

NRA.141-U.3.2024

OPINIA

dotycząca projektu ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (UC 14)

Instytut Legislacji i Praca Parlamentarnych Naczelnej Rady Adwokackiej niniejszym przedkłada opinię dotyczącą projektu ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (dalej jako: "Ustawa" lub "Projekt"), wdrażającego akty prawa unijnego (dalej jako: „Dyrektywy”) tj.

1. dyrektywę 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;
2. dyrektywę delegowaną Komisji (UE) 2023/2775 z dnia 17 października 2023 r. zmieniającą dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do dostosowania kryteriów wielkości przedsiębiorstwa dla mikro-, małych, średnich i dużych jednostek lub grup.

Naczelna Rada Adwokacka pozytywnie odnosi się do proponowanych zmian, w pełni potwierdzając, że implementacja dyrektywy jest niezbędna nie tylko z uwagi na konieczność zapewnienia zgodności prawa krajowego z prawem unijnym, ale wręcz koniecznym krokiem w celu zapewnienia przejrzystości biznesowej oraz zagwarantowania zmiany paradygmatu w tworzeniu strategii przez przedsiębiorców.

Poniżej przedstawiamy uwagi dotyczące wartych rozważenia w ocenie Adwokatury zmian, których celem byłoby zapewnienie jak najwyższych standardów związanych ze sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju.

1. Uwagi do aspektów formalnoprawnych atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (zbyt duże skupienie w obszarze "E", z pominięciem "S" i "G")

Ustawa wdrażając akty prawa unijnego przykłada nieproporcjonalnie duże znaczenie aspektom wynikającym z czynników środowiskowych, mimo że Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 nie różnicuje znaczenia czynników środowiskowych oraz czynników społecznych i czynników związanych z prawami człowieka, a także czynników ładu korporacyjnego, wręcz przeciwnie szczegółowo zakreśla każdy ze standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, dookreślając ich tematykę w art. 29b.

W art. 1 pkt 22 Projektu zawarto propozycję brzmienia rozdziału 6c ustawy o rachunkowości, który ma odnosić się do standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Projekt uwzględnia kwestie z obszarów społecznych i praw człowieka oraz ładu korporacyjnego przede wszystkim w definicji ustawowej pojęcia „kwestie zrównoważonego rozwoju” (proponowany art. 63 p pkt 1 ustawy o rachunkowości). Następnie w proponowanych art. 63 r – art. 63 zd ustawy o rachunkowości zawarto wyznaczniki z zakresu wymogów sprawozdawczości, w których szczególne znaczenie przypisano czynnikom środowiskowym, dookreślając wymogi wynikające chociażby z Ramowej Konwencji Narodów Zjednoczonych

w sprawie zmian klimatu przyjętym w dniu 12 grudnia 2015 r., czy z Rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/1119 z dnia 30 czerwca 2021 r. w sprawie ustanowienia ram na potrzeby osiągnięcia neutralności klimatycznej i zmiany rozporządzeń (WE) nr 401/2009 i (UE) 2018/1999 (por. art. 63r ust. 2 pkt 1 lit. c). W zakresie spraw społecznych i praw człowieka oraz ładu korporacyjnego brak jest podobnych dookreśleń.

Za niewystarczające należy uznać jedynie wskazanie ustawowe, że sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju sporządza się zgodnie ze standardami sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, podczas gdy ustawodawca krajowy nie przykłada wystarczającej wagi czynnikom wynikającym ze standardów społecznych praw człowieka oraz ładu korporacyjnego. Oczywiście czynniki społeczne i praw człowieka oraz ładu korporacyjnego są odpowiednio omawiane w ramach aktów prawa unijnego, jednak celem jasności i przewidywalności prawa krajowego istotnym jest spójne przedstawienie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Wspomnieć należy, że w regulacji ustawowej brak jest na razie wytycznych dotyczących chociażby praw pracowniczych, czy zapobiegania korupcji i przekupstwu.

Ze względu na powyższe należy większą uwagę ustawodawcy krajowego poświęcić na odpowiednie uregulowanie aspektów wynikających z części społecznej i praw człowieka oraz ładu korporacyjnego, by w pełni zachować założenia co do sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wynikające z prawa unijnego.

