i przyczyny raportowania ESG 30
Standardy obowiązujące w Polsce 33
Omnibus 34
Struktura standardów ESRS 35
Wnioski z ankiety na temat rynku usług atestacji SZR 36
Wnioski z kontroli PANA dotyczące przygotowania firm audytorskich do atestacji SZR. 40
Ustalenia PANA dotyczące wykonania usług ASZR na podstawie próby samych zleceń. 42
Wstęp – wymogi prawne 42
Z ustaleń kontrolnych PANA 43
Wnioski i rekomendacje PANA z kontroli. 46

ABONAMENT 2026

INFOR
Zał. R. Pleńkowski w 1987 r.



Przedłuż abonament
BIULETYNU głównego księgowego na 2026 rok

Zawsze aktualne i wiarygodne informacje na temat zmian przepisów znajdziesz na

inforlex.pl (w sekcji „Moje konto" – Moje produkty)

22 761 30 30, 801 626 666 bok@infor.pl sklep.infor.pl

eprasa.pl 92fe8b52d2

TEMAT NA ZAMÓWIENIE

1 Obowiązki sprawozdawcze pod sankcją – KRS, rachunkowość i k.s.h. jako trzy reżimy odpowiedzialności

Niewykonanie obowiązków związanych z zatwierdzeniem oraz złożeniem do Krajowego Rejestru Sądowego rocznego sprawozdania finansowego, sprawozdania z działalności, opinii biegłego rewidenta (jeżeli badanie było wymagane), a także uchwał o zatwierdzeniu sprawozdania i podziale zysku bądź pokryciu straty rodzi po stronie członków zarządu kilka równoległych reżimów odpowiedzialności funkcjonujących niezależnie od siebie.

Samo zaniechanie – polegające na braku terminowego dopełnienia obowiązków sprawozdawczych – może jednocześnie wywoływać skutki na gruncie prawa karnego gospodarczego, postępowania rejestrowego oraz odpowiedzialności cywilnoprawnej organów spółki. Każdy z tych reżimów opiera się na odmiennych przesłankach oraz realizuje inne cele sankcyjne i dyscyplinujące.

Ustawa o rachunkowości

Najdalej idące konsekwencje wynikają z przepisów ustawy o rachunkowości, która wprost penalizuje naruszenie obowiązków sprawozdawczych. Ustawa ta przewiduje odpowiedzialność karną m.in. za:

- niesporządzenie sprawozdania finansowego,
- niesporządzenie sprawozdania z działalności,
- niepoddanie sprawozdania badaniu (gdy było obligatoryjne),
- niezłożenie wymaganych dokumentów we właściwym rejestrze sądowym.

Odpowiedzialność ta ma charakter osobisty – ponoszą ją osoby zobowiązane do wykonania obowiązków, w szczególności członkowie zarządu kierujący jednostką – oraz formalny.

W praktyce oznacza to, że dla jej powstania nie jest konieczne wykazanie:

- powstania szkody majątkowej po stronie spółki lub osób trzecich,
- negatywnych skutków ekonomicznych zaniechania,
- winy w rozumieniu cywilnoprawnym.

eprasa.pl 92fe8b52d2

Wystarczające jest samo stwierdzenie niewykonania ustawowego obowiązku w przewidzianym terminie. Penalizacja ma więc charakter „abstrakcyjny", ukierunkowany na ochronę bezpieczeństwa i transparentności obrotu gospodarczego poprzez zapewnienie dostępu do rzetelnych danych finansowych podmiotów wpisanych do rejestru.

WAŻNE! Warto podkreślić, że odpowiedzialność karna na gruncie ustawy o rachunkowości jest niezależna od późniejszego uzupełnienia braków sprawozdawczych. Złożenie dokumentów po terminie może wprawdzie ograniczać praktyczne ryzyko wymierzenia sankcji lub wpływać łagodząco na jej wymiar, nie eliminuje jednak samego faktu naruszenia.

Z perspektywy zarządczej oznacza to konieczność traktowania obowiązków sprawozdawczych nie wyłącznie jako elementu formalnej sprawozdawczości finansowej, lecz jako obszaru obarczonego realnym ryzykiem osobistej odpowiedzialności karnej osób kierujących jednostką.

Jak wynika z art. 69 ust. 1 uor:

§ ***Art. 69. [Dane przekazywane organom rejestrowym]***

1. Kierownik jednostki składa we właściwym rejestrze sądowym:
   1) roczne sprawozdanie finansowe,
   2) sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego, jeżeli podlegało ono badaniu,
   3) odpis uchwały bądź postanowienia organu zatwierdzającego o zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego i podziale zysku lub pokryciu straty,
   4) sprawozdanie z działalności – w przypadku jednostek, o których mowa w art. 49 ust. 1,
   5) sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – w przypadku jednostek, o których mowa w art. 63r ust. 1

– w terminie 15 dni od dnia zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego.

Z kolei art. 79 uor odnosi się do odpowiedzialności karnej:

§ ***Art. 79. Kto wbrew przepisom ustawy:***

1) nie poddaje sprawozdania finansowego lub skonsolidowanego sprawozdania finansowego badaniu przez biegłego rewidenta,

1a) nie poddaje sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej atestacji przez biegłego rewidenta uprawnionego do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,

2) nie udziela lub udziela niezgodnych ze stanem faktycznym informacji, wyjaśnień, oświadczeń biegłemu rewidentowi albo nie dopuszcza go do pełnienia obowiązków,

eprasa.pl 92fe8b52d2

3) nie składa sprawozdania finansowego do ogłoszenia,

4) nie składa we właściwym rejestrze sądowym:

a) sprawozdania finansowego lub skonsolidowanego sprawozdania finansowego,

b) sprawozdania z działalności lub sprawozdania z działalności grupy kapitałowej,

c) sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej lub skonsolidowanego sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej,

(...)

– podlega grzywnie albo karze ograniczenia wolności.

Ustawa o Krajowym Rejestrze Sądowym

Niezależnie od ewentualnej odpowiedzialności karnej osób zobowiązanych do złożenia dokumentów finansowych do rejestru przedsiębiorców KRS samo niewykonanie obowiązku sprawozdawczego uruchamia odrębny tryb działań sądu rejestrowego. W takim przypadku sąd wszczyna tzw. postępowanie przymuszające, o którym mowa w art. 24 ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym.

§ ***Art. 24.***

1. W przypadku stwierdzenia, że wniosek o wpis do Rejestru lub dokumenty, których złożenie jest obowiązkowe, nie zostały złożone pomimo upływu terminu, sąd rejestrowy wzywa obowiązanych do ich złożenia – wyznaczając dodatkowy 7-dniowy termin.

1a. W uzasadnionych przypadkach, w razie stwierdzenia, że osoba prawna nie posiada organu uprawnionego do reprezentowania lub w składzie tego organu zachodzą braki uniemożliwiające jej działanie, sąd rejestrowy, wyznaczając odpowiedni termin, może wezwać obowiązanych do powołania lub wyboru tego organu do wykazania, że organ został powołany lub wybrany albo że braki w jego składzie zostały usunięte.

1b. Wezwań w postępowaniach, o których mowa w ust. 1 i 1a (postępowania przymuszające), sąd dokonuje pod rygorem zastosowania grzywny przewidzianej w przepisach Kodeksu postępowania cywilnego o egzekucji świadczeń niepieniężnych. W przypadku niewykonania obowiązków w terminie sąd rejestrowy nakłada grzywnę na obowiązanych. Przepisu art. 1053 Kodeksu postępowania cywilnego nie stosuje się.

2. Sąd rejestrowy może ponawiać grzywnę, o której mowa w ust. 1b.

3. Sąd rejestrowy nie wszczyna postępowania przymuszającego, o którym mowa w ust. 1, gdy z danych zawartych w aktach rejestrowych wynika, że nie doprowadzi ono do złożenia wniosku o wpis do Rejestru lub dokumentów, których złożenie jest obowiązkowe. W postanowieniu o odstąpieniu od tego postępowania przymuszającego sąd rejestrowy wskazuje podstawę faktyczną odstąpienia od wszczęcia postępowania przymuszającego. Postanowienie nie wymaga doręczenia i nie podlega zaskarżeniu.

eprasa.pl 92fe8b52d2

4. Sąd rejestrowy umarza postępowanie przymuszające, gdy z okoliczności sprawy wynika, że nie doprowadzi ono do spełnienia obowiązku.

5. W przypadku odstąpienia od postępowania przymuszającego lub jego umorzenia sąd rejestrowy wszczyna postępowanie przymuszające, jeżeli poweźmie wiadomość, że sytuacja prawna lub faktyczna podmiotu uległa zmianie w sposób umożliwiający skuteczne jego prowadzenie.

6. W przypadkach uzasadnionych bezpieczeństwem obrotu sąd rejestrowy może dokonać z urzędu wykreślenia danych niezgodnych z rzeczywistym stanem rzeczy lub wpisu danych odpowiadających rzeczywistemu stanowi rzeczy, jeżeli dokumenty stanowiące podstawę wpisu lub wykreślenia znajdują się w aktach rejestrowych, a dane te są istotne.

Postępowanie to ma charakter administracyjno-dyscyplinujący i w praktyce stanowi najczęściej materializujące się ryzyko dla jednostek uchylających się od obowiązków rejestrowych. Jego celem nie jest represja *sensu stricto*, lecz doprowadzenie do wykonania ustawowego obowiązku poprzez zastosowanie środków przymusu finansowego.

W pierwszej kolejności sąd rejestrowy kieruje do członków zarządu (lub innych osób zobowiązanych do reprezentacji podmiotu) formalne wezwanie do złożenia zaległych dokumentów w wyznaczonym terminie. Wezwanie to ma charakter obligatoryjny i stanowi etap poprzedzający zastosowanie sankcji finansowych.

W razie bezskutecznego upływu terminu wskazanego w wezwaniu sąd może nałożyć grzywnę. Co istotne, grzywny te mogą być nakładane wielokrotnie – aż do osiągnięcia skutku w postaci złożenia wymaganej dokumentacji. Ustawodawca nie wprowadza jednorazowego limitu zastosowania tego środka, co oznacza, że długotrwałe uchylanie się od obowiązku może prowadzić do kumulacji dolegliwości finansowych po stronie osób zobowiązanych.

Dalsze uporczywe ignorowanie wezwań sądu rejestrowego może rodzić znacznie poważniejsze konsekwencje ustrojowe dla samego podmiotu. W skrajnych przypadkach sąd rejestrowy jest bowiem uprawniony do wszczęcia postępowania o rozwiązanie spółki bez przeprowadzania postępowania likwidacyjnego. Instrument ten stosowany jest przede wszystkim wobec podmiotów faktycznie nieprowadzących działalności lub trwale niewywiązujących się z podstawowych obowiązków rejestrowych, w tym sprawozdawczych.

Z perspektywy praktyki funkcjonowania działów finansowo-księgowych oznacza to, że terminowe sporządzanie i składanie sprawozdań finansowych nie jest wyłącznie obowiązkiem o charakterze formalnym, lecz elementem warunkującym dalsze istnienie podmiotu w obrocie prawnym. Postępowanie przymuszające stanowi realny i stosunkowo szybko uruchamiany mechanizm nadzorczy, którego konsekwencje mogą wykraczać daleko poza sankcje finansowe, sięgając nawet bytu prawnego jednostki.

eprasa.pl 92fe8b52d2

Kodeks spółek handlowych

Na gruncie przepisów Kodeksu spółek handlowych (k.s.h.) brak publikacji dokumentów sprawozdawczych nie został obwarowany bezpośrednią sankcją karną. Regulacja ta pełni odmienną funkcję systemową – koncentruje się na ustanowieniu obowiązków organizacyjnych po stronie organów spółki oraz na określeniu zasad ich odpowiedzialności cywilnoprawnej za skutki naruszeń tych obowiązków.

Z perspektywy k.s.h. kluczowe znaczenie ma odpowiedzialność odszkodowawcza członków organów wobec samej spółki. Zgodnie z art. 293 § 1 k.s.h. członek zarządu, rady nadzorczej, komisji rewizyjnej oraz likwidator ponosi odpowiedzialność za szkodę wyrządzoną działaniem lub zaniechaniem sprzecznym z prawem bądź postanowieniami umowy (statutu) spółki, chyba że nie ponosi winy.

W praktyce oznacza to, że zaniechania w obszarze obowiązków sprawozdawczych – w tym brak terminowego sporządzenia, zatwierdzenia czy złożenia sprawozdania finansowego do właściwego rejestru – mogą stanowić podstawę roszczeń odszkodowawczych, jeżeli doprowadzą do powstania wymiernej szkody po stronie spółki. Katalog potencjalnych negatywnych konsekwencji ma charakter otwarty i może obejmować w szczególności:

- nałożone na spółkę sankcje finansowe i grzywny,
- utratę wiarygodności kredytowej lub cofnięcie finansowania,
- naruszenie kowenantów umownych,
- pogorszenie relacji właścicielskich i spory ze wspólnikami lub akcjonariuszami,
- utrudnienia w obrocie gospodarczym (np. w postępowaniach przetargowych).

W takich sytuacjach członkowie zarządu mogą zostać zobowiązani do naprawienia szkody majątkowej na zasadach ogólnych, przy czym ciężar wykazania braku winy spoczywa na nich.

Należy jednocześnie podkreślić, że zaniechania w obszarze sprawozdawczości finansowej mogą – w określonych, szczególnych okolicznościach – wykraczać poza reżim odpowiedzialności cywilnej i wchodzić w zakres regulacji karnych. Dotyczy to zwłaszcza sytuacji, w których brak publikacji dokumentów nie ma charakteru wyłącznie formalnego, lecz stanowi element szerszego, umyślnego działania, ukierunkowanego np. na:

- ukrywanie rzeczywistej sytuacji majątkowej i finansowej spółki,
- wprowadzanie w błąd wierzycieli, inwestorów lub instytucji finansowych,
- doprowadzenie do niekorzystnego rozporządzenia mieniem,
- wyrządzenie istotnej szkody majątkowej.

Tego rodzaju kwalifikacja wymaga jednak każdorazowo wykazania przesłanek właściwych dla odpowiedzialności karnej, w szczególności umyślności działania oraz związku przyczynowego pomiędzy zaniechaniem a powstałą szkodą. W praktyce są to przypadki relatywnie rzadkie i zarezerwowane dla sytuacji o podwyższonym ciężarze gatunkowym.

eprasa.pl 92fe8b52d2

Podsumowując, z perspektywy zarządczej kluczowe znaczenie ma rozróżnienie poszczególnych reżimów odpowiedzialności prawnej związanych z obowiązkami sprawozdawczymi. Brak terminowej publikacji dokumentów nie rodzi wprawdzie samoistnej odpowiedzialności karnej na gruncie k.s.h., jednak może skutkować:

- odpowiedzialnością przymuszającą w postępowaniu rejestrowym,
- odpowiedzialnością odszkodowawczą wobec spółki,
- a w sytuacjach kwalifikowanych — również ryzykiem karnym na podstawie innych ustaw.

Z praktycznego punktu widzenia szczególnie istotne jest to, że nawet krótkotrwałe zaniechanie może uruchomić mechanizmy sankcyjne, niezależnie od późniejszego uzupełnienia braków. Jednocześnie złożenie wymaganych dokumentów – nawet po terminie – co do zasady istotnie ogranicza ryzyko dalszej eskalacji odpowiedzialności i powinno być traktowane przez zarządy jako działanie bezwzględnie priorytetowe.

Tabela. **Mapa ryzyk – zestawienie reżimów odpowiedzialności**

Reżim prawny	Charakter odpowiedzialności	Zakres naruszeń	Sankcje	Adresat odpowiedzialności	Realność ryzyka
1	2	3	4	5	6
Ustawa o rachunkowości	Karna (bezpośrednia, formalna)	Niesporządzenie lub niezłożenie sprawozdania finansowego, sprawozdania z działalności, opinii biegłego rewidenta, uchwał zatwierdzających	Grzywna albo kara ograniczenia wolności	Członkowie zarządu/kierownik jednostki – odpowiedzialność osobista	**Wysoka**
Ustawa o Krajowym Rejestrze Sądowym	Administracyjno-represyjna (przymuszająca)	Niewykonanie obowiązku złożenia dokumentów do KRS	Postępowanie przymuszające, wielokrotne grzywny, możliwość rozwiązania spółki bez likwidacji	Zarząd jako organ zobowiązany do działania	**Bardzo wysoka** (uruchamiana automatycznie)
Kodeks spółek handlowych	Cywilna (odszkodowawcza)	Naruszenie obowiązków zarządczych, brak uchwał, nienależyte prowadzenie spraw spółki, skutki zaniechań sprawozdawczych	Odpowiedzialność odszkodowawcza wobec spółki lub wspólników	Członkowie zarządu (ew. inne organy)	**Zależna** – od szkody i sporów korporacyjnych

eprasa.pl 92fe8b52d2

1	2	3	4	5	6
Kodeks karny (ryzyko pośrednie)	Karna kwalifikowana (kontekstowa)	Zaniechania sprawozdawcze służące ukrywaniu sytuacji finansowej, wprowadzaniu w błąd, działaniu na szkodę wierzycieli lub obrotu	Sankcje karne na zasadach ogólnych: grzywna, ograniczenie lub pozbawienie wolności, środki karne	Osoby fizyczne sprawcze (najczęściej członkowie zarządu)	**Niska/wyjątkowa** – wymaga dodatkowych przesłanek

Podsumowanie

Najistotniejsze i najbardziej realne ryzyka związane z niewykonaniem obowiązków sprawozdawczych wynikają z ustawy o rachunkowości oraz ustawy o KRS. Kodeks spółek handlowych pełni w tym obszarze funkcję uzupełniającą, wprowadzając reżim odpowiedzialności cywilnej, natomiast odpowiedzialność karna na gruncie Kodeksu karnego ma charakter wyjątkowy. Z perspektywy zarządu kluczowe znaczenie ma terminowe wykonanie obowiązków formalnych, a w przypadku opóźnień – ich niezwłoczne uzupełnienie w celu ograniczenia ryzyk prawnych i osobistych.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 69, art. 79 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2023 r. poz. 120; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1218)
- art. 24 ustawy z 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (j.t. Dz.U. z 1997. Nr 121, poz. 770; ost.zm. Dz.U. z 2022 r. poz. 2185)
- art. 281 ustawy z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 18)

©℗
oprac. **dr Gyöngyvér Takáts**

ABONAMENT 2026

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.



