



# PIBR

Polska Izba Biegłych  
Rewidentów



## **Podsumowanie wyników badania ankietowanego dotyczącego świadczenia usługi atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (SZR)**

dr hab. Joanna Krasodomska, prof. UEK  
dr hab. Ewelina Zarzycka, prof. UŁ

# Spis treści

Wstęp ■ 3

Podstawowe informacje o badaniu oraz kim są nasi respondenci ■ 5

Biegli rewidenci są zainteresowani świadczeniem usług atestacyjnych.  
Co ich skłania do tej decyzji i jakie mają obawy? ■ 8

Eksperti będą potrzebni – szczególnie środowiskowi ■ 10

Co powstrzymuje biegłych rewidentów przed zaangażowaniem się w atestację  
sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju? ■ 11

Wiedza z zakresu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest niska –  
konieczne są dalsze szkolenia ■ 13

Biegli uznali wzrost zaufania interesariuszy i poprawę reputacji  
za najważniejsze korzyści dla klientów zlecających usługę atestacji  
sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju ■ 14

Podsumowanie ■ 15

# Wstęp

## Szanowni Państwo,

oddajemy w Państwa ręce wyniki badania ankietowego, którego celem było ustalenie stopnia zainteresowania biegłych rewidentów nową usługą atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (SZR) oraz zidentyfikowanie ewentualnych przeszkód w podjęciu się jej świadczenia.

Celem samorządu zrealizowanym we współpracy z naukowczyniami było także zidentyfikowanie motywacji, którymi kierują się biegli oferując tę usługę lub planując takie działanie. Chcieliśmy również poznać opinie biegłych rewidentów na temat korzyści dla przedsiębiorstw wynikających z atestacji SZR.

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów zachęcała biegłych rewidentów do udziału w ankiecie, kierując się przekonaniem, że im więcej będziemy wiedzieć, tym lepiej jako samorząd będziemy mogli się przygotować na nieuniknioną, choć wciąż odkładaną, rewolucję, bo tym niewątpliwie będzie upowszechnienie się sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Dla polskich biegłych rewidentów, czyli jedynej grupy zawodowej uprawnionej do wykonywania atestacji SZR, to olbrzymia szansa, ale i spore wyzwanie.

Samorząd od dawna przygląda się tej kwestii i prowadzi liczne działania, których celem jest przygotowanie naszego środowiska do pełnienia nowej funkcji. W oczekiwaniu na ostateczny kształt ustawy implementującej Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) przygotowujemy specjalny program szkoleniowy ODZ z zakresu atestacji. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów prowadzi także intensywne prace związane z przygotowaniem polskiego standardu jako rozwiązania obowiązującego w okresie przejściowym tj. do czasu przyjęcia przez Komisję Europejską unijnego standardu atestacji. Standard będzie zawierał wymogi związane z realizacją zleceń atestacji jako usługi dającej ograniczoną pewność. Niezależnie od powyższych działań, samorząd oferuje wiele szkoleń i webinarów poruszających tematykę SZR – zachęcamy do zapoznania się z ofertą Centrum Edukacji PIBR oraz Regionalnych Oddziałów PIBR.

O atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju mówi się dużo od wielu już lat, ale teraz po przeprowadzeniu ankiety wiemy więcej o naszym środowisku i podejściu biegłych rewidentów do nowej usługi.