2. Postulat uwzględnienia pełnomocników profesjonalnych w zakresie działań dotyczących sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju

Po analizie proponowanych ustaleń co do działań biegłych rewidentów z zakresu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zawartych przede wszystkim w art. 2 Ustawy należy wskazać na możliwość szerszego, a zarazem bardziej konkretnego uregulowania podmiotów uprawnionych do dokonywania atestacji lub badania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Według obecnego Projektu obowiązek dokonywania takich działań został powierzony jedynie biegłym rewidentom, względnie biegłym rewidentom działającym w ramach firmy audytorskiej. Ze względu na niefinansowy charakter sprawozdawczości z zakresu zrównoważonego rozwoju oraz dotychczasową praktykę pracy biegłych rewidentów głównie opartą na czynnikach finansowych należy rozważyć postulat zapewnienia wyższego standardu dla sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. wyznacza pewien minimalny standard wobec podmiotów uprawnionych do atestacji i badania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wprowadzając wymóg posiadania przez podmioty odpowiednich kwalifikacji, które przede wszystkim posiadają biegli rewidenty. Jednakże, co wynika wprost z art. 288 TFUE dyrektywa unijna wiąże co do rezultatu, który ma być osiągnięty, a nie co do konkretnych środków wybranych przez państwo członkowskie. Z tego względu warto rozważyć propozycję powierzenia dokonywania atestacji lub badania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zespołowi audytorów lub firmie audytorskiej z konkretnym wskazaniem, że w ramach zespołu audytorskiego należy uwzględnić biegłego rewidenta oraz przedstawicieli profesjonalnych pełnomocników, jak radców prawnych, adwokatów, czy doradców podatkowych.

Wskazany postulat regulacyjny nie ma za zadania podważenia kompetencji biegłych rewidentów, którzy niewątpliwie posiadają niezbędne kompetencje do oceny i badania czynników o charakterze finansowym, jednakże ze względu na charakterystykę sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju opartej na czynnikach środowiskowych, społecznych i praw człowieka oraz ładu korporacyjnego należy wskazać, że najczęściej biegłość w tych dziedzinach posiadają odpowiednio ukierunkowani przedstawiciele pełnomocników profesjonalnych. Z tego względu powierzenie tak sformułowanych kompetencji tej grupie podmiotów nie będzie wiązać się z nadmiernym wysiłkiem w postaci dodatkowego szkolenia i nabywania umiejętności, a odpowiednim podziałem obowiązków przy

dokonywaniu atestacji lub badań. Oczywiście, również w stosunku do tak sformułowanej grupy audytorskiej istnieć powinien wymóg posiadania oraz potwierdzenia posiadania odpowiednich kwalifikacji i kompetencji.

Należy ponadto wskazać, że zaproponowany model prowadzenia atestacji i badań sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju został już wprowadzony przez ustawodawcę, jeśli chodzi o dokonywanie cyklicznej oceny działań związanych z zarządzaniem fundacjami rodzinnymi (por. Rozdział 9 Ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej, Dz. U. poz. 326 z późn. zm.). Odpowiedni audyt z działalności fundacji rodzinnej jest przeprowadzany przez firmę audytorską lub przez zespół audytorów, w którego w skład wchodzi biegły rewident, doradca podatkowy, adwokat lub radca prawny. Oczywiście każdy z audytorów musi posiadać przymiot niezależności i nie uczestniczyć w działalności kontrolowanego podmiotu. Zawarcie w Ustawie podobnej regulacji jak przy dokonywaniu audytu z działalności fundacji rodzinnej będzie wprowadzało pewność dla działalności sektorowej firm audytorskich, a nadto nie nałoży zbyt zaawansowanych obowiązków poszerzenia kompetencji na tylko jedną grupę biegłych rewidentów. Należy stwierdzić, że tak skonstruowany zespół audytorów spełniałby wymogi prawa unijnego oraz zapewniał polskim podmiotom profesjonalne działania z zakresu atestacji i badania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