Przedłuż abonament
BIULETYNU głównego księgowego na 2026 rok

Zawsze aktualne i wiarygodne informacje na temat zmian przepisów znajdziesz na

inforlex.pl (w sekcji „Moje konto" – Moje produkty)

22 761 30 30, 801 626 666 bok@infor.pl sklep.infor.pl

eprasa.pl 92fe8b52d2

1 Zamknięcie miesiąca i roku obrotowego

Zobacz więcej www.inforlex.pl

Zamykanie miesiąca i roku obrotowego to jeden z kluczowych momentów w kalendarzu finansowym każdej organizacji. To czas podsumowań, rozliczeń i weryfikacji wyników, które stanowią podstawę do dalszych decyzji biznesowych i strategicznych.

W przypadku miesięcznego zamknięcia nie ma jednego ustawowego terminu – praktyka zależy od wewnętrznych ustaleń firmy. Zazwyczaj proces zamykania ksiąg za miesiąc kończy się w ciągu 7–14 dni następnego miesiąca. Maksymalnym terminem jest jednak dzień złożenia wymaganych deklaracji podatkowych za dany miesiąc, np. 20. dzień następnego miesiąca (gdy trzeba obliczyć i wpłacić zaliczkę na CIT za poprzedni miesiąc). Dobrze jest wyznaczyć szczegółowy harmonogram prac na koniec miesiąca z podziałem zadań i terminów dla odpowiedzialnych osób.

PRZYKŁAD

Do 5. dnia zbierz wszystkie dokumenty i zaksięguj, do 10. dnia uzgodnij konta i dokonaj korekt, tak aby do 20. dnia sporządzić kalkulacje podatku (zaliczka CIT, PIT-4 itp.), a do 25. dnia przygotować i wysłać deklarację JPK_VAT. Po tych czynnościach księgi miesięczne można formalnie zamknąć i zablokować możliwość dalszych zapisów (co zapobiega przypadkowym zmianom po rozliczeniu podatków za dany miesiąc).

Zamykanie roku

Harmonogram prac rocznych jest rozłożony na wiele miesięcy i ściśle powiązany z przepisami. Kluczowe daty dla jednostek, których rok obrotowy kończy się 31 grudnia, wyglądają następująco:

- 31 grudnia – dzień bilansowy, na który przeprowadza się wycenę aktywów i pasywów oraz inwentaryzację (w praktyce inwentaryzację części składników można rozpocząć wcześniej, od 1 października, by zakończyć ją do 15 stycznia następnego roku).
- Do 26 marca – sporządzenie zestawienia obrotów i sald za cały rok obrotowy (trial balance), co wynika z przepisów ustawy o rachunkowości (uor). Jest to podstawa do wewnętrznej weryfikacji zgodności kont i przygotowania sprawozdania.
- Do 31 marca – w ciągu 3 miesięcy od dnia bilansowego należy wstępnie zamknąć księgi rachunkowe i sporządzić roczne sprawozdanie finansowe. Oznacza to, że do 31 marca następnego roku księgi powinny być zamknięte bilansowo, a sprawozda-

eprasa.pl 92fe8b52d2

nie finansowe (bilans, rachunek zysków i strat, informacja dodatkowa oraz, jeśli wymagane, rachunek przepływów pieniężnych i zmiany w kapitale) sporządzone i podpisane elektronicznie przez kierownika jednostki oraz osobę prowadzącą księgi.

- Kwiecień–czerwiec – jeśli sprawozdanie finansowe podlega badaniu przez biegłego rewidenta, należy przeprowadzić audyt do 30 czerwca (wybór audytora powinien nastąpić najpóźniej w IV kwartale roku obrotowego). Sprawozdanie finansowe wraz ze sprawozdaniem z działalności (jeśli wymagane) musi być udostępnione wspólnikom co najmniej 15 dni przed zgromadzeniem zatwierdzającym.
- Do 30 czerwca – termin na odbycie Zwyczajnego Zgromadzenia Wspólników/Akcjonariuszy i zatwierdzenie sprawozdania finansowego za poprzedni rok. Zatwierdzenie rocznego sprawozdania formalnie kończy rok obrotowy w spółce.
- Po zatwierdzeniu (często czerwiec–lipiec) – podział zysku lub pokrycie straty oraz ostateczne zamknięcie ksiąg. Ustawa wymaga, aby ostateczne zamknięcie ksiąg nastąpiło w ciągu 15 dni od zatwierdzenia sprawozdania. W praktyce oznacza to dokonanie księgowań wyniku finansowego (np. przeniesienie zysku lub straty na kapitał zgodnie z podjętą uchwałą) i zamknięcie możliwości dalszych zapisów za rok obrotowy. Do tego czasu (najpóźniej do 15 lipca, a wcześniej – jeżeli sprawozdanie finansowe zostało zatwierdzone przed 30 czerwca) należy również złożyć roczne sprawozdanie finansowe do KRS drogą elektroniczną, wraz z pozostałymi wymaganymi dokumentami.

Powyższy harmonogram pomaga zachować kontrolę nad terminami i obowiązkami. Podsumowując: I kwartał to czas intensywnych prac księgowych (inwentaryzacja, wyceny, sprawozdanie), II kwartał – audyt i zatwierdzenie wyników, natomiast w lipcu następuje finalizacja formalności (zamknięcie ksiąg, złożenie dokumentów do rejestrów).

Podział odpowiedzialności – księgowość vs zarząd

Kierownik jednostki (zarząd) – obowiązki i odpowiedzialność

Zgodnie z przepisami to kierownik jednostki (np. zarząd spółki) ponosi odpowiedzialność za prowadzenie rachunkowości jednostki i wykonywanie obowiązków przewidzianych ustawą o rachunkowości. Nawet jeśli księgi prowadzi biuro rachunkowe lub zatrudniony główny księgowy, zarząd nie zostaje zwolniony z odpowiedzialności za ich rzetelność.

Do kluczowych zadań zarządu należą m.in.:

- ustanowienie i aktualizacja polityki rachunkowości firmy,
- zapewnienie przeprowadzenia inwentaryzacji składników majątku we właściwych terminach (zarząd musi wydać polecenie jej przeprowadzenia – zaniedbanie tego obowiązku obciąża członków zarządu),

eprasa.pl 92fe8b52d2

- dopilnowanie, by sporządzono roczne sprawozdanie finansowe w przepisowym terminie i zgodnie z ustawą o rachunkowości.

Zarząd (wszyscy członkowie przy organie wieloosobowym) podpisuje sprawozdanie finansowe, biorąc formalnie odpowiedzialność za jego treść. Ponadto zarząd zwołuje zgromadzenie wspólników w celu zatwierdzenia sprawozdania i podejmuje decyzje co do podziału zysku lub pokrycia straty. W razie stwierdzenia nieprawidłowości (np. niezłożenia sprawozdania czy nierzetelnego prowadzenia ksiąg) członkom zarządu mogą grozić sankcje karne lub finansowe, dlatego tak istotne jest nadzorowanie przez nich procesu zamknięcia roku.

Dział księgowy (księgowa, główny księgowy) – obowiązki i rola

Choć odpowiedzialność prawna ciąży na kierownictwie, to dział finansowo-księgowy wykonuje większość prac związanych z zamknięciem okresów.

Do obowiązków księgowych należy bieżące ewidencjonowanie operacji i prowadzenie ksiąg, a następnie techniczne przeprowadzenie zamknięcia miesiąca/roku:

- uzgadnianie sald,
- księgowanie rezerw i rozliczeń międzyokresowych,
- dokonywanie przeksięgowań,
- przygotowanie deklaracji podatkowych oraz
- sporządzenie sprawozdań finansowych.

W praktyce to księgowość sporządza dokumenty sprawozdawcze, choć formalnie zarząd firmuje je swoim podpisem. Za proces zamknięcia roku odpowiada więc przede wszystkim dział księgowy, jednak z aktywnym udziałem zarządu i (jeśli dotyczy) rady nadzorczej. Innymi słowy, księgowi dbają o poprawność danych i raportów, a zarząd zapewnia niezbędne decyzje i zatwierdzenia. Dobra współpraca tych stron, np. konsultowanie przez księgowego kwestii wyceny rezerw z zarządem, terminowe dostarczanie dokumentów przez kierownictwo, jest warunkiem sprawnego i rzetelnego zamknięcia okresu.

Różnice między zamknięciem bilansowym a podatkowym

Zamknięcie bilansowe dotyczy ksiąg rachunkowych i sprawozdawczości finansowej, a zamknięcie podatkowe odnosi się do rozliczenia wyniku dla celów podatkowych (ustalenia podstawy opodatkowania i sporządzenia deklaracji podatkowej CIT/PIT). W praktyce, choć rok obrotowy i podatkowy często pokrywają się datami, wynik księgowy (bilansowy) zazwyczaj różni się od wyniku do opodatkowania, ponieważ prawo bilansowe i podatkowe kierują się odmiennymi zasadami i celami. Prawo bilansowe (ustawa o rachunkowości oraz standardy) nakazuje ujęcie wszystkich przychodów i kosztów danego okresu we-

eprasa.pl 92fe8b52d2

dług zasady memoriału i ostrożności, tak aby wynik finansowy rzetelnie odzwierciedlał sytuację ekonomiczną jednostki. Dlatego w księgach na koniec roku ujmuje się m.in. rezerwy i bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów na przyszłe, spodziewane wydatki dotyczące bieżącego roku (np. rezerwy na niewykorzystane urlopy, odprawy emerytalne, koszty gwarancji itp.), nawet jeśli nie zostały jeszcze faktycznie poniesione. Tworzenie takich rezerw obciąża wynik bilansowy bieżącego roku, zapobiegając jego zawyżeniu (dzięki temu sprawozdanie przedstawia ostrożnie skalkulowany zysk).

Natomiast prawo podatkowe (ustawy o CIT/PIT) ogranicza możliwość zaliczenia niektórych pozycji w koszty uzyskania przychodów bieżącego okresu. W szczególności wiele pozycji kosztowych o charakterze szacunkowym nie jest kosztem podatkowym do czasu ich faktycznego poniesienia.

PRZYKŁAD

Utworzone w księgach rezerwy i bierne RMK (np. na ekwiwalenty za urlop czy przyszłe świadczenia) trzeba wyłączyć z kosztów podatkowych przy obliczaniu CIT. Podobnie odpisy amortyzacyjne środków trwałych mogą się różnić, amortyzacja bilansowa bywa inna niż podatkowa wskutek odmiennych stawek lub metod dopuszczalnych przez prawo (celem bilansowym jest rzetelne rozłożenie kosztu w czasie, a celem podatkowym są często preferencje lub ograniczenia wpływające na wysokość bieżącego podatku).

PRZYKŁAD

Jeśli spółka przyjęła w księgach krótszy okres amortyzacji maszyny, niż wynika ze stawek podatkowych, to amortyzacja bilansowa będzie wyższa od podatkowej, a różnica (nadwyżka amortyzacji bilansowej) nie pomniejszy dochodu opodatkowanego w bieżącym roku. Powstanie tym samym różnica przejściowa, tj. koszt ujęty w wyniku rachunkowym, który zostanie rozpoznany podatkowo dopiero w przyszłych okresach (gdy dobiegnie końca amortyzacja podatkowa lub nastąpi sprzedaż środka).

W efekcie zamknięcie bilansowe polega na ujęciu wszystkich wymaganych zapisów korygujących wynik finansowy zgodnie z zasadami rachunkowości (np. rezerw, odpisów aktualizujących, wyceny aktywów po cenach rynkowych, naliczenia amortyzacji bilansowej itp.).

Zamknięcie podatkowe zaś polega na dokonaniu odpowiednich korekt wyniku księgowego przy sporządzaniu zeznania CIT/PIT, tj. eliminacji tych kosztów, które nie mogą być odliczone podatkowo, lub dodaniu przychodów opodatkowanych w innym okresie. Należy przygotować odrębną kalkulację podatkową wyniku, w której zostaną wykazane wszystkie różnice między wynikiem rachunkowym a podatkowym, np. różnice stałe typu koszty reprezentacji, które nigdy nie są podatkowe, oraz różnice przejściowe typu różnice amortyzacyjne czy rezerwy. Te drugie mogą powodować powstanie odroczonego podatku dochodowego w księgach.

eprasa.pl 92fe8b52d2

Zatem zamknięcie bilansowe dba o rzetelność sprawozdania finansowego, a zamknięcie podatkowe – o prawidłowe rozliczenie z fiskusem. Oba procesy są powiązane, ale rządzą się innymi regułami, stąd konieczne jest prowadzenie równoległych ewidencji lub kalkulacji, np. ewidencji środków trwałych dla celów bilansowych i podatkowych, w celu ustalenia obu wyników.

PRZYKŁAD

Spółka utworzyła na koniec roku rezerwę na niewykorzystane urlopy pracowników w kwocie 50 000 zł. Obniża to zysk brutto w sprawozdaniu finansowym o 50 000 zł (zgodnie z zasadą memoriału i ostrożności), ale w zeznaniu CIT ta kwota nie jest kosztem uzyskania przychodów za ten rok, trzeba ją dodać do dochodu podatkowego. W przyszłym roku, gdy faktycznie dojdzie do wypłaty ekwiwalentów za urlop i rozwiązania rezerwy, koszt stanie się podatkowy. Do tego czasu występuje różnica między zyskiem bilansowym a podatkowym.

Checklisty kontrolne

Poniżej przedstawiono praktyczne listy kontrolne (checklisty) wspomagające zamknięcie okresów. Zaleca się korzystanie z nich jako narzędzia weryfikującego, czy wszystkie niezbędne czynności zostały wykonane.

Checklista zamknięcia miesiąca

- **Zebranie i wprowadzenie dokumentów źródłowych**

Upewnij się, że masz komplet dokumentów za dany miesiąc, tj. faktury sprzedaży, faktury kosztowe, wyciągi bankowe, raporty kasowe, listy płac, dokumenty magazynowe itp. Sprawdź ich poprawność formalną i merytoryczną (daty, opisy, akceptacje) i zaksięguj je w systemie finansowo-księgowym. Jeśli jakieś dokumenty nie dotarły na czas, odnotuj to. Będzie można ująć je w następnym miesiącu (nie należy wstrzymywać całego zamknięcia, czekając na spóźnione faktury).

- **Uzgodnienie i rozliczenie kont**

Porównaj zapisy księgowe z dokumentami zewnętrznymi i ewidencjami pomocniczymi. Oznacza to m.in. uzgodnienie sald kont rozrachunkowych z kontrahentami (należności i zobowiązań) poprzez weryfikację sald i ewentualne potwierdzenia sald, sprawdzenie zgodności kont bankowych z wyciągami bankowymi, weryfikację salda kasy z raportami kasowymi, uzgodnienie kont magazynowych ze stanem magazynu itd. Celem jest wykrycie i wyjaśnienie wszelkich niespójności między księgami a dokumentami zewnętrznymi. W razie stwierdzenia różnic (np. nierozliczona płatność, różnica kursowa, błąd w fakturze) podejmij działania korygujące.

eprasa.pl 92fe8b52d2

- **Korekty i przeksięgowania**

Dokonaj niezbędnych korekt błędów wykrytych podczas uzgadniania kont oraz wykonaj przeksięgowania techniczne zamykające konta przejściowe. Upewnij się, że wszystkie koszty i przychody zostały ujęte w odpowiednich okresach, np. zaksięguj rozliczenia międzyokresowe kosztów, aby część dotycząca przyszłych miesięcy nie obciążała bieżącego wyniku. Sprawdź też poprawność ujęcia operacji zgodnie z polityką rachunkowości i strukturą planu kont – czy zastosowano właściwe konta syntetyczne i analityczne. Typowe przeksięgowania miesięczne to np. rozliczenie kont kosztów rodzajowych z kontami kosztów według funkcji (jeśli stosujesz układ kalkulacyjny) czy przeksięgowanie podatku VAT naliczonego/należnego na konto rozliczeniowe.

- **Sporządzenie deklaracji i raportów**

Przygotuj wszystkie wymagane za dany miesiąc deklaracje podatkowe, w szczególności deklarację VAT (JPK_V7M) do 25. dnia następnego miesiąca, oraz oblicz zaliczkę na podatek dochodowy (CIT-2/PIT) płatną do 20. dnia następnego miesiąca. Jeśli firma zatrudnia pracowników, sporządź i wyślij deklaracje ZUS (DRA, RCA itp.) do 15. dnia miesiąca za miesiąc poprzedni oraz przelej należne składki. Odnośnie do raportowania wewnętrznego – wygeneruj zestawienia finansowe za miesiąc, tj. rachunek zysków i strat, zestawienie obrotów i sald, raporty sprzedaży i kosztów, ewentualnie raporty na potrzeby zarządcze. Nie zapomnij o ewentualnych raportach statystycznych, np. do GUS, czy innych specyficznych dla Twojej firmy obowiązkach sprawozdawczych. Kompletny pakiet deklaracji i raportów kończy etap rozliczeniowy miesiąca.

