

UZASADNIENIE

do projektu uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów w sprawie zakresu tematycznego oraz minimalnej ilości godzin szkolenia w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w ramach obowiązkowego doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów

I. Przyczyny wprowadzenia regulacji.

Przepisy ustawy z dnia 22 grudnia 2015 roku o zasadach uznawania kwalifikacji zawodowych nabytych w państwach członkowskich Unii Europejskiej (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 334) wprowadziły obowiązek zapewnienia proporcjonalności, uzasadnionego i niedyskryminującego charakteru przepisów regulacyjnych¹. W tym celu podmiot opracowujący projekt przepisu regulacyjnego przeprowadza ocenę projektowanych przepisów, którą przedstawia się w uzasadnieniu do projektu aktu normatywnego, oraz przeprowadza ich konsultację.

Projekt uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów w sprawie zakresu tematycznego oraz minimalnej ilości godzin szkolenia w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej oraz atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w ramach obowiązkowego doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów stanowi wykonanie ustawowej delegacji, jaką wprowadziła ustawa z dnia 6 grudnia 2024 roku o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw w art. 20 ust. 1 pkt 1 (Dz. U. poz. 1863) dalej też jako: „ustawa z dnia 6 grudnia 2024 roku”).

¹ przepis regulacyjny – przepisy prawa polskiego określające formalne kwalifikacje niezbędne do wykonywania zawodów regulowanych lub wymagania kwalifikacyjne, od spełnienia których jest uzależnione podejmowanie lub wykonywanie działalności regulowanych, oraz o ile jest to wymagane, warunki wykonywania zawodów regulowanych, a także podejmowania lub wykonywania działalności regulowanych.

Zgodnie z ww. przepisem, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów określi, w drodze uchwały zakres tematyczny oraz minimalną liczbę godzin szkolenia, o którym mowa w art. 18 ust. 1 ustawy, w tym dopuszczalną liczbę godzin przypadającą na samokształcenie, o którym mowa w art. 9 ust. 3 ustawy z dnia 11 maja 2017 roku o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (dalej też jako: „ustawa o biegłych rewidentach”).

Powyższe jest związane również z tym, że zgodnie z art. 17 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2024 roku, biegli rewidenci: 1) wpisani do rejestru biegłych rewidentów przed dniem 1 stycznia 2024 r. albo 2) którzy przystąpili do postępowania kwalifikacyjnego przed dniem 1 stycznia 2024 r. i zostali wpisani do rejestru biegłych rewidentów w okresie od dnia 1 stycznia 2024 r. do dnia poprzedzającego dzień wejścia w życie niniejszej ustawy – są uprawnieni do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Jednakże, aby biegły rewident był dalej uprawniony do wykonywania czynności atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, to – zgodnie z art. 18 ust. 1 powyższej ustawy – do dnia 31 grudnia 2026 r. jest obowiązany odbyć szkolenie w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej oraz atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w ramach obowiązkowego doskonalenia zawodowego, w tym w zakresie, o którym mowa w art. 14 ust. 2a ustawy o biegłych rewidentach.

W przypadku bowiem nieodbycia doskonalenia zawodowego do tego czasu, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów – zgodnie z art. 18 ust. 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2024 roku – do dnia 1 marca 2027 r. podejmie uchwałę o wykreśleniu z rejestru biegłych rewidentów informacji o uprawnieniu do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Przedmiotowy projekt uchwały stanowi również wyraz realizacji głównych celów przepisów z dnia 6 grudnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach,

firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw w art. 20 ust. 1 pkt 1, jakim jest implementacja do krajowego porządku prawnego:

- *dyrektywy 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 (Dz. Urz. UE L 322 z 16.12.2022, str. 15), zwanej dalej „dyrektywą 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 2023/2775 z 21.12.2023), zwanej dalej „dyrektywą delegowaną”.*

Mając na uwadze powyższe, jak również okoliczność, że jednym z zadań Polskiej Izby Biegłych Rewidentów powierzonym do realizacji samorządowi jest kontrola wypełniania przez biegłych rewidentów obowiązków z zakresu obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, koniecznym zatem było przygotowanie projektu uchwały w przedmiocie zakresu tematycznego oraz minimalnej ilości godzin szkolenia w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej oraz atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w ramach obligatoryjnego doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów.