#### Kluczowe wnioski z wynikające z podsumowania ankiety:

- 51% respondentów zamierza świadczyć usługi atestacji SZR. 2% już ma doświadczenie w tym zakresie. Biorąc pod uwagę, że docelowo liczba podmiotów sporządzających SZR będzie wynosić 3 000, konieczne wydaje się przedsięwzięcie działań mobilizujących aktywnych biegłych rewidentów do świadczenia usług w tym zakresie.
- Główne obawy związane z atestacją SZR wskazane przez respondentów to brak doświadczenia w świadczeniu tych usług, jak również niezbędnej wiedzy, umiejętności i kompetencji w tym zakresie.
- Zgodnie z przewidywaniami, świadczenie usług atestacji SZR będzie wymagało korzystania z pomocy zewnętrznych ekspertów, głównie z zakresu środowiskowego.
- Główną przyczyną braku zainteresowania świadczeniem usług atestacji SZR jest zbyt duże obciążenie respondentów bieżącymi obowiązkami. Jest to częściej wskazywana przyczyna niż brak wiedzy, umiejętności i kompetencji w tym zakresie oraz doświadczenia w świadczeniu usług atestacji.
- Pytani o korzyści dla przedsiębiorstw wynikające z atestacji SZR, biegli wskazywali przede wszystkim wzrost zaufania interesariuszy i poprawę reputacji, przy czym nie były to oceny wysokie (powyżej 3,0 w skali 1-5). Korzyści finansowe są uważane za najmniej istotne (2,44).

\* \* \*

Zachęcamy do zapoznania się podsumowaniem ankiety, przygotowanym przez dr hab. Joannę Krasodomską, prof. UEK oraz dr hab. Ewelinę Zarzycką, prof. UŁ, którym przekazujemy serdeczne podziękowania za przygotowanie ankiety i niniejsze opracowanie.

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów

## Podstawowe informacje o badaniu oraz kim są nasi respondenci

Anonimowa ankieta, której głównym celem było ustalenie zainteresowania biegłych rewidentów świadczeniem usługi atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (SZR) oraz zidentyfikowanie ewentualnych przeszkód w podjęciu się jej świadczenia została przeprowadzona w formie online w okresie od 27 czerwca do 16 września 2024 roku. Link do ankiety został udostępniony w biuletynie PIBR rozesyłanym mailowo do biegłych rewidentów, zarejestrowanych w bazie PIBR oraz opublikowany na stronie organizacji.

Poprawnie ankietę wypełniły 283 osoby, co stanowi ok. 6% osób z uprawnieniami biegłego rewidenta w Polsce.

W badaniu wzięło udział nieco więcej kobiet niż mężczyzn (tabela 1). Średni wiek respondentów wyniósł 51 lat (6 osób nie podało swojego wieku).

**Tabela 1. Zróżnicowanie respondentów według płci (100% – 283)**

Płeć	Liczba odpowiedzi	% odpowiedzi
Kobieta	173	61,1%
Mężczyzna	107	37,8%
Inna	3	1,1%

Większość respondentów to osoby czynne zawodowo (tabela 2). Ich średnie doświadczenie w zawodzie wynosi około 18 lat.

**Tabela 2. Zróżnicowanie respondentów według aktywności zawodowej (100% – 283)**

Czy jesteś biegłym rewidentem czynnym zawodowo?	Liczba odpowiedzi	% odpowiedzi
Tak	233	82,3%
Nie	50	17,7%

Respondenci są zatrudnieni przede wszystkim przez firmy z kapitałem polskim lub prowadzą własną działalność gospodarczą (tabela 3).

**Tabela 3. Podmioty zatrudniające respondentów (100% – 233\*)**

Podmiot, w jakim Pani/Pan jest zatrudniony(a) celem realizacji usług rewizji finansowej i atestacji:	Liczba odpowiedzi	% odpowiedzi
Firma z polskim kapitałem	110	47,2%
Własna działalność gospodarcza	64	27,5%
Realizuję usługi rewizji finansowej i atestacji na umowę zlecenie/o dzieło	38	16,3%
Firma z zagranicznym kapitałem	21	9,0%

\* Respondenci czynni zawodowo

Firmy z polskim kapitałem współpracują średnio z 9 biegłymi rewidentami celem świadczenia usług rewizji finansowej i atestacji, a w firmy z zagranicznym kapitałem z 35 biegłymi rewidentami. Biegli prowadzący własną działalność gospodarczą przeciętnie współpracują z 3 innymi biegłymi.

Osoby realizujące usługi rewizji finansowej i atestacji na umowę zlecenie/o dzieło współpracują najczęściej z 1 lub 2 firmami audytorskimi przy realizacji zleceń dotyczących rewizji finansowej i atestacji (tabela 4).

