



KRAJOWA IZBA GOSPODARCZA

Warszawa, 17 maja 2024 roku

**Sz. P. Andrzej Domański**  
**Minister Finansów**  
**Ministerstwo Finansów**  
**ul. Świętokrzyska 12,**  
**00-916 Warszawa**

## 1. WPROWADZENIE

Niniejszym, w odpowiedzi na pismo Ministra Finansów z dnia 18 kwietnia 2024 roku z prośbą o opinię Krajowej Izby Gospodarczej w sprawie projektu *ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (UC14)*, której celem jest wdrożenie do polskiego porządku prawnego dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. (CSRD) 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 (Dz. Urz. UE L 322 z 16.12.2022, s. 15–80) („dyrektywa 2022/2464”), dyrektywy delegowanej Komisji (UE) 2023/2775 z dnia 17 października 2023 r. zmieniającej dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do dostosowania kryteriów wielkości przedsiębiorstwa dla mikro-, małych, średnich i dużych jednostek lub grup (Dz. Urz. UE L z 21.12.2023) („dyrektywa delegowana”), przedstawiam stanowisko przygotowane przez Członków Komitetu ds. ESG przy Krajowej Izbie Gospodarczej („KIG”).

KIG jest największą niezależną organizacją biznesową w Polsce powstałą w 1990 roku. Reprezentuje znaczącą liczbę przedsiębiorców, zrzeszając 160 organizacji biznesowych, 70 izb i związków branżowych, 61 izb regionalnych, 21 izb bilateralnych oraz 8 pozostałych organizacji (stowarzyszenia, fundacje).

Wspiera i edukuje przedsiębiorstwa, zwłaszcza z sektora MŚP, w kontekście zrównoważonego rozwoju podejmując liczne inicjatywy, począwszy od działalności Komitetu ESG, poprzez Szkołę ESG, publikacje polskiego tłumaczenia uproszczonych standardów raportowania zrównoważonego rozwoju VSME, po przygotowanie Platformy ESG Standard, które zyskały uznanie Komisji Europejskiej podczas specjalnego spotkania w Brukseli „Supporting companies in applying the European Sustainability Reporting Standards” w dniu 16 maja 2024 roku.

W przygotowanie niniejszego stanowiska zaangażowani byli w szczególności następujący członkowie Komitetu ds. ESG KIG:

•Monika Porębska, Pełnomocnik Zarządu ds. zrównoważonego rozwoju i odpowiedzialnego biznesu, Cementownia Warta S.A.

## 2. UWAGI OGÓLNE DOTYCZĄCE PROJEKTU USTAWY

Komitet ds. ESG KIG z zadowoleniem przyjmuje długo oczekiwany projekt ustawy implementującej dyrektywę CSRD oraz dyrektywę delegowaną do krajowego ustawodawstwa i docenia wkład wniesiony w jej opracowanie. Wyrażamy nadzieję, że proces sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, który dla wielu podmiotów objętych obowiązkiem raportowania kwestii ESG, zwłaszcza dla MŚP, stanowi duże obciążenie finansowe i wyzwanie kadrowe będzie dzięki odpowiedniej legislacji przebiegał sprawnie.

Kluczowym celem dyrektywy CSRD jest zapewnienie, aby większa grupa przedsiębiorstw sprawozdawała istotne, porównywalne i wiarygodne informacje na temat zrównoważonego rozwoju według jednolitych standardów. Wiąże się z tym wzmacnianie wiarygodności ujawnianych danych poprzez obowiązkową ich weryfikację w postaci usługi atestacyjnej świadczonej przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie.

Doceniamy wpływ, jaki wprowadzone zmiany mogą mieć na osiągnięcie celów zrównoważonego rozwoju, ale równocześnie chcemy zwrócić uwagę na aspekty budzące nasze obawy.

W naszej ocenie na skuteczne przygotowanie się firm do obowiązku raportowania kwestii ESG, przebieg procesu a także jakość sprawozdań zrównoważonego rozwoju, poza mechanizmami prawnymi, mają wpływ cztery determinanty:

- edukacja biegłych rewidentów w zakresie atestacji sprawozdań zrównoważonego rozwoju;
- przyjęcie jednolitego standardu atestacji;
- poziom przygotowania firm audytorskich;
- odpowiedni czas na przygotowanie sprawozdania z działalności, którego integralną część stanowi sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju.