II. Ocena zgodności projektowanych przepisów regulacyjnych z zasadami proporcjonalności, uzasadnionego i niedyskryminującego charakteru.

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów przeprowadziła w sposób obiektywny i niezależny ocenę zgodności projektowanych przepisów z zasadami proporcjonalności, uzasadnionego i niedyskryminującego charakteru.

W ocenie Krajowej Rady Biegłych Rewidentów określony zarówno zakres, jak i minimalna ilość godzin będą wystarczające do należytego przygotowania biegłych rewidentów do wykonywania czynności atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Zważyć należy, że choć temat ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy nie jest novum w porządku prawnym w Unii Europejskiej, bowiem określone obowiązki w tym zakresie wynikały z dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniającej dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy (Dz. Urz. UE L 330 z 15.11.2014, str. 1–9), implementowanej do polskiego porządku prawnego ustawą z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz. U. z 2017 r. poz. 61). Jednakże przepisy dyrektywy 2014/95/UE przekładały się na ograniczoną użyteczność informacji ujawnianych przez przedsiębiorstwa w zakresie zrównoważonego rozwoju. Obejmowały one jedynie dość wąską grupę największych przedsiębiorstw i grup kapitałowych. Brak było ujednoczonych standardów raportowania w tym zakresie, co wpływało na brak porównywalności przedstawianych informacji. Ponadto nie podlegały one obowiązkowej weryfikacji, co z kolei mogło negatywnie wpływać na postrzeganie wiarygodności raportowanych informacji.

Dopiero przepisy ww. dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 oraz dyrektywy delegowanej Komisji (UE) 2023/2775 z dnia 17 października 2023 roku, a implementowane do polskiego porządku prawnego ustawą z dnia 6 grudnia 2024 roku, wprowadziły zasadnicze zmiany w zakresie sprawozdawczości dotyczących informacji o charakterze niefinansowym.

Zmiany w przepisach aktów prawnych wskazanych w ustawie z dnia 6 grudnia 2024 roku, wdrażające dyrektywę 2022/2464, wprowadzają bowiem m.in.:

- rozszerzony zakres jednostek zobowiązanych do sprawozdania informacji na temat zrównoważonego rozwoju.

Zakres ten obejmie: duże jednostki, jednostki będące jednostką dominującą dużej grupy kapitałowej, małe i średnie jednostki dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym (z wyłączeniem notowanych mikroprzedsiębiorstw) oraz spełniające określone warunki i kryteria wielkości jednostki zależne i oddziały z siedzibą w państwie członkowskim UE, których odpowiednio jednostka dominująca najwyższego szczebla lub jednostka samodzielna podlega przepisom prawa państwa spoza Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG);

- obowiązek sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju według jednolitych w UE standardów, w wyniku którego nastąpi odejście od dotychczasowej dowolności w wyborze standardów raportowania na rzecz obowiązkowo stosowanych Europejskich Standardów Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju;
- poszerzony zakres sprawozdawanych informacji, przez co informacje na temat kwestii zrównoważonego rozwoju z obszaru środowiskowego, społecznego (w tym praw człowieka) oraz ładu korporacyjnego będą bardziej szczegółowe niż dotychczas;
- obowiązek przedstawiania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w odrębnej sekcji w ramach sprawozdania z działalności jednostki.

W wyniku wdrożenia przepisów dyrektywy 2022/2464 na poziomie krajowym w Polsce i innych państwach członkowskich UE, ma bowiem:

- nastąpić poprawa sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, tak aby lepiej wykorzystać potencjał jednolitego rynku w UE w celu przyczynienia się do przejścia do systemu gospodarczego i finansowego zgodnego z Europejskim Zielonym Ładem oraz celami zrównoważonego rozwoju ONZ;
- zostać zwiększony publiczny dostęp do informacji dotyczących kwestii zrównoważonego rozwoju oraz wpływu przedsiębiorstw na ludzi i środowisko, jak również porównywalność

wiarygodność oraz łatwość wykorzystania przez użytkowników przy użyciu technologii cyfrowych takich informacji,

co w konsekwencji przyczynić ma się to do zmniejszenia ryzyk systemowych dla gospodarki, a także do poprawy alokacji kapitału finansowego na rzecz przedsiębiorstw i działań, które rozwiązują problemy społeczne, zdrowotne i środowiskowe.