**Tabela 4. Podmioty zatrudniające respondentów dla realizacji zleceń dotyczących rewizji finansowej i atestacji (100% – 38\*)**

Z iloma firmami audytorskimi Pani/Pan współpracuje przy realizacji zleceń dotyczących rewizji finansowej i atestacji?	Liczba odpowiedzi	% odpowiedzi
1	26	68,4%
2	10	26,3%
3	2	5,3%

\* Respondenci pracujący na umowę zlecenia/umowę o dzieło

Większość respondentów świadczy usługi podmiotom, które nie będą objęte w pierwszej kolejności obowiązkiem atestacji SZR (tabela 5).

**Tabela 5. Podmioty którym respondenci świadczą usługi (100% - 233\*)**

Podmioty, jakim głównie świadczy Pani/Pan usługi rewizji finansowej i atestacji:	Liczba odpowiedzi	% odpowiedzi
Duże jednostki zainteresowania publicznego (zatrudniającym powyżej 500 osób)	25	10,7%
Pozostałe duże podmioty (zatrudniające powyżej 250 osób)	95	40,8%
Pozostałe (nienależące do powyższych grup)	203	87,1%

\* Respondenci czynni zawodowo

## Biegli rewidenci są zainteresowani świadczeniem usług atestacyjnych. Co ich skłania do tej decyzji i jakie mają obawy?

51% respondentów zamierza świadczyć usługi atestacji SZR. 2% już ma doświadczenie w tym zakresie (tabela 6). Biorąc pod uwagę, że docelowo liczba podmiotów sporządzających SZR będzie wynosić 3 000, konieczne wydaje się przedsięwzięcie działań mobilizujących aktywnych biegłych rewidentów do podjęcia się świadczenia tych usług w najbliższej przyszłości.

**Tabela 6. Gotowość biegłych rewidentów do świadczenia usług atestacji SZR (100% = 283)**

Czy świadczy/zamierza Pani/Pan świadczyć usługi atestacji SZR?	Liczba odpowiedzi	% odpowiedzi
Nie zdecydowałam/-em jeszcze	53	19%
Nie, nie świadczę	33	12%
Nie, nie zamierzam świadczyć	47	17%
Tak, świadczę	7	2%
Tak, zamierzam świadczyć	143	51%

Biegli rewidenci świadczący już usługi atestacji SZR, lub mający to w planach, kierują się głównie chęcią poszerzenia wiedzy, zdobycia dodatkowych umiejętności i kompetencji w nowym obszarze oraz zainteresowaniem problematyką SZR. Nieco mniejsze znaczenie mają dla nich zapotrzebowanie na te usługi ze strony klientów i korzyści ekonomiczne związane z ich świadczeniem (tabela 7).



**Tabela 7. Przestanki zainteresowania świadczeniem usług atestacji SZR (100% = 150\*)**

Jaki jest główny powód świadczenia/zamiaru świadczenia przez Panią/Pana usług atestacji SZR?	Liczba odpowiedzi	% odpowiedzi
Chęć poszerzenia wiedzy oraz zdobycie nowych umiejętności i kompetencji w nowym obszarze	77	51,3%
Osobiste zainteresowanie tematyką zrównoważonego rozwoju	69	46,0%
Rosnący popyt na usługi ze strony potencjalnych klientów	59	39,3%
Rosnący popyt na usługi ze strony aktualnych klientów	53	35,3%
Zwiększenie przychodów	48	32,0%
Konieczność sprostania wymogom regulacyjnym	42	28,0%
Polecenie przełożonych	6	4,0%

\* Respondenci świadczący usługi atestacji lub zamierzający je świadczyć

Główne obawy związane z atestacją SZR to brak doświadczenia w świadczeniu tych usług, jak również niezbędnej wiedzy, umiejętności i kompetencji w tym zakresie (tabela 8).