- **Weryfikacja i zamknięcie okresu w systemie**

Przed zamknięciem miesiąca upewnij się, że wszystkie powyższe czynności zostały wykonane i sprawdzone. Główny księgowy lub osoba nadzorująca powinni zatwierdzić wyniki finansowe za miesiąc. Następnie zamknij okres w systemie FK, czyli zablokuj możliwość dalszych księgowań w zakończonym miesiącu. Taka blokada jest ważna dla zachowania integralności danych, zapobiega przypadkowemu wprowadzeniu spóźnionego dokumentu do już rozliczonego miesiąca, co mogłoby zaburzyć ciągłość rozliczeń. Po zamknięciu, jeśli jakiś dokument wpłynie spóźniony, zaksięguj go już na kolejny miesiąc (ewentualnie z odpowiednią datą dokumentu, ale datą księgowania w kolejnym miesiącu).

Checklista zamknięcia roku

- **Inwentaryzacja i potwierdzenie sald**

Przeprowadź spis z natury aktywów rzeczowych (gotówki, towarów, materiałów, produktów, środków trwałych itp.) na ostatni dzień roku. Uzyskaj potwierdzenia sald od kontrahentów dla należności i zobowiązań oraz potwierdzenia sald bankowych. Zweryfikuj także salda innych pozycji bilansowych, np. środki trwałe w budowie, aktywa finansowe, pożyczki, rezerwy, w drodze uzgodnienia z dokumentami i ewidencjami pomocniczymi. Celem inwentaryzacji jest ustalenie rzeczywistego stanu wszystkich składników majątku

eprasa.pl 92fe8b52d2

i porównanie go z zapisami ksiąg, aby wykryć ewentualne różnice. Różnice inwentaryzacyjne (nadwyżki i niedobory) należy rozliczyć przed zamknięciem ksiąg rachunkowych, ujmując je w księgach bieżącego roku w drodze odpowiednich korekt. Należy również sporządzić wymagane protokoły inwentaryzacji oraz zestawienia różnic.

- **Wycena bilansowa i korekty wartości**

Dokonaj wyceny wszystkich aktywów i pasywów na dzień bilansowy zgodnie z zasadą ostrożnej wyceny. Sprawdź, czy ujęto odpisy aktualizujące tam, gdzie wymagane, np.:
- odpisy na nieściągalne należności – przeanalizuj wiek i prawdopodobieństwo spłaty, stwórz odpisy na wątpliwe należności,
- odpisy z tytułu utraty wartości zapasów – przestarzałe towary, uszkodzony towar itp.,
- odpisy aktualizujące wartość środków trwałych – jeśli nastąpiło trwałe obniżenie ich wartości,
- poprawność naliczonej amortyzacji – czy wszystkie środki trwałe i wartości niematerialne mają za cały rok dokonane umorzenie zgodnie z planem amortyzacji,
- rezerwy i rozliczenia międzyokresowe – upewnij się, że utworzono rezerwy na wszystkie znane ryzyka i przyszłe zobowiązania dotyczące zakończonego roku, np. rezerwa na premię roczną, na koszty trwających postępowań sądowych, na podatek odroczony, na niewykorzystane urlopy, na potencjalne kary i odszkodowania itp. Jeżeli jakieś rezerwy były utworzone we wcześniejszych latach, zweryfikuj ich wysokość, czy nie wymagają rozwiązania lub zwiększenia.

Wszystkie te wyceny powinny zostać ujęte przed zamknięciem ksiąg, tak aby bilans końcowy odzwierciedlał realną wartość aktywów i zobowiązań zgodnie z ustawą o rachunkowości (zasada wiernego obrazu).

- **Uzgodnienie sald kont syntetycznych i analitycznych**

Co najmniej na dzień zamknięcia ksiąg sporządź pełne zestawienia sald wszystkich kont ksiąg pomocniczych (analitycznych) i porównaj je z saldami kont syntetycznych w księdze głównej. Każde konto zbiorcze (syntetyczne) powinno być poparte szczegółową ewidencją – upewnij się, że sumy kont pomocniczych dokładnie zgadzają się z kontem głównym, np. suma sald wszystkich kontrahentów = saldo konta 200 – rozrachunki z odbiorcami; suma pozycji magazynowych = saldo kont zapasów; rejestry VAT = konta VAT itp. Brak zgodności wskazuje na błąd, który należy znaleźć i skorygować przed zamknięciem roku. Sporządzenie zestawienia obrotów i sald za cały rok (trial balance) oraz jego sprawdzenie jest obowiązkowym elementem zamykania roku.

- **Przeksięgowanie kont wynikowych i ustalenie wyniku**

Po zaksięgowaniu wszystkich kosztów i przychodów zamknij konta wynikowe (przychodowe i kosztowe) poprzez przeksięgowanie ich sald na konto wyniku finansowego. W polskim planie kont oznacza to zwykle przeniesienie sald kont zespołu 4/5 i 7 na konto 860 – wynik finansowy. Tym samym wyliczony zostanie wynik netto za rok (zysk lub strata). Sprawdź poprawność tej operacji, po jej wykonaniu konta przychodów i kosztów

eprasa.pl 92fe8b52d2

powinny mieć saldo zero, co oznacza, że zostały „wyczyszczone" do wyniku. Zweryfikuj wynik finansowy netto, porównując np. z wyliczeniem w RZiS. Na tym etapie warto też obliczyć przewidywany podatek dochodowy za rok (CIT), zaliczkowo księgując podatek bieżący oraz podatek odroczony (jeśli występuje). Po tych księgowaniach sporządź wstępne sprawozdanie finansowe.

- **Sporządzenie rocznego sprawozdania finansowego**

Przygotuj kompletne sprawozdanie finansowe za rok obrotowy: bilans, rachunek zysków i strat, zestawienie zmian w kapitale własnym i rachunek przepływów pieniężnych (jeśli wymagane), a także informację dodatkową (wprowadzenie do sprawozdania + noty objaśniające). Sprawozdanie sporządza się elektronicznie, w strukturze logicznej (format XML). Upewnij się, że wszystkie części sprawozdania są zgodne, np. Kapitały własne w pasywach bilansu zgadzają się ze zmianami w sprawozdaniu zmian w kapitale własnym, dane z rachunku wyników są zgodne z wynikiem wykazanym w pasywach bilansu itd.

Podpisanie sprawozdania – zapewnij, aby najpóźniej do końca marca następnego roku obrotowego kierownik jednostki (zarząd) oraz osoba prowadząca księgi, np. główny księgowy, złożyli kwalifikowane podpisy elektroniczne lub podpisy zaufane na sprawozdaniu. W przypadku spółek, które muszą sporządzić także sprawozdanie z działalności za rok obrotowy (opisowe), przygotuj je równolegle; zarząd przedstawia w nim m.in. sytuację finansową i ważne wydarzenia roku.

- **Zgromadzenie wspólników i zatwierdzenie wyniku**

Przygotuj organizacyjnie zwyczajne zgromadzenie wspólników/akcjonariuszy (lub walne zgromadzenie) – zgodnie z Kodeksem spółek handlowych powinno się odbyć do 6 miesięcy od dnia bilansowego (czyli do końca czerwca). Upewnij się, że wspólnicy otrzymali kopie sprawozdania finansowego (oraz sprawozdania z działalności) z odpowiednim wyprzedzeniem, tj. min. 15 dni przed zgromadzeniem. Przygotuj projekty uchwał o zatwierdzeniu sprawozdania i podziale zysku (lub pokryciu straty). Po odbyciu zgromadzenia i podjęciu uchwał zaewidencjonuj skutki podjętych uchwał w księgach nowego roku, np. przeksięgowuj zysk netto na kapitał, zaksięguj rozrachunki z akcjonariuszami, tj. dywidendę, jeśli zadeklarowano wypłatę z zysku.

- **Ostateczne zamknięcie ksiąg i sprawozdawczość po zatwierdzeniu**

Nie później niż w ciągu 15 dni od zatwierdzenia sprawozdania dokonaj ostatecznego zamknięcia ksiąg rachunkowych za poprzedni rok. Jest to czynność techniczna w systemie – księgi zostają trwale zamknięte, co uniemożliwia dalsze zmiany zapisów, tzw. zamknięcie ostateczne, nieodwracalne. Równocześnie otwórz księgi nowego roku (zapewne automatycznie przez przeniesienie sald bilansowych).

Sporządź i wyślij zgłoszenia sprawozdawcze, tj. złożenie sprawozdania finansowego do KRS (jeśli spółka podlega wpisowi do rejestru) musi nastąpić w ciągu 15 dni od zatwierdzenia, nie później niż do 15 lipca. Sprawozdanie przesyła się przez system e-KRS wraz

eprasa.pl 92fe8b52d2

z podpisanymi uchwałami o zatwierdzeniu i podziale wyniku. Jeśli z jakiegoś powodu sprawozdanie nie zostanie zatwierdzone do 30 czerwca, i tak trzeba je złożyć do KRS do 15 lipca jako „niezatwierdzone", a po zatwierdzeniu złożyć ponownie uchwałę zatwierdzającą. Dodatkowo, jeśli jednostka nie jest wpisana do KRS (np. niektóre organizacje), należy złożyć sprawozdanie do publikacji w Monitorze Sądowym i Gospodarczym w ciągu 15 dni od zatwierdzenia. Pamiętaj też o ewentualnych deklaracjach rocznych CIT/PIT.

Checklista weryfikacji sald i kont

- **Bilans prób i zgodność ksiąg głównych**

Zweryfikuj, czy zestawienie obrotów i sald (trial balance) jest formalnie poprawne – sumy obrotów Wn i Ma są równe, a suma aktywów w bilansie równa się sumie pasywów (bilansuje się). Niezbilansowanie wskazuje na poważny błąd księgowy (np. pominięty zapis, nierówne storno) – trzeba go odnaleźć i poprawić przed zamknięciem.

- **Zgodność kont syntetycznych i analitycznych**

Sprawdź, czy dla wszystkich istotnych pozycji istnieje zgodność między kontami syntetycznymi (zbiorczymi) a ich ewidencją analityczną.

Błąd niespójności – często pojawia się, gdy np. księgi pomocnicze (kartoteki) nie zostały w pełni zaksięgowane do głównej księgi.

Przykłady kontroli:

- sumy wszystkich otwartych pozycji należności od klientów = saldo konta 201 Rozrachunki z odbiorcami
- sumy wszystkich pozycji zobowiązań = saldo konta 202 Rozrachunki z dostawcami
- sumy według inwentarza magazynowego = saldo kont towarów/materiałów
- ewidencja środków trwałych (wartości brutto i umorzenie) = odpowiednie konta 0XX i 07X w księdze głównej, itd.

Brak pełnej weryfikacji sald kont księgowych, tj. niedopilnowanie uzgodnień analityki z syntetyką jest częstym błędem – należy wprowadzić zasadę comiesięcznej kontroli zgodności i dokumentować każdą rozbieżność.

- **Rekonsyliacje z dokumentami zewnętrznymi**

Upewnij się, że salda na kontach mają potwierdzenie w zewnętrznych dokumentach lub wiarygodnych źródłach, tj.:

- dla rachunków bankowych – ostatni wyciąg bankowy roku powinien mieć saldo zgodne z kontem księgowym banku (jeśli nie, znajdź przyczynę – np. czek w obiegu, przelew w drodze),
- dla gotówki – protokół z przeliczenia kasy (inwentaryzacja) powinien zgadzać się z saldem konta kasy,

eprasa.pl 92fe8b52d2

- dla należności – porównaj salda z odpowiedziami na prośby o potwierdzenie sald od największych dłużników,
- dla pozostałych należności zrób wewnętrzną analizę (wiekowanie, status windykacji),
- dla zobowiązań – potwierdzenia od głównych dostawców lub uzgodnienie sald według ich wezwań/rozliczeń.

Niezgodności (jeśli kontrahenci podają inne saldo niż w księgach rachunkowych) muszą być wyjaśnione – być może wystąpił błąd po stronie firmy lub u kontrahenta (w obu przypadkach należy to wyjaśnić i ewentualnie skorygować zapis albo zareklamować fakturę).

■ Weryfikacja kont rozliczeniowych i pośrednich

Skontroluj konta, które służą jako przejściowe, np. rozliczenie zakupu, rozliczenie kosztów (jeśli stosujesz konto 490), rozliczenia międzyokresowe czynne i bierne – czy pozostają na nich tylko poprawne salda dotyczące przyszłych okresów, a nic, co dotyczy zamkniętego roku, nie zostało tam omyłkowo. Sprawdź konta techniczne VAT (VAT naliczony/należny). Na dzień bilansowy saldo netto VAT powinno odpowiadać kwocie do zwrotu lub do zapłaty z deklaracji za ostatni okres.

■ Niezamknięte konta kosztowe/przychodowe

Upewnij się, że po dokonaniu przeksięgowań wynikowych żadne konto przychodów ani kosztów nie ma salda – wszystkie powinny być wyzerowane na koniec roku (ich salda składają się na wynik finansowy przeniesiony na konto 86/Profit and Loss). To prosta, ale kluczowa kontrola – niezamknięte konta kosztowe świadczą o pominięciu etapu ustalenia wyniku finansowego. Jeśli wykryjesz saldo na jakimś koncie zespołów 4, 5, 7, to przeanalizuj, czy powinno zostać przeniesione na wynik (i dlaczego nie zostało). Być może brakuje jakiegoś przeksięgowania rocznego.

■ Sprawdzenie poprawności rezerw i RMK

Przeanalizuj konto rezerw, np. 840 – Rezerwy i RMK bierne (konto zespołu 6), czy wykazuje saldo, które jest zasadne na koniec roku. Upewnij się, że utworzone rezerwy odpowiadają dokumentacji i kalkulacjom, np. rezerwa na nagrody jubileuszowe – czy jest aktuariusz, rezerwa na sprawy sądowe – czy jest opinia prawna co do kwoty, rezerwa na urlopy – czy policzono niewykorzystane dni × średnie wynagrodzenie.

Błędy w naliczeniu rezerw mogą polegać na ich niedoszacowaniu lub przeszacowaniu, dlatego warto je zweryfikować z perspektywą kolejnych zdarzeń. Jeśli firma tworzy czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów, RMK czynne, np. ubezpieczenia, abonamenty, sprawdź, czy prawidłowa część pozostała na następny rok, a część należna za stary rok została odniesiona w koszty. Dobrą praktyką jest sporządzenie szczegółowej specyfikacji wszystkich rezerw i RMK na koniec roku, co ułatwia kontrolę i jest wymagane przez audytorów.

■ Ocena aktywów pod kątem utraty wartości

Zwróć uwagę na pozycje aktywów, które mogą wymagać odpisów aktualizujących.

eprasa.pl 92fe8b52d2

Przykłady:
- należności trudno ściągalne – czy została utworzona na nie aktualizacja – brak odpisu aktualizującego należności nieściągalne to częsty błąd (pozostawianie ich bez analizy zawyża aktywa),
- zapasy – czy towary zalegające od dawna albo uszkodzone zostały przecenione do realnej wartości netto,
- środki trwałe – czy któreś nie utraciły trwale wartości, np. z powodu zniszczenia lub zaprzestania użytkowania. Jeżeli tak, rozważ dokonanie odpisu z tytułu utraty wartości.

Te czynności zwykle wykonuje się podczas zamknięcia roku, aby bilans był rzetelny.

- **Kontrola zgodności z deklaracjami podatkowymi**

Porównaj dane w księgach z zewnętrznymi deklaracjami i zeznaniami.

Przykłady:
- sumaryczna wartość sprzedaży i zakupów według rejestrów VAT za cały rok powinna zgadzać się z sumą danych z comiesięcznych deklaracji JPK_VAT i ewentualnie z roczną informacją VAT UE (jeśli dotyczy);
- podatek dochodowy – zsumuj zapłacone zaliczki CIT/PIT za rok i sprawdź, czy zgadzają się z ostatecznym wyliczeniem podatku w zeznaniu rocznym (CIT-8/PIT-36). Różnice mogą wynikać z zaokrągleń lub zmiany formy opodatkowania. Zweryfikuj, czy konto księgowe podatku dochodowego (jeśli jest prowadzone) odpowiada faktycznej należności podatkowej;
- składki ZUS – saldo konta zobowiązań wobec ZUS na koniec roku powinno odpowiadać kwocie składek za grudzień (ewentualnie za listopad, jeśli wynagrodzenia są wypłacane w następnym miesiącu) opłaconych w styczniu/lutym (jeśli coś się nie zgadza – możliwe zaległości lub nadpłaty, wymagające wyjaśnienia);
- płace i podatki pracownicze – sprawdź, czy konta dotyczące listy płac (wynagrodzenia do wypłaty, rezerwy na urlopy, PIT-4 do urzędu skarbowego) są właściwie rozliczone, np. konto wynagrodzeń naliczonych, a niewypłaconych, odpowiada liście płac grudniowej, konto podatku PIT-4 odpowiada kwocie do zapłaty w styczniu itd.

- **Dokumentacja sald**

Na koniec prac przygotuj zestawienia i wydruki potwierdzające salda wszystkich istotnych kont.

Dla każdego konta bilansowego powinna istnieć dokumentacja uzgadniająca, np.:
- dla środków trwałych – tabela ruchu środków trwałych za rok (zakupy, amortyzacja, likwidacje),
- dla należności – lista otwartych pozycji z podziałem na kontrahentów i ewentualnymi odpisami,
- dla kapitałów – zestawienie zmian itp.