**Wiążą się z nimi wyzwania i ryzyka, obejmujące wszystkich uczestników procesu: regulatora, biegłych rewidentów, firmy audytorskie, podmioty raportujące, do których odniesiemy się szczegółowo w dalszej części stanowiska.**

### **3. KONIECZNE JEST POTWIERDZENIE KWALIFIKACJI EKSPERTÓW ZEWNĘTRZNYCH (PODWYKONAWCÓW) WSPIERAJĄCYCH FIRMY AUDYTORSKIE W PRZEPROWADZENIU USŁUGI ATESTACYJNEJ**

Ustawodawca wskazując w art. 3 ust. 1 a UoBR biegłych rewidentów jako podmioty uprawnione do przeprowadzenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju miał świadomość, że nie posiadają oni odpowiedniej wiedzy, kompetencji i doświadczenia w zakresie oceny kluczowych obszarów sprawozdawczości ESG: środowiskowego, społecznego i ładu zarządczego. Tym samym nie są przygotowani do realizacji kompleksowej usługi atestacyjnej.

Ustawa przewiduje różne formy zdobywania wiedzy i kwalifikacji przez biegłych rewidentów, które są procesami długotrwałymi, dlatego też art. 66 ust. 2 i 6. projektowanej ustawy zapewnił im odpowiednie zasoby do realizacji usług atestacyjnej w postaci zespołów wykonujących badanie i atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, posiadających kompetencje i możliwości niezbędne do właściwego wykonania danego badania i danej atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz możliwość korzystania z pracy zewnętrznego eksperta, w tym w zakresie środowiska i klimatu, spraw społecznych oraz ładu korporacyjnego.

W projekcie ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (UC14) nie określono kompetencji, jakie powinien spełniać podwykonawca (ekspert/zespół) ani mechanizmów ich weryfikacji.

Zgodnie z projektem ustawy implementującej, zmiany do ustawy o biegłych rewidentach przewidują, że organizacja procesu atestacji SZR należeć będzie do firm audytorskich, które co do zasady – będą odpowiedzialne za zakres i sposób przeprowadzenia prac powierzanych ekspertom zewnętrznym, o ile dana firma audytorska oceni, że nie posiada własnych zasobów w danym zakresie.

Jesteśmy zdania, że powyższy zapis powinien zostać uzupełniony o kryteria definiujące zakres kompetencji, wiedzy i doświadczenia ekspertów zewnętrznych. Ich brak generuje ryzyko oceny kluczowych kwestii ESG przez nieuprawnione i niewykwalifikowane podmioty a tym samym obniżenie jakości procesu atestacji. Naraża ponadto podmioty raportujące na ryzyko nienależytego wywiązania się z obowiązku sprawozdawczości i marginalizowania kwestii, które z braku wiedzy czy kompetencji zewnętrznego eksperta nie zostaną prawidłowo zweryfikowane. Wskazane byłoby stworzenie rejestru wiarygodnych ekspertów zewnętrznych, z której mogliby korzystać biegli przy podejmowaniu decyzji o wyborze eksperta.

**Wskazujemy w tym miejscu na dostępne wiarygodne krajowe źródło pozyskiwania akredytowanych ekspertów wyspecjalizowanych m.in. w niezwykle istotnych dla firm kwestiach środowiskowych, jakim jest Polskie Centrum Akredytacji.**

### **4. UTRUDNIONY DOSTĘP DO FIRM AUDYTORSKICH UPRAWNIONYCH DO ATESTACJI SZR**

Biorąc pod uwagę czasochłonny i dobrowolny proces zdobywania przez biegłych rewidentów kwalifikacji w zakresie przeprowadzania oceny SZR, istnieje ryzyko, że w pierwszym roku obowiązywania SZR wiele firm audytorskich nie będzie oferowało usługi atestacyjnej lub będzie w trakcie procesu budowania odpowiednich kompetencji.

Projekt ustawy implementującej przewiduje, że firma audytorska nieuprawniona do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w oświadczeniu wskazuje, że posiada zdolność do

prowadzenia działalności w zakresie wykonywania czynności rewizji finansowej z wyłączeniem atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Zważywszy, że liczba czynnych zawodowo biegłych rewidentów w stosunku do liczby podmiotów objętych obowiązkiem SZR jest niewielka, istotne w przypadku raportujących spółek jest wcześniejsze upewnienie się, że firma audytorska, z usług której korzystały w przypadku oceny sprawozdania z działalności, jest również uprawniona do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

**W tym miejscu postulujemy nadanie wysokiego priorytetu pracom nad rozszerzeniem rejestru biegłych rewidentów i listy firm audytorskich prowadzonych przez PIBR o informacje dotyczące posiadania przez biegłego rewidenta uprawnień do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Ułatwi to raportującym spółkom wybór podmiotu posiadającego odpowiednie uprawnienia i ograniczy tym samym ryzyko niewywiązania się z wymogu SZR lub ponoszenia niepotrzebnych kosztów związanych z korzystaniem z usług badania sprawozdania finansowego oraz atestacji SZR realizowanych przez dwa różne podmioty.**

## **5. TERMIN NA ZŁOŻENIE SPRAWOZDANIA Z DZIAŁALNOŚCI POWINIEN BYĆ WYDŁUŻONY**

Należy podkreślić, że sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju, która zgodnie z wymogami dyrektywy CSRD będzie stanowić integralną część sprawozdania z działalności jednostki, jest mocno rozbudowana a co za tym idzie wymaga od podmiotu przeprowadzającego jej atestację, weryfikacji dużej ilości danych z różnych obszarów.