**Tabela 8. Obawy związane ze świadczeniem usług atestacji SZR (100% = 150\*)**

Jakie ma Pani/Pan główne obawy dotyczące świadczenia usług atestacji SZR	Liczba odpowiedzi	% odpowiedzi
Brak doświadczenia w świadczeniu usług atestacyjnych w zakresie SZR	84	56,0%
Brak odpowiedniej wiedzy, kompetencji i umiejętności z zakresu SZR	70	46,7%
Niechęć przedsiębiorstw do ponoszenia dodatkowych kosztów związanych z atestacją	66	44,0%
Brak wystarczającej znajomości regulacji z zakresu SZR	63	42,0%
Zbyt duże obciążenie obowiązkami związanymi z audytem sprawozdań finansowych	45	30,0%
Konieczność współpracy z ekspertami reprezentującymi inne profesje np. inżynierami zajmującymi się ochroną środowiska	41	27,3%
Koszty związane z przygotowaniem się do atestacji SZR przewyższające potencjalne korzyści	38	25,3%
Nie mam żadnych obaw dotyczących świadczenia tych usług	9	6,0%
Brak na rynku wystarczającej liczby podmiotów świadczących usługi atestacji	8	5,3%

\* Respondenci świadczący usługi atestacji lub zamierzający je świadczyć

## Eksperci będą potrzebni – szczególnie środowiskowi

Zgodnie z przewidywaniami, świadczenie usług atestacji SZR będzie wymagało korzystania z pomocy zewnętrznych ekspertów (tabela 9), głównie środowiskowych (tabela 10).

**Tabela 9. Korzystanie z usług ekspertów przy świadczeniu usług atestacji SZR (100% = 150\*)**

Czy korzysta Pan/Pani lub zamierza korzystać z pomocy ekspertów podczas świadczenia usług atestacji SZR?	Liczba odpowiedzi	% odpowiedzi
Tak	73	48,7%
Nie	11	7,3%
Nie zdecydowałam/-em jeszcze	66	44,0%

\* Respondenci świadczący usługi atestacji lub zamierzający je świadczyć

**Tabela 10. Eksperti potrzebni przy świadczeniu usług atestacji SZR (100% = 73\*)**

Z pomocy jakich ekspertów korzysta Pani/Pan lub zamierza korzystać w trakcie świadczenia usług atestacji SZR?	Liczba odpowiedzi	% odpowiedzi
Z zakresu środowiskowego	40	54,8%
Ekspertów z zakresu zrównoważonego rozwoju	9	12,3%
Innych ekspertów	27	37,0%
Nie wiem jeszcze	9	12,3%

\* Respondenci zamierzający korzystać z usług ekspertów

## Co powstrzymuje biegłych rewidentów przez zaangażowaniem się w atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju?

Główną przyczyną braku zainteresowania świadczeniem usług atestacji SZR jest zbyt duże obciążenie respondentów bieżącymi obowiązkami (tabela 11). Jest to częściej wskazywana przyczyna niż brak wiedzy, umiejętności i kompetencji w tym zakresie oraz doświadczenia w świadczeniu usług atestacji.

**Tabela 11. Przyczyny braku zainteresowania świadczeniem usług atestacji SZR (100% = 80\*)**

Dlaczego w obecnej chwili Pani/Pan nie deklaruje chęci podjęcia się świadczenia usług atestacji SZR?	Liczba odpowiedzi	% odpowiedzi
Zbyt duże obciążenie obowiązkami związanymi z audytem sprawozdań finansowych	37	46,3%
Brak odpowiedniej wiedzy, kompetencji i umiejętności z zakresu SZR	32	40,0%
Brak doświadczenia w świadczeniu usług atestacyjnych w zakresie SZR	28	35,0%
Brak wystarczającej znajomości regulacji z zakresu SZR	27	33,8%
Brak zainteresowania usługami atestacji ze strony aktualnych klientów	20	25,0%
Koszty związane z przygotowaniem się do atestacji SZR przewyższające potencjalne korzyści	18	22,5%
Braki kadrowe uniemożliwiające oferowanie usług atestacji SRZ	11	13,8%
Niechęć do współpracy z ekspertami reprezentującymi inne profesje np. inżynierami zajmującymi się ochroną środowiska	10	12,5%
Inne	8	10,0%

\* Respondenci nieświadczący usługi atestacji lub nie zamierzający ich świadczyć

Osoby niezdecydowane, poza brakiem wiedzy, umiejętności i kompetencji w zakresie atestacji SZR, wskazywały także na brak wystarczającej znajomości regulacji z zakresu SZR (tabela 12).