Taka dokumentacja będzie potrzebna do analizy bilansu oraz ewentualnego audytu.

eprasa.pl 92fe8b52d2

Checklista obowiązków sprawozdawczych

- **Miesięczne/kwartalne deklaracje podatkowe**

Terminowo składaj i wysyłaj wszelkie okresowe deklaracje, tj.:

– VAT – plik JPK_V7M (ew. JPK_V7K) do 25. dnia miesiąca za miesiąc (kwartał) poprzedni – nawet gdy w danym okresie nie było sprzedaży, należy złożyć zerową deklarację,

– zaliczki na CIT/PIT – jeśli Twoja firma wpłaca miesięczne zaliczki na podatek dochodowy, dokonaj wpłaty do 20. dnia kolejnego miesiąca (analogicznie zaliczka kwartalna – do 20. dnia po kwartale),

– zaliczki od wynagrodzeń (PIT-4) – do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu wypłaty pensji należy wpłacić do US zaliczkę na podatek dochodowy pracowników,

– składki ZUS – do 15. dnia miesiąca złóż deklarację rozliczeniową DRA i zapłać składki za poprzedni miesiąc (jeśli płatnik jest osobą prawną; dla osób fizycznych prowadzących działalność termin jest 10. dnia).

Pamiętaj o ewentualnych innych daninach specyficznych dla działalności, np. podatek akcyzowy, podatek od nieruchomości – według odrębnych kalendarzy.

- **Roczne zeznania podatkowe**

Przygotuj i złóż roczne deklaracje podatkowe we właściwych terminach:

– dla podatników CIT (spółki z o.o., SA itp.) zeznanie CIT-8 należy złożyć (elektronicznie) i podatek roczny zapłacić do 31 marca roku następnego (przy roku podatkowym równym kalendarzowemu) – chyba że przepisy danego roku przewidują wydłużony termin;

– dla podatników PIT prowadzących księgi, np. JDG na pełnej rachunkowości, termin złożenia zeznania (PIT-36 lub PIT-36L) i zapłaty podatku upływa 30 kwietnia. Jeśli jednostka osiągała dochody z zagranicy, upewnij się, że uwzględniono je w zeznaniu rocznym i zastosowano właściwe metody unikania podwójnego opodatkowania. Po sporządzeniu zeznania rocznego warto porównać go z wynikiem finansowym. Różnice powinny wynikać wyłącznie z opisanych wyżej różnic bilansowo-podatkowych.

- **Sprawozdawczość finansowa**

Dopełnij wszystkich obowiązków związanych z rocznym sprawozdaniem finansowym:

– sporządzenie sprawozdania (wraz z ewentualnym sprawozdaniem z działalności) – do końca marca,

– badanie przez biegłego rewidenta (jeśli obowiązkowe) – do 30 czerwca, pamiętaj o wyborze audytora najpóźniej przed rozpoczęciem inwentaryzacji w IV kwartale,

– zatwierdzenie sprawozdania – do 30 czerwca (zgromadzenie wspólników),

– złożenie sprawozdania do KRS – w ciągu 15 dni od zatwierdzenia, nie później niż do 15 lipca (jeśli sprawozdanie niezatwierdzone – również do 15 lipca należy je złożyć, a następnie po zatwierdzeniu złożyć jeszcze raz sam dokument potwierdzający zatwierdzenie),

eprasa.pl 92fe8b52d2

– ogłoszenie sprawozdania – jeśli firma nie podlega wpisowi do KRS, złóż sprawozdanie do Monitora Sądowego i Gospodarczego w tym samym terminie,
– przekazanie sprawozdania do KAS/GUS – obecnie spółki składające sprawozdanie do KRS nie muszą osobno wysyłać go do urzędu skarbowego – KRS automatycznie udostępnia je administracji skarbowej. Jednak jednostki nieobjęte KRS, np. osoby fizyczne, spółki cywilne prowadzące pełne księgi, mają obowiązek przekazać e-sprawozdanie do Szefa KAS, np. poprzez aplikację e-Sprawozdania, do końca kwietnia. Dodatkowo niektóre podmioty składają sprawozdania finansowe również do GUS, np. spółki zobligowane do sprawozdań statystycznych F-01. Sprawdź, czy Twoją firmę dotyczą takie obowiązki, jeśli tak, dotrzymaj terminów określonych w komunikatach GUS.

■ Inne obowiązki roczne przedsiębiorcy

Wraz z zamknięciem roku pojawiają się dodatkowe zadania administracyjne, tj.:

– do 31 stycznia wyślij pracownikom i urzędowi skarbowemu informacje PIT-11 o dochodach i pobranych zaliczkach za poprzedni rok,
– zbiorczą deklarację roczną o zaliczkach pracowniczych PIT-4R oraz o zryczałtowanym podatku PIT-8AR również złóż do końca stycznia,
– jeśli firma przekracza progi zatrudnienia, pamiętaj o rocznym zgłoszeniu ZUS IWA (do 31 stycznia) dotyczącym wypadkowości,
– firmy objęte przepisami o odpadach składają do końca marca sprawozdania BDO,
– sprawdź też inne branżowe sprawozdania, np. sprawozdania do Narodowego Banku Polskiego w przypadku obrotu zagranicznego, jeśli wymagane.

■ Terminarz wewnętrzny

Dobrą praktyką jest stworzenie wewnętrznego kalendarza obowiązków sprawozdawczych, tj. listy wszystkich deklaracji i sprawozdań (podatkowych, ZUS, statystycznych, innych) wraz z terminami miesięcznymi, kwartalnymi i rocznymi. Dzięki temu żadna ważna data nie zostanie przeoczona. Przykładowo:

– do 10./15. każdego miesiąca – ZUS,
– do 20. każdego miesiąca – zaliczka CIT/PIT, podatek od wynagrodzeń,
– do 25. każdego miesiąca – JPK_VAT,
– styczeń – PIT-4R, PIT-11, IWA,
– luty – np. sprawozdanie GUS roczne (jeśli obowiązkowe),
– marzec – CIT-8, sprawozdanie finansowe,
– kwiecień – ewentualne sprawozdanie do US (PIT),
– czerwiec – zatwierdzenie SF,
– lipiec – złożenie SF do KRS, itp.

Taki harmonogram ułatwi planowanie pracy i dotrzymywanie terminów.

eprasa.pl 92fe8b52d2

Najczęstsze błędy przy zamknięciu i sposoby ich wykrywania

Proces zamknięcia ksiąg jest złożony, stąd pewne błędy powtarzają się w praktyce wielu firm. Poniżej opisano najczęstsze z nich oraz wskazano, jak można je zidentyfikować i skorygować, zanim spowodują poważniejsze skutki.

- **Preferowanie aspektów podatkowych nad bilansowymi**

Częstym błędem jest marginalizowanie sprawozdawczości finansowej, księgi rachunkowe prowadzi się głównie „pod podatki", zaniedbując wymogi ustawy o rachunkowości. Objawia się to np. niedokonywaniem wymaganych odpisów aktualizujących lub rezerw, jeśli nie są one wymagane przez prawo podatkowe, bądź celowym zaniżaniem amortyzacji, by zgodziła się z podatkową. Skutkiem bywa zniekształcony obraz finansowy firmy.

Wykrywanie – należy uświadomić sobie i zarządowi, że sprawozdanie finansowe rządzi się własnymi prawami. Regularny audyt lub przegląd ksiąg pod kątem zgodności z ustawą o rachunkowości pomaga wychwycić takie zaniedbania. Jeśli np. firma wykazuje wysokie zyski, a nie tworzy żadnych rezerw ani odpisów, jest to sygnał alarmowy. Należy zweryfikować, czy nie pominięto żadnego wymogu bilansowego. Za uporczywe ignorowanie standardów rachunkowości grożą sankcje (choć rzadko egzekwowane), co jest dodatkową motywacją do korekt.

- **Brak pełnej weryfikacji sald kont (niespójności między kontami)**

Jak wspomniano, zdarzają się niezgodności między kontami syntetycznymi a analitycznymi lub między księgą główną a dokumentami.

Przykłady

Saldo konta rozrachunków z dostawcami nie pokrywa się z sumą otwartych pozycji w rozrachunkach, co oznacza, że jakieś księgowanie ominęło ewidencję analityczną lub odwrotnie.

Innym przykładem jest saldo konta towarów niezgodne ze stanem magazynowym czy saldo konta kasa nieskorygowane o protokół kasowy.

Wykrywanie – kluczem jest systematyczne uzgadnianie kont, najlepiej comiesięczne. Jeśli nie było to robione na bieżąco, koniecznie przeprowadź szczegółowe uzgodnienia na koniec roku. Sporządź zestawienie sald wszystkich kont pomocniczych i porównaj z kontami głównymi. Każda różnica wskazuje miejsce potencjalnego błędu. Na tym etapie trzeba prześledzić księgowania i znaleźć brakujące lub zdublowane zapisy. Poza tym korzystaj z potwierdzeń sald od kontrahentów. Brak zgodności sald z kontrahentem często ujawnia np. niezaksięgowaną fakturę lub płatność.

- **Niezamknięte konta kosztowe lub przychodowe**

Jest to błąd wynikający z pominięcia księgowań wyniku finansowego. Objawia się tym, że po zamknięciu roku w bilansie wykazywane są salda na kontach kosztów lub przy-

eprasa.pl 92fe8b52d2

chodów (które powinny być przecież zerowane do wyniku). Konsekwencją może być zaniżenie lub zawyżenie kapitału własnego i błędny bilans otwarcia nowego roku.

Wykrywanie – ten błąd łatwo wyłapać przeglądając zestawienie sald. Jeżeli jakiekolwiek konto z grupy 4, 5, 7 (koszty) lub konta przychodów (7, 8) mają saldo różne od 0 na 31 grudnia, to znaczy, że proces zamknięcia wyniku został przeprowadzony nieprawidłowo. Należy wtedy upewnić się, czy wszystkie księgowania okresu zostały ujęte w wyniku. Czasem np. pomija się w przeksięgowaniu konta pozostałych kosztów/przychodów operacyjnych lub konta podatkowe. Rozwiązaniem jest dokonanie odpowiednich przeksięgowań korygujących jeszcze przed ostatecznym zamknięciem ksiąg.

- **Błędy w naliczeniu rezerw i RMK**

Niektóre firmy tworzą rezerwy „na oko" lub nie tworzą ich wcale, choć powinny. Błąd może polegać na tym, że np. zaniżono rezerwę na niewykorzystane urlopy (przez co zysk jest zawyżony) albo utworzono rezerwę na koszty, które faktycznie nie dotyczą jeszcze tego roku (przez co zysk jest zaniżony). Również nieprawidłowe ustalenie rozliczeń międzyokresowych (czynnych i biernych) powoduje przesunięcie kosztów/przychodów między okresami.

Wykrywanie – przeprowadź przegląd wszystkich typowych pozycji wymagających rezerw. Posłuż się listą: urlopy, bonusy pracownicze, trwające spory prawne, potencjalne kary umowne, zobowiązania gwarancyjne, odroczony podatek itd. Zweryfikuj, czy dla każdej z tych kategorii zawiązano rezerwę, a jeśli nie, to czy jest to uzasadnione (np. brak danych lub niematerialna kwota). Jeżeli rezerwa jest, sprawdź dokumentację jej wyliczenia. Błąd wykryjesz, np. gdy rezerwa na urlopy jest rażąco mała w porównaniu z niewykorzystanymi dniami urlopu. Jest to sygnał, że algorytm liczenia mógł być zły. Innym sygnałem jest brak rezerwy tam, gdzie w poprzednich latach zawsze była – może ktoś o niej zapomniał.

W przypadku RMK czynnych – zbadaj duże salda i upewnij się, że odpowiadają opłaconym z góry wydatkom za przyszłe okresy (np. polisa na kolejny rok).

W przypadku RMK biernych – sprawdź, czy każde istotne kosztowe zdarzenie grudnia, które nastąpiło po dacie bilansowej (np. faktura styczniowa za usługi grudniowe), zostało ujęte jako RMK. Porównaj również dane z poprzednich lat. Jeżeli np. rok temu rezerwy wynosiły 5% sumy kosztów, a w tym roku 0%, to może oznaczać pominięcie czegoś.

- **Księgowanie dokumentów w niewłaściwym okresie**

To klasyczny problem z zasadą memoriału. Błąd polega na ujmowaniu w księgach roku bieżącego dokumentów, które dotyczą poprzedniego roku obrotowego, bez odpowiednich korekt okresu.

PRZYKŁAD

Faktura kosztowa z grudnia 2025 r. została zaksięgowana dopiero w styczniu 2026 r. i pozostawiona w kosztach roku 2026 – zamiast ujęcia jej (przynajmniej częściowo) w roku 2025.

eprasa.pl 92fe8b52d2

Skutek: zaniżenie kosztów (a zawyżenie zysku) w 2025 r. i odwrotnie w 2026 r. Wykrywanie – przeanalizuj uważnie dokumenty wystawione na przełomie roku, szczególnie te, które przyszły w styczniu, a dotyczą poprzedniego roku (rachunki za media, usługi stałe, faktury z końca grudnia dostarczone po nowym roku itp.). Sprawdź daty wykonania usługi/dostawy – jeśli to grudzień, to koszt/przychód powinien być przypisany do grudnia. Jeżeli znajdziesz takie przypadki, upewnij się, że ujęto je poprzez konta rozliczeń międzyokresowych na 31 grudnia. Jeśli nie – to błąd do korekty. Dobrą praktyką jest prowadzenie rejestru dokumentów pozabilansowych po zamknięciu roku, aby żadna faktura „spóźniona" nie umknęła uwadze i została ujęta we właściwym okresie (czy to przez korektę, czy odpowiednie RMK).

- **Braki lub błędy w dokumentacji i formalnościach**

Niekiedy pośpiech w zamykaniu miesiąca/roku sprawia, że pomijane są wymogi formalne.

Przykłady

Brak podpisów pod dokumentami, np. dowody PK bez podpisu osoby odpowiedzialnej, brak dekretacji na dowodach, niekompletne opisy operacji gospodarczych, niepoprawna numeracja dowodów księgowych itp. Choć nie zawsze wpływa to na liczby, stanowi naruszenie przepisów i może skutkować uznaniem ksiąg za niewiarygodne.

Wykrywanie – wprowadź wewnętrzną checklistę kontroli dokumentów, np. przed zamknięciem roku przejrzyj losowo próbkę dokumentów pod kątem tych elementów (czy każdy dowód ma datę, podpis, opis, zadekretowanie). Duża liczba usterek formalnych powinna skłonić do dodatkowych szkoleń personelu i lepszej kontroli wewnętrznej w przyszłości.

- **Niewłaściwa organizacja danych i brak backupów**

W dzisiejszych czasach część błędów wynika z problemów technologicznych, np. zagubione pliki, utrata danych finansowych z powodu braku kopii zapasowej, niewłaściwe korzystanie z oprogramowania.

Wykrywanie – upewnij się, że system księgowy jest poprawnie wykorzystywany. Sprawdź logi błędów systemu, zweryfikuj, czy wykonywane są regularne kopie zapasowe bazy danych i czy można je odtworzyć. Jeśli księgowość prowadzona jest w arkuszach, zwróć uwagę na błędy formuł lub zakresów. Pomocna może być recenzja arkusza przez niezależną osobę. Nieprzewidziane błędy techniczne często wychodzą na jaw dopiero przy audycie lub zmianie personelu, dlatego prewencja jest kluczowa.

Podsumowując, najskuteczniejszą metodą wykrywania błędów jest wielostopniowa kontrola, tj.:

– bieżąca (miesięczna) kontrola sald,
– końcowa weryfikacja podczas zamknięcia roku oraz
– niezależny przegląd, np. przez inną osobę z zespołu lub audytora – wielu poważnych błędów można uniknąć, jeżeli na etapie zamykania ksiąg wnikliwie przeanalizujemy

eprasa.pl 92fe8b52d2

otrzymane dane finansowe, zamiast traktować zamknięcie wyłącznie jako przykry obowiązek.

Praktyczne porady usprawniające zamknięcie

Proces zamknięcia bywa stresujący, ale istnieje szereg dobrych praktyk i narzędzi, które mogą go uczynić bardziej efektywnym i mniej podatnym na błędy:

- **Wykorzystaj możliwości systemów finansowo-księgowych (ERP)**

Nowoczesne oprogramowanie potrafi znacząco przyspieszyć i uporządkować zamknięcie. Wiele firm korzysta z systemów ERP do zarządzania danymi finansowymi, które zapewniają m.in. integrację modułów (sprzedaż, magazyn, środki trwałe, kasa/bank), automatyczne księgowania okresowe i bogaty zestaw raportów.

Warto poznać funkcje swojego systemu, np.:

- blokowanie okresów – zamykaj miesiące w systemie po rozliczeniu, by uniknąć księgowań wstecz,
- schematy księgowań cyklicznych – ustaw amortyzację, rezerwy, odsetki jako automatyczne księgowania co miesiąc,
- reguły weryfikacyjne – część systemów może sygnalizować, że np. suma kont pomocniczych nie zgadza się z syntetyką lub że jakieś konto ma nietypowe saldo,
- skonfiguruj plan kont tak, by wspierał sprawozdawczość, np. osobne konta dla kluczowych pozycji – ułatwi to później sporządzenie not do sprawozdania,
- zadbaj też o bezpieczeństwo danych – regularne kopie zapasowe i kontrole dostępu (uprawnień) w programie FK.