Dotychczas raportujące spółki giełdowe objęte obowiązkiem SZR za rok obrotowy 2024 będą musiały w terminie trzech miesięcy od dnia bilansowego przygotować sprawozdanie finansowe wraz ze sprawozdaniem w zakresie zrównoważonego rozwoju (będącym częścią sprawozdania z działalności), a następnie każde z nich poddać odrębnej, płatnej weryfikacji.

Samo wdrożenie atestacji SZR uwarunkowane jest pracami legislacyjnymi, uzgodnieniami z polskim regulatorem oraz Radą Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego, co do tego w oparciu o jaki standard i wytyczne będą wykonywane zlecenia atestacji w tzw. okresie przejściowym, czyli do czasu przyjęcia przez Komisję Europejską standardu atestacji dającej ograniczoną pewność. Zgodnie z deklaracjami Komisji Europejskiej ma to nastąpić najpóźniej do dnia 1 października 2026 roku.

Do tego czasu dyrektywa CSRD stanowi, że państwa członkowskie mogą stosować krajowe standardy, procedury lub wymogi atestacji.

Zgodnie z projektem zmiany ustawy o biegłych rewidentach, atestacja SZR w Polsce opierać się będzie o krajowy standard atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, opracowywany przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów. Ustanowienie standardu oraz jego zatwierdzenie przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego musi zakończyć się do 30 września 2024 r., tj. w terminie wskazanym w dyrektywie na przedstawienie jego treści Komisji Europejskiej.

Terminy przewidziane na procedowanie prac są bardzo napięte, równoległe trwa proces budowania kompetencji w zakresie atestacji SZR przez biegłych rewidentów.

W odniesieniu do wyżej wymienionych okoliczności należy wskazać na wysoki poziom ryzyka, na który narażony jest biegły rewident w związku z realizacją usługi atestacji w przypadku braku jednolitego, standardu atestacji dającego racjonalną pewność, który ma zostać wydany do 1 października 2028 roku.

Art. 78 ust. 1 *ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (UC14)* precyzuje:

„1. Biegły rewident, który sporządza niezgodną ze stanem faktycznym opinię o:

1) sprawozdaniu finansowym i stanowiących podstawę jego sporządzenia księgach rachunkowych jednostki lub sytuacji finansowo-majątkowej tej jednostki,

2) sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju

– podlega grzywnie albo karze pozbawienia wolności do lat 2, albo obu tym karom łącznie”.

Należy zatem przewidywać, że biegli rewidenci będą zabezpieczać się przed materializacją ryzyka, sprawdzając dokumentację „na wyrost”, co wpłynie na uciążliwość procesu dla obydwu uczestniczących w nim stron. Co za tym idzie, znacząco go wydłuży, doprowadzając do sytuacji, w której biegły rewident będzie rozpoczynał usługę atestacji na poziomie weryfikacji organizacji in situ w ostatnim kwartale kończącego się roku obrotowego, za który spółka będzie zobowiązana sporządzić sprawozdanie.

Podkreślenia wymaga fakt, że w projekcie ustawy nie przewidziano żadnych przesunięć czasowych związanych z dodatkowym obciążeniem dla spółek, jakim jest sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju i przygotowanie się do należytego z niej wywiązania, wymagające zaangażowania znaczących zasobów finansowych i kadrowych.

Pierwsze lata obowiązywania wymogów dyrektywy CSRD będą tzw. okresem przejściowym, trudnym dla wszystkich zaangażowanych stron z uwagi na bardzo krótki okres przewidziany na przygotowanie sprawozdania z działalności poszerzonego o sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju.

Dodatkowo, podkreślenia wymaga fakt, że biegli rewidenci, biorąc pod uwagę liczbę spółek objętych obowiązkiem sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, nie dysponują wystarczającymi zasobami kadrowymi pozwalającymi na zaspokojenie potrzeb rynkowych związanych z atestacją sprawozdań. Ich uzupełnienie a także zdobycie odpowiednich kompetencji wymaga czasu.

**W naszej ocenie niezbędne jest wprowadzenie zmian w ustawie o rachunkowości dotyczących wydłużenia terminu na sporządzenie sprawozdania z działalności obejmującego sprawozdanie w zakresie zrównoważonego z 3 do 6 miesięcy, licząc od dnia bilansowego, który obowiązywałby w tzw. okresie przejściowym.**

**Umożliwi to wszystkim uczestnikom procesu jego realizację z należytą starannością i wpłynie korzystnie na jakość ujawnianych danych.**

Wyrażamy nadzieję, że nasze uwagi okażą się pomocne dla wszystkich uczestników procesu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.