**Tabela 12. Przyczyny braku deklaracji o świadczeniu usług atestacji SZR w przyszłości (100% = 53\*)**

Dlaczego w chwili obecnej Pani/Pan nie może zadeklarować, czy podejmie się świadczenia usług atestacji SZR w przyszłości?	Liczba odpowiedzi	% odpowiedzi
Zbyt duże obciążenie obowiązkami związanymi z audytem sprawozdań finansowych	20	37,7%
Brak zainteresowania usługami atestacji ze strony aktualnych klientów	7	13,2%
Koszty związane z przygotowaniem się do atestacji SZR przewyższające potencjalne korzyści	7	13,2%
Braki kadrowe uniemożliwiające oferowanie usług atestacji SRZ	8	15,1%
Brak wystarczającej znajomości regulacji z zakresu SZR	26	49,1%
Brak odpowiedniej wiedzy, kompetencji i umiejętności z zakresu SZR	28	52,8%
Brak doświadczenia w świadczeniu usług atestacyjnych w zakresie SZR	21	39,6%
Niechęć do współpracy z ekspertami reprezentującymi inne profesje np. inżynierami zajmującymi się ochroną środowiska	2	3,8%
Inne	2	3,8%

\* Respondenci, którzy nie zdecydowali czy będą świadczyć usługi atestacji

Warto zaznaczyć, że brak entuzjazmu w zakresie przyjęcia na siebie nowych obowiązków respondenci argumentowali między innymi zbliżającym się terminem przejścia na emeryturę.

## Wiedza z zakresu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest niska – konieczne są dalsze szkolenia

Tylko 1,1% respondentów stwierdziło, że posiada bardzo dużą wiedzę z zakresu SZR (tabela 13).

**Tabela 13. Samoocena poziomu wiedzy respondentów z zakresu SZR (1 – nie mam wiedzy, a 5 – mam bardzo dużą wiedzę) (100% = 283)**

Jak ocenia Pani/Pan swoją wiedzę z zakresu SZR?	Liczba odpowiedzi	% odpowiedzi
1	62	21,9%
2	112	39,6%
3	81	28,6%
4	25	8,8%
5	3	1,1%

Średnia ocena respondentów posiadanej przez nich wiedzy z zakresu SZR wyniosła jedynie 2,27 (przy maksymalnej ocenie 5), mimo, że wielu z nich brało już udział w szkoleniach z tego zakresu (58,3%) (tabela 14).

**Tabela 14. Udział w szkoleniach z zakresu SZR (100% = 283)**

Czy Pan/Pani brał(a) udział w szkoleniach w zakresie SZR lub jej atestacji?	Liczba odpowiedzi	% odpowiedzi
Nie	118	41,7%
Tak	165	58,3%

Zainteresowanie odpowiednimi szkoleniami ze strony biegłych rewidentów jest duże. 66,1% badanych, którzy do tej pory nie szkolili się z zakresu SRZ lub jej atestacji, zamierza wziąć udział w stosownych szkoleniach (tabela 15).

**Tabela 15. Zamiar udziału w szkoleniach z zakresu SZR (100% = 118\*)**

Czy zamierza Pani/Pan brać udział w szkoleniach w zakresie SZR lub jej atestacji?	Liczba odpowiedzi	% odpowiedzi
Nie	13	11,0%
Nie zdecydowałam/-em jeszcze	27	22,9%
Tak	78	66,1%

\* Respondenci, którzy nie brali udziału w szkoleniach

## Biegli uznali wzrost zaufania interesariuszy i poprawę reputacji za najważniejsze korzyści dla klientów zlecających usługę atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju

Pytani o korzyści dla przedsiębiorstw wynikające z atestacji SZR, biegli wskazywali przede wszystkim wzrost zaufania interesariuszy i poprawę reputacji, przy czym nie były to oceny wysokie (powyżej 3,0 w skali 1–5). Korzyści finansowe są uważane za najmniej istotne (2,44) (tabela 16).