3. Postulat dotyczący dokumentów wytworzonych w toku przygotowania raportu niefinansowego.

Żaden z proponowanych artykułów nie odnosi się do zakresu, sposobu i treści dokumentacji sporządzonej w toku przygotowania raportowania niefinansowego przez jednostkę. Brak szczegółowych regulacji w tym zakresie w Dyrektywach nie stoi na przeszkodzie, aby takie regulacje wprowadzić celem zapewnienia prawidłowego i rzetelnego wywiązania się z obowiązków nakładanych ustawą na biegłych rewidentów, kierowników i pracowników jednostek raportujących, a tym samym same jednostki. Co więcej wprowadzenie regulacji w tym zakresie uczyni proces raportowania niefinansowego realnym i faktycznym procesem. Niezależnie zakres i sposób dokumentowania procesu uzyskiwania informacji celem sporządzenia raportu niefinansowego ma znaczenie w świetle projektu ze względu na następujące artykuły Projektu:

- projektowany art. 67 ust 5 ustawy o rachunkowości - obowiązek kierownika jednostki do zapewnienia biegłemu rewidentowi przeprowadzającym atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju

dostęp do wszystkich dokumentów, jak również udzielenia wyczerpujących informacji, wyjaśnień i oświadczeń,

- projektowany art. 63r ust 8 ustawy o rachunkowości - konsultacje z przedstawicielami pracowników pod kątem obowiązku kierownika jednostki wynikającego z projektowanego art. 67 ust. 5 ustawy o rachunkowości,

- projektowany art. 78 ust. 1 ustawy o rachunkowości – odpowiedzialność karna biegłego rewidenta za sporządzenie niezgodnej ze stanem faktycznym opinii o sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Jak wynika z projektu ww. przepisów kierownik jednostki jest zobowiązany do dostarczenia biegłemu rewidentowi informacji umożliwiających mu atestację sprawozdawczości, a za sporządzenie niezgodnej ze stanem faktycznym opinii o sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grozi mu odpowiedzialność karna.

Wskazać należy, że zgodnie z Projektem sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju zawiera m.in. zwięzły opis modelu biznesowego i strategii biznesowej jednostki, w tym opis np. szans dla jednostki związanych z kwestiami zrównoważonego rozwoju, sposobu uwzględnienia w modelu biznesowym i strategii biznesowej potrzeb interesariuszy jednostki oraz wpływu jednostki na kwestie zrównoważonego rozwoju czy też sposobu wdrożenia strategii jednostki w odniesieniu do kwestii zrównoważonego rozwoju. Podkreślić raz jeszcze należy, że zrównoważony rozwój to nie tylko kwestie środowiskowe, lecz również społeczne i korporacyjne. Do wszystkich tych elementów odnoszą się również Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju. Raportowanie niefinansowe – również w świetle wypowiedzi przedstawicieli biznesu – będzie procesem długotrwałym, do którego jednostka będzie przygotowywała się przez większość okresu sprawozdawczego. Musi bowiem uwzględnić nie tylko informacje pochodzące od samej jednostki, lecz również od jej interesariuszy czy pracowników. Biorąc pod uwagę aktualną praktykę i organizację jednostek, informacje te są rozproszone, nie są zbierane w sposób usystematyzowany, lecz co najistotniejsze są rozumiane jak również funkcjonują w niestandardowy i nie uschematyzowany sposób.

Ponadto, zgodnie z Projektem jednym z rodzajów informacji, które są obligatoryjnie pozyskiwane w toku przygotowania raportu niefinansowego są informacje od pracowników. Jednakże Ustawa nie reguluje w jakikolwiek sposób jak mają być uzyskane, a kolejno udokumentowane te informacje. Tym samym nie obliuguje do jakiegokolwiek utrwalenia tego etapu przygotowania raportu niefinansowego, a w konsekwencji może utrudnić proces atestacji przez biegłego rewidenta, który nie będzie miał materiałów odzwierciedlających proces realizacji tego obligatoryjnego etapu.

Podkreślić również należy, że odpowiedzialność karna za sporządzenie niezgodnej ze stanem faktycznym opinii o sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest co prawda uregulowana w sposób tożsamy do odpowiedzialności za sporządzenie takiej opinii w odniesieniu do sprawozdania finansowego. Jednakże o ile w przypadku sprawozdania finansowego biegły rewident wie, jakie informacje oraz wyliczenia powinien otrzymać w przypadku konkretnego typu prowadzonej działalności, o tyle brak jest takiej praktyki i wiedzy w zakresie raportowania niefinansowego. Brak jakichkolwiek regulacji w zakresie pozyskiwania i gromadzenia przez jednostkę danych będących podstawą raportowania może zatem stanowić podstawę do niespójności w zakresie raportowanych przez jednostki zobowiązane jak również do wątpliwości co do odpowiedzialności karnej biegłych rewidentów.