- **Stosuj wewnętrzne harmonogramy i checklisty**

Planowanie to podstawa. Tak jak opisano w harmonogramach powyżej, rozpisz sobie (i zespołowi) szczegółowy kalendarz zamknięcia – zarówno miesięcznego, jak i rocznego.

Ustal wewnętrzne terminy wcześniejsze niż oficjalne, np. jeśli deklaracja VAT musi być wysłana do 25. dnia miesiąca, załóż wewnętrzny termin przygotowania do 20. dnia miesiąca, co da margines na korekty i ewentualne nieprzewidziane opóźnienia. Dla zadań rocznych – rozpisz je na osi czasu:

- inwentaryzacja – np. październik–grudzień, różne etapy,
- wyceny i rezerwy – styczeń,
- zamknięcie wstępne – do połowy lutego,
- sporządzenie sprawozdania – luty–marzec,
- audyt – kwiecień–maj,
- WZ i KRS – czerwiec–lipiec.

Do każdego zadania przypisz odpowiedzialną osobę z zespołu – to zwiększa motywację i jasność, kto za co odpowiada. Pomocne mogą być proste narzędzia: nawet arkusz

eprasa.pl 92fe8b52d2

Excel czy Google Sheet z listą zadań, terminami i kolumną „zrobiono?" potrafi narzucić dyscyplinę pracy. Niektórzy korzystają też z dedykowanych aplikacji do zarządzania zadaniami w księgowości (task managerów). Wybór zależy od skali działalności. Najważniejsze, by monitorować postęp, np. na cotygodniowych odprawach sprawdzać, czy wszystko idzie zgodnie z planem i gdzie potrzeba wsparcia.

- **Automatyzacja powtarzalnych czynności**

Zidentyfikuj obszary, w których praca manualna zajmuje najwięcej czasu lub jest najbardziej podatna na pomyłki, i poszukaj możliwości automatyzacji.

Przykłady:

- Import wyciągów bankowych i automatyczne księgowanie wyciągów.
- Wiele systemów ma moduły do automatycznego uzgadniania płatności z fakturami, co oszczędza czas przy zamknięciu.
- Wykorzystanie OCR do wczytywania faktur kosztowych ogranicza błędy przy wprowadzaniu i przyspiesza pracę.
- Tworzenie wzorców księgowań (żeby co miesiąc nie wprowadzać ręcznie tych samych księgowań).
- Można również stosować proste makra w arkuszach kalkulacyjnych do przygotowania raportów kontrolnych. Przykładowo możesz mieć arkusz, który z bazy danych pobiera salda i automatycznie sprawdza, czy np. saldo konta VAT zgadza się z sumą rejestrów – takie narzędzie od razu pokaże odchylenia.
- Automatyzacja może też objąć przypomnienia o terminach, np. kalendarz współdzielony z alertami o zbliżających się deadlinach podatkowych dla całego zespołu.

- **Angażuj zarząd i komunikuj potrzeby**

Zamknięcie roku to nie tylko sprawa działu księgowości. Upewnij się, że zarząd rozumie wagę tego procesu. Regularnie powiadamiaj kierownictwo o tym, jakie informacje/dokumenty od nich są potrzebne i na kiedy, np. potwierdzenie stanu magazynu, decyzje co do odpisów aktualizujących, zatwierdzenie polityki rachunkowości, plan kont, które mogą wymagać aktualizacji itp.

Dobre praktyki to np. spotkanie podsumowujące III kwartał z zarządem, gdzie księgowość sygnalizuje: „zbliża się zamknięcie roku, będziemy potrzebować XYZ, prosimy o zarezerwowanie czasu na podpisy/ustalenia w marcu". Zarząd świadomy wymogów chętniej dostarczy wszystko na czas. Warto również przedstawiać zarządowi wstępne wyniki i ewentualne propozycje korekt jeszcze przed ostatecznym zamknięciem, by nie było niespodzianek na ostatnią chwilę. Zaangażowanie zarządu przekłada się na większą rzetelność sprawozdawczości.

- **Staranny obieg dokumentów i porządek w archiwum**

Uporządkowana dokumentacja to zarówno wymóg prawny, jak i ogromna pomoc w zamknięciu oraz audycie. Wprowadź zasadę bieżącego archiwizowania dokumentów księ-

eprasa.pl 92fe8b52d2

gowych według numerów lub miesięcy i trzymaj się jej. Unikaj zaległości w księgowaniu. Dokumenty z danego miesiąca postaraj się zaksięgować przed rozpoczęciem kolejnego zamknięcia. Jeśli jakieś dokumenty czekają na wyjaśnienie, trzymaj je na osobnej liście kontrolnej i domknij te sprawy przed końcem roku. Przed audytem finansowym przejrzyj segregatory (jeśli posiadasz dokumenty w formie papierowej), tj. ułóż dokumenty chronologicznie, sprawdź kompletność, czy np. wszystkie faktury sprzedaży mają kopie w archiwum, czy są wszystkie noty księgowe. Porządek znacząco skraca czas audytu i robi dobre wrażenie. Audytorzy rozumieją, że drobne błędy mogą się zdarzyć. Ważne jednak, by były zidentyfikowane i opisane. Dlatego warto mieć listę ewentualnych korekt czy niejasności i od razu komunikować je audytorowi, co pokazuje, że mamy nad nimi kontrolę.

- **Przygotowanie do audytu z wyprzedzeniem**

Jeżeli firma podlega badaniu sprawozdania przez biegłego rewidenta, warto wcześniej przygotować dokumentację dla audytora. Wiele firm tworzy tzw. pakiet dla audytu już w momencie zamknięcia ksiąg.

Taki pakiet obejmuje m.in.:

- komplet wydruków księgowych (zestawienie obrotów i sald, dzienniki cząstkowe, księga główna,
- sprawozdanie finansowe z notami,
- wszystkie specyfikacje kont, np. rozrachunków, rezerw, środków trwałych,
- potwierdzenia sald od kontrahentów i banków,
- protokoły inwentaryzacji i wyceny zapasów oraz
- kopie (skany) kluczowych deklaracji podatkowych (CIT-8, VAT, ZUS).

Przygotowanie takich dokumentów może zająć sporo czasu, dlatego nie zostawiaj tego na ostatnią chwilę. Dobrą praktyką jest zrobić to na około miesiąc przed planowanym audytem, aby mieć czas na wewnętrzną weryfikację danych. Jeżeli audytor wcześniej przesyła listę wymaganych dokumentów lub pytania, odpowiedz na nie możliwie przed jego wizytą – to skróci czas badania. Zorganizuj również zespół na czas audytu, wyznacz osoby kontaktowe dla audytora, np. kto odpowiada za sprzedaż, kto za środki trwałe. Zaplanuj harmonogram udostępniania dokumentów i ewentualnych prac dodatkowych. Audytor może poprosić o korekty lub wyjaśnienia – lepiej mieć czas na ich wykonanie. Dzięki dobremu przygotowaniu audyt przebiegnie sprawniej i bez stresu, a Ty zyskasz pewność, że sprawozdanie jest rzetelne.

- **Analiza i wyciąganie wniosków**

Po zakończeniu procesu zamknięcia (zwłaszcza rocznego) warto podsumować go na użytek wewnętrzny. Sporządź listę napotkanych trudności oraz błędów, które trzeba było poprawiać – to cenna lekcja na przyszłość. Na przykład jeśli:

eprasa.pl 92fe8b52d2

– okazało się, że co roku jest problem z inwentaryzacją magazynu – może trzeba zmienić procedury magazynowe lub system ewidencji zapasów,
– audytor wskazał jakieś uchybienia – omów je z zespołem księgowym i wdróżcie działania korygujące, np. aktualizacja polityki rachunkowości, dodatkowe szkolenia z nowych standardów.

Księgowość to obszar ciągłego uczenia się, otoczenie prawne i wymogi zmieniają się, więc warto być proaktywnym. Aktualizuj checklisty na kolejny rok, uwzględniając nowe regulacje, np. od 2026 r. KSeF – elektroniczne faktury ustrukturyzowane – wymuszą zmiany w procedurach.

Na koniec pamiętaj, że rzetelne i terminowe zamknięcie ksiąg przynosi wiele korzyści, m.in. pozwala uniknąć pytań biegłego rewidenta i zastrzeżeń organów skarbowych, daje zarządowi wiarygodne dane do podejmowania decyzji oraz buduje zaufanie otoczenia (banków, inwestorów). Warto zatem zainwestować czas w dobre przygotowanie i stosowanie powyższych zasad, aby proces zamykania miesiąca czy roku przebiegał sprawnie i bezpiecznie.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 12, art. 24, art. 26, art. 69 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2023 r. poz. 120; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1218)

©℗
Joanna Gawrońska
biegły rewident

KONFERENCJA STACJONARNA

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

Regionalne Forum Biur Rachunkowych 2026

• **Katowice** – 11.03.2026
• **Łódź** – 12.03.2026
• **Rzeszów** –14.04.2026
• **Lublin** – 15.04.2026
• **Gdańsk** – 13.05.2026
• **Olsztyn** – 14.05.2026
• **Szczecin** – 9.06.2026

8:30–15:40



Szczegóły na: **www.sklep.infor.pl** | Kontakt: **szkolenia@infor.pl 22 212 13 14**

Partnerzy: Nest! wfirma infonetax

Organizatorzy: INFOR DGP Dziennik Gazeta Prawna MP MONITOR MK MONITOR

eprasa.pl 92fe8b52d2

1 Wnioski PANA z kontroli atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju

PANA opublikowała sprawozdanie zawierające wyniki i obserwacje z kontroli tematycznych oraz badania ankietowego przeprowadzonych wśród wybranych firm audytorskich. Kontrole zostały zrealizowane wśród 7 firm audytorskich, które w 2025 r. wykonały najwięcej atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (dalej również: „SZR"), natomiast ankieta została zrealizowana wśród 47 firm audytorskich, które wykonywały badanie JZP.

Geneza i przyczyny raportowania ESG

Raportowanie w zakresie zrównoważonego rozwoju, znane też pod terminem ESG (*Environmental, Social, Governance*), wykształciło się w wyniku wieloletniego procesu, w którym stopniowo rosła świadomość, że ocena działalności gospodarczej nie może się ograniczać wyłącznie do aspektów ekonomicznych. Istotnym punktem odniesienia stał się wówczas raport Sekretarza Generalnego ONZ U Thanta *„Problems of the Human Environment"* (1969), często określany jako *„Man and His Environment*", który jako jeden z pierwszych dokumentów ONZ zwracał uwagę na narastające zagrożenia ekologiczne i potrzebę globalnych działań na rzecz ochrony środowiska. Zorganizowana później konferencja ONZ postawiła kwestie środowiskowe w centrum globalnej debaty, a decydenci zaczęli dostrzegać, że rozwój gospodarczy musi uwzględniać także konsekwencje społeczne i ekologiczne.

Kolejne dekady przyniosły dalsze wzmocnienie tego trendu.

W 1992 r. podczas Szczytu Ziemi w Rio de Janeiro przyjęto *„Agendę 21"* – dokument promujący zrównoważony rozwój jako fundament polityk publicznych. W kolejnych latach powstała *Global Reporting Initiative* (GRI), która opracowała pierwsze międzynarodowe standardy raportowania niefinansowego. Był to przełomowy moment, ponieważ przedsiębiorstwa po raz pierwszy otrzymały narzędzie pozwalające systematycznie ujawniać informacje o swoim wpływie na środowisko, społeczeństwo i ład korporacyjny. W Europie proces ten został zinstytucjonalizowany poprzez dyrektywy unijne – najpierw NFRD (ang. *Nonfinancial Disclosure Reporting Directive*, dyrektywa w sprawie ujawniania informacji niefinansowych) z 2014 r., a następnie CSRD (*Corporate Sustainability Reporting Directive*, dyrektywa o sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego

eprasa.pl 92fe8b52d2

rozwoju) z 2021 r., która znacząco rozszerzyła obowiązki raportowe i została wdrożona do polskiego prawa w grudniu 2024 r. Zmiany klimatyczne stały się kluczowym katalizatorem dla rozwoju sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Presja społeczna oraz oczekiwania konsumentów znacząco wpłynęły na rozpowszechnienie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Współcześni klienci dokonują wyborów zakupowych nie tylko na podstawie ceny czy jakości produktów, lecz także kierując się wartościami reprezentowanymi przez przedsiębiorstwo. Podobne tendencje obserwuje się wśród inwestorów, którzy coraz częściej uwzględniają kryteria ESG w procesie alokacji kapitału. Transparentność staje się nie tylko narzędziem wizerunkowym, lecz także warunkiem dostępu do finansowania i przewagi konkurencyjnej na rynku.

Wraz z rosnącą rolą raportowania niefinansowego instytucje międzynarodowe i krajowe zaczęły tworzyć wytyczne i standardy, ułatwiające firmom systematyczne raportowanie. Kluczowym elementem były zalecenia KE dotyczące jednolitych standardów raportowania, w tym opracowanie Europejskich Standardów Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (ESRS[1]) przez Europejską Grupę Doradczą ds. Sprawozdawczości Finansowej (EFRAG). Standardy te definiują obowiązkowe wskaźniki klimatyczne, społeczne i ładu korporacyjnego oraz sposób ich pomiaru i raportowania, co zwiększa porównywalność i wiarygodność danych w całej Unii Europejskiej.

Porozumienie paryskie z 2015 r. było kolejnym kamieniem milowym w rozwoju globalnej świadomości ekologicznej i zrównoważonego rozwoju. Prawie wszystkie państwa świata zobowiązały się do wspólnego działania na rzecz ograniczenia wzrostu średniej globalnej temperatury do poziomu znacznie poniżej 2°C względem epoki przedindustrialnej, z dążeniem do ograniczenia go do 1,5°C. Konsekwencją przyjęcia tego celu jest nałożenie na przedsiębiorstwa obowiązku raportowania działań zmierzających do redukcji emisji, z którą związane jest stopniowe przestawianie procesów produkcyjnych i łańcuchów dostaw w kierunku neutralności klimatycznej.

W Europie cele klimatyczne zostały sformalizowane w ramach pakietu *„Fit for 55"*, który zakłada redukcję emisji gazów cieplarnianych o 55% do 2030 r. i osiągnięcie neutralności klimatycznej do 2050 r. Polska, choć jej gospodarka wciąż opiera się w dużym stopniu na energetyce węglowej, podejmuje stopniowe działania zmierzające do transformacji sektora energetycznego i ograniczenia emisji CO_2. Firmy krajowe, raportując dane ESG, muszą wykazać, w jaki sposób dostosowują się do wynikających z regulacji międzynarodowych wyzwań, planują redukcję emisji i zarządzają ryzykiem klimatycznym. Współczesna sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju obejmuje również szereg kwestii społecznych, w tym politykę zatrudnienia, bezpieczeństwo pracy, różnorodność i inkluzywność oraz relacje z lokalnymi społecznościami. Firmy raportują także standar-

[1] Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju wprowadzone przez Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31.07.2023 r. uzupełniające dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE.

eprasa.pl 92fe8b52d2

dy ładu korporacyjnego, obejmujące strukturę zarządu, politykę wynagrodzeń, przejrzystość procedur decyzyjnych oraz przeciwdziałanie korupcji. Takie podejście wynika z rosnącej świadomości, że czynniki społeczne i zarządcze mają istotny wpływ na stabilność finansową przedsiębiorstw oraz ich długoterminową wartość dla akcjonariuszy i interesariuszy. Znaczenie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju potwierdzają instytucje finansowe i nadzorujące. Europejski Bank Centralny oraz Europejski Urząd Nadzoru Bankowego rekomendują uwzględnianie czynników ESG w procesie zarządzania ryzykiem kredytowym i inwestycyjnym. KE, w ramach inicjatywy *„Sustainable Finance"*, wprowadza regulacje wymagające integracji kryteriów zrównoważonego rozwoju w decyzjach inwestycyjnych i sprawozdawczości instytucji finansowych. W Polsce PANA wspomaga wdrażanie standardów ESG w sektorze przedsiębiorstw, publikując wytyczne i rekomendacje dla audytorów. Raportowanie ESG staje się więc nie tylko wymogiem regulacyjnym, lecz także narzędziem wspierającym bezpieczne i odpowiedzialne zarządzanie ryzykiem.

W kontekście polskim sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju nabiera szczególnego znaczenia w świetle implementacji dyrektywy CSR[2], która od 2025 r. nakłada obowiązek ujawniania danych niefinansowych dla dużych przedsiębiorstw i spółek giełdowych. Wraz z wdrożeniem wspomnianej dyrektywy do polskiego prawa w grudniu 2024 r. na przedsiębiorstwa te został nałożony wymóg raportowania informacji dotyczących zarówno emisji gazów cieplarnianych, jak i kwestii społecznych oraz ładu korporacyjnego. Dla przedsiębiorstw oznacza to konieczność systematycznego gromadzenia danych, wdrażania procedur audytowych oraz przedstawiania sprawozdań w zgodzie ze standardami ESRS. Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju stała się także narzędziem strategicznego zarządzania ryzykiem. Pozwala przedsiębiorstwom identyfikować zagrożenia związane z działalnością operacyjną, wpływem na środowisko oraz relacjami społecznymi, a także wdrażać procedury ograniczające te ryzyka. W dłuższej perspektywie raporty ESG pełnią funkcję komunikacyjną, budując zaufanie interesariuszy i wspierając dialog z regulatorami, inwestorami oraz społecznością lokalną. Raportowanie w zakresie zrównoważonego rozwoju ma charakter wielowymiarowy. Wynika ono zarówno z globalnych wyzwań klimatycznych i presji społecznej, jak i z ewolucji prawa oraz międzynarodowych standardów raportowania. W ciągu ostatnich pięciu dekad obserwujemy przesunięcie paradygmatu: od wyłącznie finansowych wskaźników sukcesu przedsiębiorstw do holistycznej oceny działalności gospodarczej, uwzględniającej środowisko, społeczeństwo i ład korporacyjny. Raportowanie ESG stało się obowiązkiem prawnym i narzędziem strategicznego zarządzania, wspierając transformację przedsiębiorstw ku zrównoważonemu rozwojowi.