Ponadto, kolejnym celem dyrektywy, a za tym – przepisów wprowadzonych do polskiego porządku prawnego – jest sprawienie, że przedsiębiorstwa będą w większym stopniu odpowiedzialne za swój wpływ na ludzi i środowisko, co przysłuży się budowaniu zaufania między przedsiębiorstwami a społeczeństwem.

Powyższe, dalekosiężne i godne pochwały cele europejskiego i polskiego ustawodawcy wymagają zatem odpowiedniego, tj. na wysokim poziomie, przygotowania specjalistów, którzy w tym zakresie mają wykonywać atestację takiej sprawozdawczości. Jako że rolę tę – zgodnie z ustawą z dnia 6 grudnia 2024 roku i ustawą o biegłych rewidentach – mają pełnić biegli rewidenci, to koniecznym staje się odpowiednie ich przygotowanie do wykonywania tej ważkiej społecznie i gospodarczo roli.

Jednocześnie, toczące się od wielu miesięcy wśród biegłych rewidentów rozmowy i analizy w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju pozwalają na uznanie, że zaproponowane zarówno zakres przedmiotowy szkoleń ODZ prowadzonych przez PIBR lub jednostki uprawnione, jak i ilość wymaganych godzin będzie wystarczająca do odpowiedniego przygotowania biegłych rewidentów do pełnienia tej jakże istotnej roli w społeczeństwie i gospodarce.

Jednocześnie, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów uznała, że zakres godzinowy szkoleń wynikający z uchwały oraz zakres tematyczny szkoleń, które będą prowadzić PIBR lub

jednostki uprawnione, nie będzie również stanowić nadmiernego obciążenia członków samorządu. W ocenie Krajowej Rady Biegłych Rewidentów uzasadnione jest prowadzenie szkoleń z tego zakresu w ilości co najmniej 80 godzin organizowanych przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów lub jednostki uprawnione. Są to bowiem jednostki, które – w ocenie KRBR – zapewnią należytą jakość i odpowiedni poziom przygotowania biegłych rewidentów do wykonywania usług z zakresu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Również zakres tematyczny wskazany w załączniku uchwały, z podziałem na ilość godzin wymaganą na poszczególne moduły, będą służyć odpowiedniemu przygotowaniu biegłych. Kluczowe jest bowiem, aby – biorąc pod uwagę istotną rolę biegłego rewidenta w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – należycie przygotować członków samorządu do wykonywania tej funkcji.

W ocenie Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, większa ilość godzin samokształcenia w porównaniu do obowiązkowego doskonalenia zawodowego prowadzonego przez PIBR lub jednostki uprawnione, zważywszy na różnorakie sposoby wykonania obowiązku samokształcenia wynikające z Rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 15 grudnia 2017 roku w sprawie obowiązkowego doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów, nie pozwoli na odpowiednie przygotowanie biegłych rewidentów do pełnienia usług atestacyjnych z zakresu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Powyższe argumenty legły również u podstaw ustalenia, że obowiązkowe doskonalenie zawodowe w tym przedmiocie będzie odbywać się w ilości nie mniej niż 80 godzin oraz w określonym zakresie na szkoleniach organizowanych przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów lub jednostki uprawnione, zaś pozostałe co najmniej 8 godzin w formie samokształcenia.

W ocenie Krajowej Rady Biegłych Rewidentów projektowane postanowienia uchwały są zatem uzasadnione – zwłaszcza biorąc pod uwagę fakt konieczności realizowania ustawowego obowiązku nałożonego na PIBR przez polskiego ustawodawcę – a także odpowiednie

(proporcjonalne) z punktu widzenia założonego do osiągnięcia celu oraz nie wykraczają poza to, co jest konieczne dla jego realizacji.