Dyrektywa jest aktem prawa europejskiego, który wyznacza cel państwom członkowskim. Tym samym jej zapisy mają charakter ogólny, mający stanowić wspólne ramy procesów, nie zaś dawać konkretne precyzyjne rozwiązania.

Zgodnie z tiretem 21 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2014/95 z dnia 22 października 2014 roku zmieniającej dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy, cel niniejszej dyrektywy, a mianowicie zwiększenie znaczenia, spójności i porównywalności informacji ujawnianych przez niektóre duże jednostki i grupy na terenie Unii, nie może zostać osiągnięty w sposób wystarczający przez państwa członkowskie, natomiast ze względu na jego skutki możliwe jest jego lepsze osiągnięcie na poziomie Unii, może ona podjąć działania zgodnie z zasadą pomocniczości określoną w art. 5 Traktatu o Unii Europejskiej. Zgodnie z zasadą proporcjonalności określoną w tym artykule niniejsza dyrektywa nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu.

Tym samym przepisy Dyrektyw jak również wcześniejszych dyrektyw dotyczących ujawniania informacji niefinansowych oraz powiązane ściśle Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju, stanowią tylko wyznaczenie ram merytorycznych, które mają obowiązywać jednostki na terenie Unii Europejskiej w zakresie raportowania niefinansowego. Nie odnoszą się zaś do praktycznych jego aspektów, w tym sprecyzowania adekwatnych w danym systemie prawnym rodzaju informacji, które mają być gromadzone i przekazywane na cele atestacji sprawozdań. Jednocześnie sprecyzowanie – przynajmniej na poziomie ogólnym – tego rodzaju informacji niewątpliwie przysłuży się realizacją celów Dyrektyw jak i samej ustawy, tj. zwiększeniu spójności i porównywalności informacji. Dodatkowo mogą stanowić wsparcie merytoryczne dla – w szczególności – średnich i małych przedsiębiorców,

którzy zostaną ostatecznie objęci procesem raportowania czy też zostaną włączeni w ten proces w ramach łańcucha wartości dużych podmiotów. Niezależnie zaś – mając na względzie kwestie korporacyjne podlegające raportowaniu – mogą mieć wpływ na wypracowanie dobrych, wspólnych praktyk w zakresie ładu korporacyjnego.

Mając na względzie powyższe, wskazane jest przeprowadzenie odpowiednich konsultacji co do zakresu niezbędnych z punktu widzenia przyszłych osób, podmiotów atestujących sprawozdania niefinansowe dokumentów i informacji, potrzebnych do sporządzenia rzetelnego sprawozdania i uwzględnienia takiego opisu w projekcie. W szczególności istotne jest doprecyzowanie treści projektowanego art. 63r ust 8 ustawy o rachunkowości w zakresie sposobu przeprowadzenia konsultacji przez kierownika jednostki jak również udokumentowania tego procesu.

Przekazując powyższe uwagi, z pełną otwartością deklarujemy chęć dalszej współpracy w prowadzonych przez Ministerstwo pracach. Z chęcią będziemy uczestniczyć w kolejnych Państwa pracach, konsultacjach i rozmowach w tym zakresie.

Opinię sporządzili:

- adwokatka Katarzyna Dąbrowska – Członkini Zespołu ds. opiniowania projektów legislacyjnych w zakresie prawa karnego i postępowania karnego Instytutu Legislacji i Prac Parlamentarnych Naczelnej Rady Adwokackiej;
- dr Anna Wilińska-Zelek - Przewodnicząca Zespołu ds. opiniowania projektów legislacyjnych w zakresie prawa gospodarczego Instytutu Legislacji i Prac Parlamentarnych Naczelnej Rady Adwokackiej.

Oczekując na kontakt w sprawie,

pozostaję z poważaniem


Dyrektor
Instytutu Legislacji i Prac Parlamentarnych
przy Naczelnej Rady Adwokackiej
adw. Dorota Kulińska