[2] 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.

eprasa.pl 92fe8b52d2

Standardy obowiązujące w Polsce

Dyrektywa CSR została wdrożona do polskiego prawa 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 (Dz.U. z 2024 r. poz. 1863). Ustawa ta weszła w życie 1 stycznia 2025 r.

W ustawie o rachunkowości (uor) dodano rozdział z numerem 6c zatytułowany „Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju". Rozdział ten zawiera artykuły od 63p do 63zd, w których uregulowano:

- jakie jednostki mają obowiązek sporządzania SZR,
- co zawiera SZR,
- możliwe uproszczenia w sporządzaniu SZR,
- kwestię sporządzania SZR grupy kapitałowej,
- format sporządzania SZR,
- SZR jednostek państw spoza EOG.

W uor wprowadzono także zapisy dotyczące atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, wyboru firmy audytorskiej (dalej również: „FA") do atestacji SZR oraz wymogi odnoszące się do zawarcia i rozwiązania umowy na atestację SZR.

Z kolei w wyniku wprowadzonych zmian w uobr określono w szczególności zasady:

- nabywania przez biegłych rewidentów uprawnień do przeprowadzania atestacji SZR,
- zachowania niezależności przez FA i zespół wykonujący atestację,
- wykonywania atestacji SZR przez biegłego rewidenta,
- sporządzania sprawozdania z atestacji SZR.

Ponadto w Polsce mają bezpośrednio zastosowanie:

- ESRS[3];
- Taksonomia UE[4] – wraz ze związanymi rozporządzeniami delegowanymi przyjętymi przez KE:
  - rozporządzeniem delegowanym Komisji (UE) 2021/2139 z dnia 4.06.2021 r. uzupełniającym rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 poprzez ustanowienie technicznych kryteriów kwalifikacji służących określeniu warunków, na jakich dana działalność gospodarcza kwalifikuje się jako wnoszą-

[3] Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju wprowadzone przez rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31.07.2023 r. uzupełniające dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE.

[4] Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18.06.2020 r. w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje, zmieniające rozporządzenie (UE) 2019/2088 wraz ze związanymi z nimi rozporządzeniami delegowanymi przyjętymi przez Komisję Europejską.

eprasa.pl 92fe8b52d2

ca istotny wkład w łagodzenie zmian klimatu lub w adaptację do zmian klimatu, a także określeniu, czy ta działalność gospodarcza nie wyrządza poważnych szkód względem żadnego z pozostałych celów środowiskowych;

- rozporządzeniem delegowanym Komisji (UE) 2022/1214 z dnia 9.03.2022 r. zmieniającym rozporządzenie delegowane (UE) 2021/2139 w odniesieniu do działalności gospodarczej w niektórych sektorach energetycznych oraz rozporządzenie delegowane (UE) 2021/2178 w odniesieniu do publicznego ujawniania szczególnych informacji w odniesieniu do tych rodzajów działalności gospodarczej;
- rozporządzeniem delegowanym Komisji (UE) 2023/2486 z dnia 27.06.2023 r. uzupełniającym rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 poprzez ustanowienie technicznych kryteriów kwalifikacji służących określeniu warunków, na jakich dana działalność gospodarcza kwalifikuje się jako wnosząca istotny wkład w zrównoważone wykorzystywanie i ochronę zasobów wodnych i morskich, w przejście na gospodarkę o obiegu zamkniętym, w zapobieganie zanieczyszczeniu i jego kontrolę lub w ochronę i odbudowę bioróżnorodności i ekosystemów, a także określeniu, czy ta działalność gospodarcza nie wyrządza poważnych szkód względem któregokolwiek z innych celów środowiskowych, i zmieniające rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2021/2178 w odniesieniu do publicznego ujawniania szczególnych informacji w odniesieniu do tych rodzajów działalności gospodarczej;
- rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/2088 z dnia 27.11.2019 r. w sprawie ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem w sektorze usług finansowych.

Omnibus

W dniu 26 lutego 2025 r. Komisja Europejska przedstawiła pierwszy pakiet uproszczeń w obszarze zrównoważonego rozwoju, tzw. Omnibus. Uproszczenia w zakresie dyrektywy CSR zawarto w dwóch projektach aktów prawnych:

- pierwszy, tzw. stop-the-clock, odracza o dwa lata wejście w życie wymogów sprawozdawczych zawartych w dyrektywie CSR dla jednostek z tzw. drugiej i trzeciej fali. W przepisach polskiego prawa te terminy zostały odroczone ustawą;

Terminy sporządzania raportów zrównoważonego rozwoju w Polsce po wdrożeniu „stop-the-clock"

1	2	3
I fala	duże JZP (o zatrudnieniu powyżej 500 pracowników)	obowiązkowa sprawozdawczość ESG po raz pierwszy za 2024 r.
II fala	jednostki duże i jednostki dominujące dużej grupy, inne niż określone w I fali, a także Bank Gospodarstwa Krajowego	obowiązkowa sprawozdawczość ESG po raz pierwszy za 2027 r.

eprasa.pl 92fe8b52d2

1	2	3
III fala	jednostki średnie będące emitentami papierów wartościowych w EOG, jednostki małe będące emitentami papierów wartościowych w EOG, małe i niezłożone instytucje, wewnętrzne zakłady ubezpieczeń i wewnętrzne zakłady reasekuracji	obowiązkowa sprawozdawczość ESG po raz pierwszy za 2028 r.

- drugi jest wciąż przedmiotem prac na poziomie unijnym. W dniu 16 grudnia 2025 r. Parlament Europejski zatwierdził wstępne porozumienie z rządami państw UE o zmianach wymogów dot. sprawozdawczości i należytej staranności przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju. Obowiązek sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju będzie dotyczył firm zatrudniających ponad 1000 pracowników, których roczny przychód netto przekracza 450 mln euro. Ponadto przewidziano opcję dla krajów członkowskich umożliwiającą zwolnienie spółek z pierwszej fali z raportowania za lata obrotowe 2025–2026.

KE planuje zatwierdzenie uproszczonych ESRS w ciągu sześciu miesięcy od wejścia w życie drugiego aktu. EFRAG przekazała już do KE swoją opinię techniczną na ten temat. Propozycja EFRAG zakłada m.in. zmniejszenie liczby obowiązkowych punktów danych o 61%, uproszczenie oceny podwójnej istotności, większą proporcjonalność oraz możliwość szerszego stosowania szacunków w łańcuchu wartości. Prowadzony jest także proces uproszczeń dotyczących taksonomii.

Struktura standardów ESRS

Dyrektywa CSR oraz ESRS określają, w jaki sposób firmy podlegające obowiązkowi raportowania mają ujawniać kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem. ESRS obejmują trzy kategorie:

- standardy przekrojowe:
  - ESRS 1 Wymogi ogólne,
  - ESRS 2 Ogólne ujawnianie informacji;
- standardy tematyczne (standardy z zakresu ochrony środowiska, polityki społecznej i zarządzania);
- standardy sektorowe – nie zostały jeszcze przyjęte przez Komisję UE.

Standardy przekrojowe zawierają wymogi ogólne odnośnie do ujawniania informacji. Zgodnie z ESRS 1 § 5 wymogi te stosuje się do kwestii objętych standardami tematycznymi i standardami sektorowymi (kiedy już wejdą one w życie).

Standardy tematyczne są podzielone na trzy grupy:

- E – standardy z zakresu ochrony środowiska,

eprasa.pl 92fe8b52d2

- S – standardy z zakresu polityki społecznej,
- G – standardy z zakresu ładu korporacyjnego.

Każdy standard tematyczny został podzielony na tematy i podtematy.

Wnioski z ankiety na temat rynku usług atestacji SZR

Z przygotowaniem do atestacji SZR (dalej również: „ASZR") wiązała się konieczność poniesienia nakładów finansowych. FA poproszono o wskazanie tej pozycji budżetowej, która wiązała się z największymi nakładami. Najczęściej wymieniały one szkolenia oraz wydatki poniesione na przygotowanie odpowiedniej wzorcowej dokumentacji. Pozostałe FA wymieniły takie pozycje jak: zatrudnianie ekspertów, budowa narzędzi wspierających dokumentację ASZR, inwestycje w zasoby ludzkie, wynagrodzenia pracowników (w tym nakłady na sprzęt komputerowy i telefony). FA różniły się również pod względem poniesionych nakładów pieniężnych.

Podstawowym wyzwaniem była niepewność regulacyjna (opóźnione wdrożenie dyrektywy CSR do polskiego prawa, termin przyjęcia KSUA 3002PL). Towarzyszyły temu brak jednoznacznych interpretacji ESRS oraz wiążące się z tym dynamiczne publikowanie przez EFRAG materiałów wyjaśniających do tych standardów w formacie pytań i odpowiedzi. Kolejnymi problemami były: brak wzorców dokumentacji standaryzującej procedury atestacyjne, konieczność samodzielnego projektowania narzędzi i formularzy, niedobór kadr posiadających kompetencje jednocześnie w zakresie SZR i rewizji finansowej, malejąca dostępność zewnętrznych szkoleń, zmiana mentalności zespołów audytowych, tj. konieczność zastosowania szerszego spojrzenia na sprawozdawczość niż dotychczasowe, obejmujące wyłącznie zagadnienia finansowe i rachunkowe.

Wystąpiły również trudności operacyjne po stronie klientów, takie jak opóźnienia skutkujące spiętrzeniem prac po zakończeniu roku finansowego, niespójności w metodyce oceny podwójnej istotności, trudności w przełożeniu IRO[5] na ujawnienia, brak zdefiniowanych granic raportowania (np. ograniczenie do ujawnień obowiązkowych niezależnie od istotności), skąpe ujawnienia jakościowe dotyczące łańcucha wartości, niska transparentność procesu i niedojrzałe procesy należytej staranności (*due diligence*) w łańcuchu wartości.

Jak się okazało, wystąpiło wiele słabości związanych z wykonywaniem zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju.

Należały do nich:

- brak zrozumienia przez klienta wymogów ESRS,
- nadmierna szczegółowość raportów,

[5] Wpływy, ryzyka, szanse (ang. *Impact, Risk, Opportunity*).

eprasa.pl 92fe8b52d2

- brak doświadczenia doradców klientów,
- przedłużający się proces legislacyjny powodujący wzrastającą dezorientację uczestników rynku,
- brak wcześniejszych praktyk utrudniający wypracowanie jednolitych stanowisk oraz znacząco różniący się zakres usługi w stosunku do dotychczasowych doświadczeń biegłych rewidentów.

FA zgłosiły w ankiecie szereg spostrzeżeń na temat korekt i uwag zgłoszonych do atestowanych sprawozdań. Największa liczba korekt dotyczyła ujawnień środowiskowych, przede wszystkim ESRS E1 oraz taksonomii. Pojawiały się błędy w kalkulacji oraz ujawnieniu emisji i śladu węglowego. Szereg uwag dotyczył wprost realizacji ESRS 1 i ESRS 2, a zwłaszcza analizy podwójnej istotności oraz konieczności doprecyzowania powiązań polityk, celów i wskaźników z obszarami ESG. Również w zakresie S1 pojawiały się uwagi dotyczące niekompletności ujawnień, jak np. luki płacowej.

Pod względem istotności korekt proponowanych przez atestujących na pierwszym miejscu znalazły się korekty związane z E1 oraz analizą podwójnej istotności wykonywanej na potrzeby ESRS 2. Analiza podwójnej istotności była wyzwaniem nie tylko dla atestowanych podmiotów, ale również dla FA. Jako przyczyny respondenci podawali niejasność publikowanych interpretacji EFRAG, niezrozumienie zagadnienia podwójnej istotności przez osoby sporządzające raport, subiektywność osądów, a także dużą rozpiętość liczbową zidentyfikowanych IRO przez atestowany podmiot. Poważne wyzwanie stanowiła weryfikacja procesu identyfikacji interesariuszy i oceny ich zaangażowania w kontekście raportowania zrównoważonego rozwoju.

Główne problemy dotyczyły:

- metodyki i kompletności identyfikacji interesariuszy (rozbieżne podejścia, niedojrzałość procesów, brak ustrukturyzowanej metodologii; największa luka w wyższych szczeblach łańcucha wartości – upstream);
- reprezentatywności i jakości konsultacji z interesariuszami zewnętrznymi (ankiety o niskiej jakości i niskim wskaźniku zwrotu, pytania zbyt ogólne lub kierowane do wąskiego grona);
- dokumentacji i ścieżki dowodowej (braki w spójności, niedostateczna kompletność materiałów i zapisów);
- ustalenia progów istotności dla IRO – trudności w zdefiniowaniu praktycznych kryteriów i ich udokumentowaniu;
- wsparcia zarządczego i ładu organizacyjnego (wsparcie zarządu w niektórych przypadkach niewystarczające; subiektywność doboru).

W odniesieniu do jakości danych środowiskowych przekazywanych firmie audytorskiej jako dowody badania 44% respondentów uznała je za wystarczające. Pozostali zgłosili uwagi, które można przyporządkować do następujących zagadnień:

eprasa.pl 92fe8b52d2

- wpływ wielkości organizacji – większe podmioty z dedykowanymi działami ESG dostarczały znacznie lepsze materiały;
- rola doradców – zatrudnianie doświadczonych firm doradczych istotnie poprawiało jakość danych;
- brak formalnych mechanizmów kontroli – dane środowiskowe często nie były objęte systemem kontroli wewnętrznej;
- zróżnicowanie jakości – od bardzo szczegółowych danych po dane ogólne wymagające uzupełnień;
- problemy z danymi spoza UE – brak obowiązku ewidencjonowania emisji, zanieczyszczeń i odpadów, co skutkowało stosowaniem szacunków;
- źródła danych – dane z systemów BDO (Baza Danych o Produktach i Opakowaniach oraz o Gospodarce Odpadami) i KOBIZE (Krajowy Ośrodek Bilansowania i Zarządzania Emisjami) były odpowiedniej jakości.

Respondenci w większości nie zaobserwowali klasycznego greenwashingu[6] w atestowanych SZR za 2024 r. Pojawiały się w nich jednak elementy mogące budzić wątpliwości, takie jak zbyt ogólne zapisy, brak dowodów na prezentowane stwierdzenia czy marketingowy język. Jedna z ankietowanych FA określiła zdecydowanie greenwashingiem przypadki raportów, które zawierały treści CSR oraz marketingowe i unikały podnoszenia aspektów negatywnych.

Ankietowane FA wypowiadały się również w odniesieniu do wyzwań, jakie niosła jakość przekazywanych danych środowiskowych. Wśród najczęstszych problemów wymieniane były: brak kompletności danych, brak kontroli jakości, trudności klientów w zbieraniu danych o emisji w zakresie trzecim (*upstream*), brak spójności z definicjami ESRS i taksonomią. Wśród przyczyn problemów wymieniane były: brak systemów IT, brak wdrożonych mechanizmów kontroli wewnętrznej, brak standardów branżowych, a także złożoność danych w grupach kapitałowych.

Problemy niosły za sobą ryzyko opóźnienia w atestacji, błędów w kalkulacji śladu węglowego oraz braku wiarygodności ujawnień. W zakresie trzecim (Scope-3) problemem były niekompletne dane wejściowe, zastępowanie danych rzeczywistych szacunkami, pomijanie kategorii, nieaktualne współczynniki, dublowanie emisji, błędy jednostek, brak spójności z księgami i brak wewnętrznej ścieżki audytowej. Pomimo tych wyzwań wszystkie FA uznały przekazane im dane środowiskowe za weryfikowalne i przeprowadziły własne procedury analityczne.

[6] Stosowanie nieuczciwych działań marketingowych, które wprowadzają w błąd co do szeroko rozumianej ekologiczności danego produktu bądź oferowanej usługi.

eprasa.pl 92fe8b52d2

Obejmowały one:

- sprawdzenie zgodności danych wykorzystywanych w analizie podwójnej istotności z danymi w SZR, sprawozdaniach rocznych/śródrocznych, Internecie (dot. emisji, zużycia zasobów, odpadów);
- analizę ciągłości i logiki danych w ujęciu historycznym (zmiany rok do roku, identyfikacja nielogicznych odchyleń);
- zwrócenie szczególnej uwagi na kalkulację śladu węglowego (zwłaszcza w zakresie trzecim) – weryfikację metodyki i poprawności danych na próbie detalicznej;
- ocenę spójności pomiędzy oceną istotności IRO a zakresem raportowanych ujawnień;
- porównanie (*benchmarking*) z danymi branżowymi i publicznymi.

Kluczowe znaczenie miała współpraca z audytem finansowym, co pozwalało uniknąć wydania zmodyfikowanej opinii. Ponadto wskaźniki wymagane przez ESRS, zdaniem FA, w większości policzone były w sposób umożliwiający prześledzenie zastosowanej metodyki i użytych danych. Oświadczenia zarządu jako główne dowody przedkładane przez firmy na potrzeby procesu atestacji występowały niezwykle rzadko.