**Tabela 16. Korzyści dla przedsiębiorstw związane z atestacją SZR (1 – nieistotne, a 5 – bardzo istotne) (100% = 283)**

Jak ocenia Pani/Pan poniższe korzyści dla przedsiębiorstw wynikające z atestacji ich SZR?	Średnia ocena
Wzrost zaufania interesariuszy	3,20
Poprawa reputacji	3,20
Lepsze zarządzanie ryzykiem	2,95
Dostęp do nowych rynków i łatwiejsze nawiązywanie współpracy z innymi podmiotami	2,86
Zwiększenie zaangażowania pracowników	2,61
Zwiększenie efektywności operacyjnej	2,52
Korzyści finansowe	2,44

## Podsumowanie

Aby SZR mogła skutecznie wspierać inwestorów i innych interesariuszy w ocenie działań przedsiębiorstw w obszarze ESG oraz zarządzaniu ryzykami i szansami, które się z tym wiążą, konieczne jest zapewnienie o jej wiarygodności. Wyniki badań wskazują, że uzyskanie zewnętrznej, niezależnej atestacji przyczynia się do zwiększenia rzetelności SZR, budując zaufanie do ujawnianych informacji. W UE, na mocy CSRD, obowiązkowej atestacji na poziomie ograniczonej pewności zostanie poddana w pierwszej kolejności sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju dużych jednostek zainteresowania publicznego. Do decyzji państw członkowskich pozostawiono, czy usługę atestacyjną będzie świadczył biegły rewident (firma audytorska), czy niezależny podmiot spoza sektora audytu finansowego. Liczne badania wskazują jednak na preferencje interesariuszy, aby atestacja SZR była realizowana przez biegłego rewidenta, co wynika z doświadczenia biegłych, stosowanych przez nich zasad etyki i niezależności. Sprzyja temu także możliwość świadczenia usługi audytu sprawozdań finansowych i atestacji SZR równocześnie, co powinno być korzystne dla jednostki zlecającej te usługi. W Polsce, jak już zaznaczono, usługi atestacji będą świadczyć wyłącznie biegli rewidenty.

Jak wskazują wyniki ankiety, biegli rewidenty są zainteresowani atestacją SZR. Stoją także przed licznymi wyzwaniami związanymi przede wszystkim z koniecznością istotnego poszerzenia swoich kompetencji. Aby przeprowadzać atestację SZR muszą oni posiadać niezbędny poziom wiedzy teoretycznej w zakresie kwestii istotnych z punktu widzenia atestacji SZR oraz zdolność zastosowania takiej wiedzy w praktyce. Powinni także być gotowi do współpracy z zewnętrznymi ekspertami, w tym zajmującymi się kwestiami środowiskowymi, z którymi dotychczas nie mieli okazji współpracować. Biegli rewidenty są również zobowiązani do przestrzegania zasad etyki zawodowej, niezależności, obiektywizmu, poufności i tajemnicy zawodowej, podobnie jak ma to miejsce w przypadku badania sprawozdań finansowych. Te wysokie wymagania stawiane biegłym sprawiają, że zajmują oni wyjątkową pozycję w obszarze SZR, a ich zaangażowanie w świadczenie usług atestacji może znacząco podnieść jakość ujawnianych informacji z korzyścią dla wszystkich zainteresowanych stron – o ile zdecydują się odpowiedzieć pozytywnie na nowe potrzeby i wymagania rynku.



**PIBR**

Polska Izba Biegłych  
Rewidentów

al. Jana Pawła II 80, 00-175 Warszawa

tel. 22 637 30 81-83, [biuro@pibr.org.pl](mailto:biuro@pibr.org.pl)

[www.pibr.org.pl](http://www.pibr.org.pl)

Warszawa 2024