Ankietowane podmioty poproszone zostały również o wskazanie, jakie wyzwania napotkała firma audytorska podczas atestacji informacji o łańcuchu wartości (np. granice raportowania, rola łańcucha wartości przy analizie istotności wpływów, ryzyk i szans). W odpowiedzi wskazano na szereg problemów, które można przyporządkować do następujących kategorii:

1) dokumentacja i transparentność procesu:
   - niewystarczająca dokumentacja kroków i procedur wykonanych przez jednostkę,
   - brak pełnej transparentności zasad definiowania granic raportowania (które jednostki, procesy, etapy cyklu życia produktów objęto analizą, a które wyłączono);
2) dojrzałość procesów:
   - niedojrzałe procesy należytej staranności w obszarze łańcucha wartości,
   - brak ustrukturyzowanej wiedzy o podmiotach w łańcuchu wartości;
3) zakres analizy:
   - ograniczenie analizy do rzędu pierwszego (bezpośrednich dostawców),
   - nieuwzględnienie pośrednich relacji biznesowych (rzędy drugi i trzeci), co prowadzi do pominięcia istotnych wpływów, ryzyk i szans,
   - skupienie się na własnych operacjach, pomniejszanie znaczenia ryzyk w łańcuchu wartości;
4) jakość ujawnień:
   - skąpe ujawnienia jakościowe dotyczące łańcucha wartości,

eprasa.pl 92fe8b52d2

- brak czynników jakościowych w ankietach realizowanych w ramach dialogu z podmiotami z łańcucha wartości;

5) zrozumienie roli łańcucha wartości:
   - brak zrozumienia zależności IRO od łańcucha wartości,
   - brak zdefiniowanych mierników specyficznych dla łańcucha wartości;
6) dane i ich dostępność:
   - dane od partnerów zewnętrznych zbierane ręcznie, w różnej jakości, bez możliwości automatycznej agregacji,
   - trudności w gromadzeniu danych od podmiotów trzecich (rzędy drugi i trzeci),
   - brak danych historycznych (pierwszy rok raportowania);
7) granice raportowania:
   - trudność w ustaleniu punktu początkowego i końcowego dla łańcucha wartości,
   - różnice w interpretacji upstream vs. downstream między klientem a audytorem.

Wyniki ankiety wskazują, że atestacja informacji o łańcuchu wartości była procesem trudnym, a jakość ujawnień w tym obszarze wymaga poprawy. Należy wskazać, że 94% ankietowanych FA w wykonywaniu zleceń nie stosowała procedury potwierdzeń zewnętrznych. Jeżeli ww. procedura występowała, to polegała na pisemnym potwierdzeniu z prawnikami obsługującymi atestowany podmiot spraw spornych z zakresów pracowniczych i środowiskowych. FA stosowały procedury analityczne tam, gdzie możliwe było sformułowanie oczekiwań i dostęp do danych porównawczych. Najczęściej wykorzystywano analizę porównawczą (benchmarking), analizę trendów, korelację z danymi finansowymi oraz analizę powiązań między wskaźnikami. Ograniczenia wynikały z braku danych porównawczych i niedojrzałości procesów w pierwszym roku raportowania. Ponadto stosowały one weryfikację wielkości zużycia energii (przy ESRS E1-5) do kosztów energii i wykorzystanie tej informacji do weryfikacji emisji w zakresie drugim, a także weryfikację praktyk płatniczych (ESRS G1-6) poprzez kalkulację wskaźnika rotacji należności. Stosowanie procedur analitycznych deklarowało 69% respondentów.

Wnioski z kontroli PANA dotyczące przygotowania firm audytorskich do atestacji SZR

Implementacja do prawa polskiego dyrektywy CSR i ESRS wprowadziła obowiązek raportowania informacji zrównoważonego rozwoju przez duże JZP od 2024 r. i ich atestacji przez niezależnych audytorów System zarządzania jakością (dalej również: „SZJ") w firmie audytorskiej stanowi fundament zapewniający wysoką jakość wykonywanych usług atestacyjnych. Podjęcie się świadczenia usługi atestacji sprawozdawczości zrów-

eprasa.pl 92fe8b52d2

noważonego rozwoju wymagało od firm audytorskich analizy zapisów zawartych w ich SZJ i dostosowania tego systemu. Przygotowanie firm audytorskich do świadczenia usług atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zostało przeanalizowane na próbie siedmiu firm audytorskich wybranych do kontroli tematycznych. Zwrócono się do nich z pytaniem dotyczącym zmian w stosowanym przez nie SZJ, odnoszących się do świadczenia usług ASZR. Poniżej wybrane, najciekawsze wnioski.

Zaangażowanie kierownictwa firmy audytorskiej jest kluczowe dla zapewnienia wysokiej jakości realizowanych zleceń. W KSKJ 1 kwestie te zostały uregulowane w § 28, który określa cele jakości dotyczące ładu korporacyjnego i przywództwa, które wspierają system zarządzania jakością. Zgodnie z lit. a) tego paragrafu firma audytorska wykazuje zaangażowanie w jakość poprzez kulturę organizacyjną istniejącą w całej firmie, co obejmuje uznanie i wzmocnienie:

- roli firmy w służbie interesowi publicznemu poprzez spójne wykonywanie zleceń spełniających wymogi jakości,
- znaczenia etyki zawodowej, wartości i postaw,
- odpowiedzialności całego personelu za jakość związaną z realizacją zleceń lub działań w ramach systemu zarządzania jakością oraz oczekiwanych zachowań personelu,
- znaczenia jakości w strategicznych decyzjach i działaniach firmy, w tym w jej priorytetach operacyjnych i finansowych.

W zakresie najczęstszych inicjatyw FA skierowanych na modyfikację SZJ dla celów ASZR wskazano następujące:

- utworzenie wyodrębnionych zespołów dedykowanych ASZR,
- wyznaczenie lidera odpowiedzialnego za proces atestacji,
- zaangażowanie kierownictwa w prace związane z dostosowaniem procedur atestacyjnych do wymogów standardu KSUA 3002PL,
- organizację szkoleń sieciowych.

W zakresie zatrudniania przez FA ekspertów zewnętrznych do ASZR cztery spośród siedmiu badanych firm audytorskich przeprowadziły ocenę zasadności zatrudnienia eksperta zewnętrznego, natomiast pozostałe trzy firmy dysponują własnymi ekspertami w ramach struktury organizacyjnej. W przypadku firm angażujących ekspertów zewnętrznych najczęściej wybierano specjalistów w zakresie obliczania śladu węglowego. Ponadto każda z firm audytorskich dokonała analizy kompetencji osób wyznaczonych do realizacji zleceń dotyczących ASZR na etapie akceptacji zlecenia. Przypomnieć należy, iż zgodnie z § 30 lit. (b) standardu KSKJ 1 firma audytorska jest zobowiązana do ustalenia celów jakości odnoszących się do akceptacji i kontynuacji relacji z klientem oraz realizacji konkretnych zleceń w zakresie wyceny zlecenia. Paragraf 30-1 wskazuje, że w myśl uobr, w przypadku badania, świadczenia usług atestacyjnych innych niż badanie lub usług pokrewnych, wynagrodzenie uzyskiwane przez

eprasa.pl 92fe8b52d2

firmę audytorską za wykonanie tych usług powinno odzwierciedlać pracochłonność, stopień złożoności prac oraz wymagane kwalifikacje. Ponadto zgodnie z art. 80 ust. 2 ww. ustawy firma audytorska powinna dokumentować sposób ustalenia wynagrodzenia za przeprowadzenie badania.

W zakresie zespołów przeprowadzających ASZR (na wzór zespołów rewizyjnych dedykowanych badaniu sprawozdań finansowych) pięć spośród siedmiu badanych firm audytorskich utworzyło wyodrębnione zespoły dedykowane realizacji usług w zakresie ASZR. W zależności od przyjętych rozwiązań organizacyjnych w skład tych zespołów – oprócz biegłych rewidentów odpowiedzialnych za ASZR (BRASZR[7]) – mogą wchodzić dodatkowo eksperci wewnętrzni oraz, w razie potrzeby, eksperci zewnętrzni. We wszystkich analizowanych firmach członkami zespołów są BRASZR posiadający odpowiednie kwalifikacje, przeszkolenie oraz doświadczenie w zakresie realizacji zleceń ASZR. Ponadto wszystkie badane firmy audytorskie prowadzą szczegółową ewidencję czasu pracy na poziomie poszczególnych zleceń, z podziałem na każdego członka zespołu, co umożliwia kontrolę efektywności oraz zgodności z założonym budżetem. W celu realizacji usług ASZR wyodrębnione zespoły wykorzystują narzędzia przeznaczone do tej kategorii usług.

Ustalenia PANA dotyczące wykonania usług ASZR na podstawie próby samych zleceń

Wstęp – wymogi prawne

Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju oraz sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej, zgodnie z art. 64 ust. 7 uor, podlegają atestacji przez biegłego rewidenta uprawnionego do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (nie każdy biegły rewidenta ma takie uprawniania). Atestacja SZR jest usługą dającą ograniczoną pewność. Do jej wykonania mają zastosowanie przepisy uor, uobr oraz KSUA 3002PL. Specyfika usługi o ograniczonej pewności została określona w § 15 KSUA 3002PL. Ponadto w § 12 lit. a) pkt (i) a KSUA 3000 (Z) sformułowano definicję usługi atestacyjnej o ograniczonej pewności, a w § A3 KSUA 3000 (Z) wskazano różnice pomiędzy procedurami przeprowadzanymi w trakcie realizacji usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności a usługami o ograniczonej pewności.

Stosownie do zapisów art. 66 ust. 4 uor wyboru FA do atestacji SZR dokonuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki, chyba że statut, umowa lub inne wiążące jednostkę przepisy prawa stanowią inaczej. Kierownik jednostki nie może dokonać takiego wyboru. Przepisy przejściowe ujęte w art. 16 ustawy z 6 grudnia 2024 r.

[7] Biegły rewident atestacji SZR w rozumieniu § 21 lit. b) KSUA 3002PL, tj. osoba(y) posiadająca(e) uprawnienia do przeprowadzania atestacji SZR, zazwyczaj kluczowy biegły rewident atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju („KBRASZR").

eprasa.pl 92fe8b52d2

o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw, w odniesieniu do atestacji SZR za rok obrotowy, który rozpoczął się przed 1 stycznia 2025 r., dopuszczają możliwość przeprowadzenia atestacji SZR na podstawie umowy na atestację SZR zawartej przez kierownika jednostki przed 1 stycznia 2025 r., pod warunkiem że wybór firmy audytorskiej do przeprowadzenia tej atestacji nie był dokonany przez kierownika jednostki. Kierownik jednostki może zawrzeć umowę o atestację SZR za rok obrotowy, który rozpoczął się przed 1 stycznia 2025 r. z FA wybraną do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego za ten rok obrotowy.

Zgodnie z brzmieniem art. 74 ust. 1 uobr zarówno FA, jak i KBR przed przyjęciem zlecenia badania są zobowiązani ocenić i udokumentować, czy:

- spełnione zostały wymogi niezależności, o których mowa w art. 69–73 uobr;
- istnieją zagrożenia dla ich niezależności oraz czy zastosowano zabezpieczenia w celu ich zminimalizowania;
- dysponują kompetentnymi pracownikami, czasem i innymi zasobami umożliwiającymi odpowiednie przeprowadzenie badania;
- osoba wyznaczona jako kluczowy biegły rewident posiada uprawnienia do przeprowadzania obowiązkowych badań sprawozdań finansowych, uzyskane w państwie UE. Z kolei art. 74 ust. 2 uobr wymaga, aby FA i członkowie zespołu wykonującego badanie przed przystąpieniem do badania złożyli oświadczenia o spełnieniu wymogów o niezależności, o których mowa w art. 69–73 uobr, pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia. Wynagrodzenie za przeprowadzenie atestacji SZR musi odzwierciedlać pracochłonność, stopień złożoności prac i wymagane kwalifikacje.

Z ustaleń kontrolnych PANA

Dokumentacje zleceń atestacji SZR zawierały plany zlecenia spełniające wymogi KSUA 3002PL, w szczególności w zakresie rodzaju, zakresu i rozłożenia w czasie planowanych procedur. KBRASZR[8] udokumentowali podział pracy pomiędzy członków zespołu, kierowanie i nadzór oraz przegląd pracy zespołu. Do dokumentacji zostały załączone notatki ze spotkań zespołów, w trakcie których ustalano strategię i plan zlecenia.

Według danych o rzeczywistej pracochłonności w poszczególnych zleceniach zaangażowanie czasowe KBRASZR mieściło się w przedziale od 7 do 95 godzin, co stanowiło od 2% do 22% pracochłonności na zleceniu. Średnie zaangażowanie czasowe KBRASZR wynosiło 7% pracochłonności na zleceniu.

[8] Kluczowy biegły rewident atestacji SZR w rozumieniu § 21 lit. h) KSUA 3002PL, tj. biegły rewident uprawniony do atestacji SZR wyznaczony przez FA jako w głównym stopniu odpowiedzialny za przeprowadzenie atestacji SZR rozwoju w imieniu FA.

eprasa.pl 92fe8b52d2

BRASZR nie zidentyfikowali przypadków oszustwa oraz niezgodności lub podejrzenia niezgodności z przepisami prawa lub regulacjami. W dokumentacjach atestacji SZR BRASZR udokumentowali skierowanie zapytań dotyczących oszustw do zarządu, a także do rady nadzorczej lub komitetu audytu. Komunikacja na temat oszustw z odpowiednimi stronami miała formę albo bezpośrednich spotkań, z których sporządzano notatki, albo ankiet i formularzy dotyczących wystąpienia oszustw bądź ich podejrzenia. PANA w sprawozdaniu podkreśliła, że procedury przeprowadzane w odniesieniu do oszustw i niezgodności z prawem powinny uwzględniać kwestie dotyczące SZR, a w szczególności ryzyka takie jak np. greenwashing.

Zgodnie z § 103 KSUA 3002PL w odniesieniu do emisji gazów cieplarnianych BRASZR ma obowiązek uwzględnienia w oszacowaniu ryzyka następujących zagadnień:

- jakość mechanizmów gromadzenia danych,
- kompetencje osób odpowiedzialnych za zarządzanie tym obszarem,
- zaangażowanie kierownika jednostki w proces raportowania emisji,
- kompletność zidentyfikowanych źródeł emisji gazów cieplarnianych,
- ryzyko oszustwa związane z handlem prawami do emisji lub celami redukcji emisji,
- zmiany w metodyce i zakresach kalkulacji oraz prezentowanie danych w sposób mający na celu pokazanie korzystnych trendów.

We wszystkich dziesięciu zleceniach atestacji SZR ujawnienia określone w ramach podtematu *E1-6 – Emisje gazów cieplarnianych zakresów 1, 2 i 3 brutto oraz całkowite emisje gazów cieplarnianych*, były uznane za istotną i podlegającą raportowaniu kwestię, co znajdowało swoje uzasadnienie w procesie oceny podwójnej istotności. Niewątpliwie jest to jeden z trudniejszych obszarów raportowania oraz atestacji.

Proces pomiaru emisji gazów cieplarnianych wymaga między innymi opracowania dokładnej metodyki, dokonania znaczących założeń, stosowania współczynników emisji, ustalenia granic pomiaru zakresów 1, 2 i 3, a także przeliczania różnych gazów na ekwiwalent CO_2. Na złożoność procesu wpływa dodatkowo kompleksowość i dostępność aktualnych danych pozyskiwanych z różnych źródeł, w tym od podmiotów znajdujących się w łańcuchu wartości danej jednostki. Obszar ten wymaga specjalistycznej wiedzy (w tym między innymi znajomości Standardu korporacyjnego w ramach Protokołu w sprawie emisji gazów cieplarnianych – GHG Protocol Corporate Standard), stąd nie było dla PANA zaskoczeniem, że większość BRASZR (dziewięciu z dziesięciu) korzystała z pracy swojego eksperta przy atestacji informacji o emisji gazów cieplarnianych. W czterech przypadkach byli to eksperci zewnętrzni. W połowie zleceń (w pięciu z dziesięciu) eksperci BRASZR współpracowali także bezpośrednio z ekspertami kierownictwa z przedmiotowej dziedziny. Eksperci BRASZR ściśle współpracowali z zespołem atestacyjnym. W przypadku zarówno ekspertów wewnętrznych, jak i zewnętrznych były organizowane wspólne spotkania z jednostką i ekspertami kierownictwa. Wszelkie zapytania i zgłasza-

eprasa.pl 92fe8b52d2

ne zniekształcenia były uzgadniane pomiędzy BRASZR i jego ekspertem. Eksperci wewnętrzni dokumentowali swoją pracę bezpośrednio na dedykowanych kartach roboczych.

Zniekształcenia zidentyfikowane przez BRASZR obejmowały:

- brak uwzględnienia w zakresie trzecim emisji z poszczególnych kategorii,
- brak uwzględnienia wskaźnika inflacji przy kalkulacji emisji (w przypadku wykorzystania współczynników z innych okresów),
- błędy w formułach obliczeniowych dotyczące wysokości wskaźników emisyjności,
- brak prawidłowego wdrożenia standardów obliczania emisji (The GHG Protocol Corporate Accounting and Reporting Standard),
- brak wystarczającego udokumentowania procesu pozyskiwania danych, uniemożliwiający potwierdzenie, że został przeprowadzony prawidłowo.

W zleceniach, gdzie KBRASZR wydali zmodyfikowane opinie, wśród przyczyn modyfikacji były zidentyfikowane nieprawidłowości w zakresie ujawnień dotyczących emisji gazów cieplarnianych.

W zakresie gromadzenia i oceny zniekształceń PANA wskazuje, że na wszystkich zleceniach atestacji SZR BRASZR identyfikowali zniekształcenia lub braki w ujawnieniach. Głównie dotyczyło to ujawnień jakościowych. BRASZR wielokrotnie czytali i przesyłali korekty do poszczególnych części SZR. Na zleceniach, które zakończyły się wydaniem opinii niezmodyfikowanej (osiem z dziesięciu), w pięciu dokumentacjach BRASZR w kartach przeznaczonych na udokumentowanie zidentyfikowanych zniekształceń zamieszczali komentarz „nie dotyczy" oraz wyjaśnienie, że komunikowanie zniekształceń odbywało się na bieżąco, w trybie roboczym, a wszystkie zgłaszane korekty były uwzględniane przez klienta, w związku z czym nie występują zniekształcenia nieskorygowane. W trakcie kontroli tematycznych BRASZR dodatkowo wyjaśniali, że wszelkie uwagi były niezwłocznie rozpatrywane przez kierownika jednostki i skutkowały skorygowaniem SZR.

Zespół atestacyjny również na bieżąco dokonywał weryfikacji i oceny pracy kierowników w zakresie wprowadzonych korekt. Udokumentowaniem tego procesu były załączone korespondencje e-mail oraz kolejne wersje SZR z komentarzami. Pozostałe trzy dokumentacje (z ośmiu) zawierały zestawienia wszystkich zidentyfikowanych zniekształceń oraz przekazywanych uwag, a także wyraźne potwierdzenie, że zostały one skorygowane. W przypadku dwóch zleceń, gdzie wydano opinie zmodyfikowane, sporządzone listy zestawień nieskorygowanych zniekształceń stanowiły podstawę modyfikacji opinii. KBRASZR udokumentowali także wystąpienie do kierownika jednostki o skorygowanie zniekształceń oraz otrzymane odmowy w kwestii zniekształceń, które KBRASZR uznali za istotne. Jednakże do pisemnych oświadczeń pozyskanych od kierownika jednostki na koniec zlecenia KBRASZR nie dołączyli listy nieskorygowanych zniekształceń. Żaden z BRASZR nie zidentyfikował przesłanek możliwej stronniczości kierownictwa. Dokumentacje atestacji SZR zawierały odpowiednie i wystarczające udokumentowanie

eprasa.pl 92fe8b52d2

w odniesieniu do oceny wystarczalności pozyskanych dowodów oraz przyjęcia przez KBRASZR odpowiedzialności za zarządzanie i zapewnienie jakości w zakresie wymaganym przez § 184 KSUA 3002PL.

Wnioski i rekomendacje PANA z kontroli

Pierwszy rok atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, przeprowadzanej przez firmy audytorskie zgodnie z wymogami standardu KSUA 3002PL, stanowi istotny etap kształtowania praktyki wykonywania tej usługi. Analiza uwag firm audytorskich, zdaniem PANA, umożliwia identyfikację obszarów wymagających doprecyzowania oraz wskazuje na trudności napotkane w trakcie atestacji, jak również na obawy związane z planowanymi zmianami legislacyjnymi.

Zgłoszone przez firmy audytorskie zagadnienia obejmowały:

- stosowanie w praktyce standardu KSUA 3002PL,
- zidentyfikowane w trakcie atestacji problemy interpretacyjne dotyczące ESRS oraz Taksonomii UE,
- trudności proceduralne związane z realizacją atestacji,
- zmiany legislacyjne i niepewność co do ich ostatecznego kształtu.

Pomimo zidentyfikowanych wyzwań ogólna ocena firm audytorskich dotycząca pierwszego roku realizacji atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z KSUA 3002PL oraz współpracy z jednostkami atestowanymi była zdaniem PANA pozytywna. Poniżej generalne rekomendacje PANA do firm audytorskich wykonujących atestację SZR:

System Zarządzania Jakością:

- kontynuowanie działań w zakresie tworzenia zespołów oraz systematycznego podnoszenia kompetencji pracowników w obszarze atestacji SZR w celu zapewnienia należytej jakości realizowanych usług;
- po upływie pierwszego roku świadczenia usługi ASZR – przeprowadzenie kompleksowej weryfikacji celów jakościowych oraz ryzyk, a w przypadku ich identyfikacji – opracowanie i wdrożenie adekwatnych mechanizmów reakcji;
- zapewnienie stałego monitoringu zmian wynikających z procesów legislacyjnych dotyczących SZR, wraz z analizą ich wpływu na postanowienia zawarte w systemach zarządzania jakością – w celu utrzymania zgodności z obowiązującymi regulacjami i standardami;
- doskonalenie stosowanych narzędzi oraz procedur, z uwzględnieniem doświadczeń wynikających z pierwszego roku realizacji usługi atestacji, a także zmian legislacyjnych oraz interpretacji obowiązujących standardów i przepisów prawa.

Oświadczenia o niezależności – zgodnie z zapisami art. 87e uobr wymogi dotyczące udokumentowania niezależności FA, BRASZR i zespołu wykonującego atestację SZR

eprasa.pl 92fe8b52d2

są tożsame z wymogami dla wykonywania usług badania SF. PANA rekomenduje składanie oświadczeń o niezależności opatrzonych własnoręcznym podpisem lub kwalifikowanym podpisem elektronicznym (PANA wydała w przedmiotowej kwestii stanowisko nadzorcze[9]).

Umowy na atestację – pierwszy rok atestacji SZR w Polsce oraz opóźnienia legislacyjne (implementacja CSRD oraz przyjęcie KSUA 3002PL dopiero w 2025 r.) spowodowały, że część usług atestacji SZR była wykonywana przed zawarciem umowy na atestację. Rekomenduje się, aby w kolejnych latach atestacji SZR FA stosowały zasadę, że wszczęcie prac atestacyjnych następuje dopiero po zawarciu stosownej umowy. Dodatkowo rekomenduje się, żeby FA zaktualizowały wzory umów na atestację SZR zgodnie z wymogami § 31 KSUA 3002PL.

Zrozumienie zagadnienia zlecenia – jednostki sporządzające SZR w wyniku analizy podwójnej istotności często identyfikują istotne zagadnienia specyficzne, które nie zostały określone w ESRS. Ujawnienia specyficzne powinny umożliwić użytkownikom zrozumienie wpływów, ryzyk lub szans jednostki związanych ze zrównoważonym rozwojem. W przypadku raportowania ujawnień specyficznych dla jednostki kierownik jednostki powinien jasno przedstawić opis mających zastosowanie kryteriów sporządzenia tych ujawnień, a BRASZR ocenić, czy opis zawarty w SZR jest odpowiedni. PANA rekomenduje dokumentowanie przez BRASZR swojej oceny, czy SZR odpowiednio odnosi się lub opisuje zastosowane kryteria sporządzania ujawnień specyficznych.

Oszacowanie ryzyka – do atestacji SZR za rok sprawozdawczy kończący się po 30 czerwca 2025 r. nie będzie miało zastosowania zwolnienie dotyczące przeprowadzania procedur ukierunkowanych na identyfikację i ocenę ryzyka. Rekomenduje się zatem, aby BRASZR bezwzględnie przeprowadzali procedury oszacowania ryzyka, zgodnie z wymogami § 52–57 KSUA 3002PL.

Istotność dla informacji ilościowych – zapisy § 59 KSUA 3002PL wymagają określenia istotności dla informacji ilościowych odpowiedniej w danych okolicznościach. Rekomenduje się określanie przez BRASZR istotności ilościowej odrębnie dla danego ujawnienia/grupy ujawnień. Przyjęty przez BRASZR odsetek istotności ogólnej oraz błahej powinien być określony na konkretnym poziomie liczbowym.

Procedury przeprowadzone w odniesieniu do oszustw i niezgodności z przepisami prawa – BRASZR w trakcie realizacji całego zlecenia atestacji SZR powinien zachowywać zawodowy sceptycyzm oraz zwracać uwagę na możliwość wystąpienia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa oraz z przypadków niezgodności lub podejrzenia niezgodności z przepisami prawa i regulacji. Rekomenduje się zaprojektowanie procedur atestacji dotyczących oszustw i niezgodności z prawem w taki sposób, żeby uwzględniały kwestie dotyczące SZR. BRASZR powinni także rozważyć, czy zapytania dotyczące

[9] https://pana.gov.pl/oswiadczenia-o-niezaleznosci-skladane-w-systemie-informatycznym-firmy-audytorskiej/.

eprasa.pl 92fe8b52d2

wystąpienia oszustw lub podejrzeń wystąpienia oszustw nie powinny być skierowane do osób z zespołów ESG, zwłaszcza do osób sporządzających SZR. Osoby te bowiem, analogicznie jak osoby sporządzające sprawozdanie finansowe, mogą podlegać presji ze strony kierownictwa na przedstawienie raportowanych informacji w korzystniejszy dla jednostki sposób, który jest niezgodny ze stanem faktycznym lub obowiązującym prawem.

Reakcje na ryzyko – zgodnie z zapisami standardu KSUA 3002PL przy doborze procedur atestacji BRASZR kieruje się zawodowym osądem. Jednocześnie standard ten wymaga dostosowania szczegółowości procedur do prawdopodobieństwa wystąpienia istotnych zniekształceń. Zaplanowane przez BRASZR procedury powinny zatem być powiązane z oceną ryzyka istotnych zniekształceń. Rekomenduje się przy wykonywaniu atestacji SZR po raz pierwszy zastosowanie procedur polegających na zapoznaniu się z treścią polityk, regulaminów itd. funkcjonujących w jednostce oraz potwierdzeniu, że zapisy tych dokumentów są zgodne z przepisami i regulacjami z zakresu zrównoważonego rozwoju. W ocenie PANA tak wykonane procedury pozwalają na skuteczne zidentyfikowanie zniekształceń w ujawnieniach jakościowych. Ponadto w przypadku wykonywania atestacji SZR za kolejny rok rekomenduje się rozważenie przez BRASZR: możliwości szerszego wykorzystania procedur analitycznych, a także odpowiedniego dostosowania (tzw. zasada adekwatności i proporcjonalności) wykonywanych procedur wiarygodności w odniesieniu do ujawnień o niskim prawdopodobieństwie istotnego zniekształcenia lub niskim ryzyku, jeżeli będzie to wynikiem prawidłowo przeprowadzonego procesu identyfikacji i oceny ryzyka.

Późniejsze zdarzenia – pomiędzy końcem okresu sprawozdawczego a datą sporządzenia SZR mogą wystąpić zdarzenia, które mają wpływ na ujawnienia w SZR. Rekomenduje się zaprojektowanie i wykonanie procedur służących identyfikacji późniejszych zdarzeń w taki sposób, żeby były dostosowane do specyfiki zagadnień zrównoważonego rozwoju i związanych z nią ryzyk istotnego zniekształcenia. Wykorzystanie tylko procedur przeprowadzonych w trakcie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego (SSF) może nie dostarczyć odpowiedniego i wystarczającego udokumentowania w przedmiotowym zakresie. Ponadto wskazano, że samo skierowanie zapytań do kierowników działu ESG nie zapewnia wystarczających dowodów potwierdzających brak wystąpienia późniejszych zdarzeń.

Wykorzystanie wyników procedur z badania SSF – BRASZR w trakcie atestacji SZR wykorzystywali wyniki procedur przeprowadzonych w trakcie badania SSF. PANA rekomenduje dokumentowanie wykorzystania wyników procedur przeprowadzonych w trakcie badania SSF zgodnie z wymogami § 200 KSUA 3002PL. W tym celu BRASZR powinni włączyć do akt atestacji SZR kopie stosownych dokumentów lub ich wyciągi albo sporządzić notatki, które będą zawierały opis wykonanych procedur.

Gromadzenie zniekształceń – zgodnie z zapisami § 113 KSUA 3002PL, BRASZR załącza w dokumentacji atestacji SZR:

- wskazanie wszystkich zniekształceń, które zidentyfikował w trakcie realizacji zlecenia, innych niż te, które są oczywiście błahe, oraz informację, czy zostały one skorygowane,

eprasa.pl 92fe8b52d2

- wniosek, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne, indywidualnie lub łącznie, a także podstawę tego wniosku.

PANA rekomenduje sporządzanie przez BRASZR listy wszystkich zidentyfikowanych zniekształceń, poza oczywiście błahymi, tak jak wymaga tego § 105 KSUA 3002PL, oraz dokumentowanie ich zgodnie z wymogami § 113 standardu. Załączenie w dokumentacji atestacji samej korespondencji i kolejnych wersji SZR nie stanowi wystarczającego i odpowiedniego udokumentowania przedmiotowych kwestii. Ponadto zwraca się uwagę na konieczność załączania do składanych przez kierownika jednostki na zakończenie zlecenia pisemnych oświadczeń listy nieskorygowanych zniekształceń.

Kontrola jakości – usługi atestacji SZR różnią się swym charakterem od usług badania sprawozdań finansowych, zwłaszcza w zakresie wykorzystywania specjalistycznej wiedzy z dziedzin innych niż rewizja finansowa. Istotny jest również fakt, że są obecnie wykonywane na rzecz największych podmiotów, w tym JZP. PANA rekomenduje, aby FA dokonały analizy i oceny w zakresie wystarczalności i adekwatności stosowanych działań monitorujących, w tym kryteriów objęcia kontrolą jakości wykonania zlecenia usług atestacji SZR.

©℗

oprac. **Maciej Chorostkowski**
biegły rewident



eprasa.pl 92fe8b52d2

POLECAMY

w następnych numerach BIULETYNU głównego księgowego:

- Różnice bilansowe i podatek odroczony (wybrane zagadnienia)
- Polityka rachunkowości oraz zakładowy plan kont w jednostkach produkcyjnych

Nowości w INFORLEX

- Książka: Jawność wynagrodzeń. Jak przygotować się do wdrożenia dyrektywy o przejrzystości płac,
- Wideoporada: Czy biuro rachunkowe musi mieć w KSeF osobny certyfikat dla każdego klienta,
- Wideoporada: Czy nagrody jubileuszowe trzeba wypłacać wstecz,
- PGP nr 1: Koszty 2026 po zmianach,
- Biuletyn VAT nr 2: Jak wypełniać JPK_V7 od 1 lutego 2026 r.,
- Komentarz: Kodeks Pracy 2026. Praktyczny komentarz z przykładami.

PRENUMERATA 2026

BIULETYN głównego księgowego (e-wydanie)

abonament na 12 miesięcy w cenie 990 zł

MONITOR księgowego

w wersji PREMIUM (papier + e-wydanie)

abonament na 12 miesięcy w cenie 1315 zł

BIULETYN VAT

w wersji PREMIUM (papier + e-wydanie)

abonament na 12 miesięcy w cenie 1205 zł

MONITOR prawa pracy i ubezpieczeń

w wersji PREMIUM (papier + e-wydanie)

abonament na 12 miesięcy w cenie 1205 zł

www.sklep.infor.pl

801 626 666, 22 761 30 30

bok@infor.pl

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.
Grupa INFOR PL

Prezes Zarządu
Ryszard Pieńkowski

INFOR PL Spółka Akcyjna
ul. Burakowska 14, 01-066 Warszawa
www.infor.pl

Dyrektor Centrum Wydawniczego
Grzegorz Błażejczyk
grzegorz.blazejczyk@infor.pl

Redaktor naczelna
dr Gyöngyvér Takáts

Korekta
Barbara Redzyńska

Redaktor graficzny
Agnieszka Zuchowicz

Adres redakcji
ul. Burakowska 14, 01-066 Warszawa
www.inforlex.pl

Biuro Reklamy
Ewa Gromek-Tyburska
e-mail: ewa.gromek@infor.pl
tel. 510 024 764

Zamówienia na prenumeratę
Biuro Obsługi Klienta:

ul. Burakowska 14, 01-066 Warszawa
tel. 22 761 30 30, 801 626 666
e-mail: bok@infor.pl

www.sklep.infor.pl

Copyright by INFOR PL S.A. Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii lub powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.
Ⓒ – znak zastrzeżenia praw autorskich;
Ⓟ – znak odpłatności;
ⒸⓅ – dwa znaki przy artykule oznaczają możliwość jego dalszego wykorzystania wyłącznie po uiszczeniu opłaty zgodnie z cennikiem (www.infor.pl/licencje) i w zgodzie z Regulaminem korzystania z artykułów redakcyjnych.

INFOR PL S.A. jest podatnikiem VAT,
NIP 118-009-30-66

Redakcja zastrzega sobie prawo skracania i adiustacji tekstów oraz zwrotu materiałów zamówionych, a niezatwierdzonych do druku. Materiałów niezamówionych nie zwracamy. Nie ponosimy odpowiedzialności za treść reklam zamieszczonych na łamach.

eprasa.pl 92fe8b52d2

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

PODATKI 2026

Z wersją **PREMIUM** oszczędzasz **200 zł**



W komplecie taniej! Cena: **578 zł** ~~778,80 zł~~

- W wersji **STANDARD** otrzymujesz: 12 publikacji książkowych
- W wersji **PREMIUM** otrzymujesz: 12 publikacji książkowych oraz **wideoszkolenie VAT 2026**

Zamów: **sklep.infor.pl**

Biuro Obsługi Klienta: 22 761 30 30, 801 626 666 bok@infor.pl

eprasa.pl 92fe8b52d2

INFORlex
KOMPLEKSOWA BAZA WIEDZY

U nas odpowiedzi czekają na Ciebie!

W INFORLEX aktualności i wszystko o zmianach w prawie i podatkach



Testuj bezpłatnie
inforlex.pl

eprasa.pl 92fe8b52d2