Podjęcie uchwały w przedstawionym do konsultacji brzmieniu jest również uzasadnione treścią przepisów dyrektywy 2006/43/WE w brzmieniu nadanym dyrektywą 2022/2464, a także celami służącymi interesowi publicznemu, bowiem pozwoli na należyte przygotowanie biegłych rewidentów do wykonywania usług atestacyjnych z zakresu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, a tym samym da podmiotom do tego zobowiązanych odpowiednio przygotowanego do tego biegłego rewidenta. W interesie publicznym, który ma zostać osiągnięty w wyniku ustanowienia projektowanej regulacji, jest bowiem zapewnienie wystandaryzowanych usług biegłych rewidentów i firm audytorskich w zakresie atestacji zrównoważonego rozwoju, świadczonych na odpowiednio wysokim poziomie. Dzięki temu pozwoli to na utrzymanie i dalszą budowę wysokiego poziomu zaufania dla usług oraz zawodu biegłego rewidenta.

W ocenie Krajowej Rady Biegłych Rewidentów projekt uchwały nie zawiera także regulacji bezpośrednio albo pośrednio dyskryminującej ze względu na przynależność państwową lub miejsce zamieszkania. Proponowana minimalna liczba godzin obowiązkowego doskonalenia zawodowego w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, jak i zakres przedmiotowy szkoleń zaproponowany w projekcie uchwały skierowane są i obowiązywać będą wszystkich biegłych rewidentów wpisanych do rejestru, bez znaczenia na podstawie wpisu, przynależność państwową, miejsce zamieszkania czy też miejsce świadczenia usług, do których zastosowanie będzie mieć projektowana regulacja. Oznacza to, że biegły rewident z innego kraju członkowskiego Unii Europejskiej, który uzyskał prawo do wykonywania zawodu na terenie Polski będzie mieć takie same prawa, jak i obowiązki, wynikające z ustanawianej regulacji. Z powyższego można wyprowadzić wniosek, że projektowane przepisy regulacyjne są niedyskryminujące.

W treści proponowanej uchwały uwzględniono również treść art. 18 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2024 roku, zgodnie z którym, biegli rewidenci uprawnieni do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, o których mowa w art. 17 ust. 1 tej ustawy, są obowiązani odbyć szkolenie w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej oraz atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w ramach obowiązkowego doskonalenia zawodowego, w tym w zakresie, o którym mowa w art. 14 ust. 2a ustawy, **do dnia 31 grudnia 2026 roku.**

W przypadku nieodbycia szkolenia w tym zakresie, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów będzie zobowiązana podjąć uchwałę o wykreśleniu z rejestru biegłych rewidentów informacji o uprawnieniu danego biegłego rewidenta, który takiego szkolenia nie odbył, do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Termin do podjęcia uchwały w przedmiocie wykreślenia tej informacji ustawodawca wyznaczył Krajowej Radzie Biegłych Rewidentów do dnia 1 marca 2025 roku.

Ponadto, w uchwale uwzględniono również treść art. 21 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2024 roku, zgodnie z którym:

- 1) szkolenie w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej oraz atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, nie może wchodzić w zakres minimalnej liczby godzin obowiązkowego doskonalenia zawodowego, określonej odpowiednią uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, o której mowa w art. 10 ust. 11 pkt 2 ustawy o biegłych rewidentach;
- 2) samokształcenie w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej odbyte przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 6 grudnia 2024 roku może zostać zaliczone na poczet samokształcenia.

Przedmiotowe przepisy zostały uwzględnione w uchwale, bowiem w ocenie Krajowej Rady Biegłych Rewidentów są immanentnie związane z głównym przedmiotem uchwały, jakim jest ustalenie zasad wykonywania szkoleń z zakresu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i ich prawidłowa realizacja przez członków samorządu zawodowego. Dlatego też, aby ułatwić biegłym zrozumienie treści tych regulacji, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów uwzględniła w projekcie uchwały treść ww. przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2024 roku.

III. Informacja dotycząca wyniku przeprowadzonych konsultacji publicznych

Prezentowany projekt uchwały (wraz z uzasadnieniem zawierającym ocenę zgodności projektowanych przepisów regulacyjnych) podlegał konsultacjom publicznym w okresie od 23 grudnia 2024 roku do 6 stycznia 2025 roku.

W toku przeprowadzonych konsultacji publicznych do projektu uchwały nie wpłynęły jakiegokolwiek uwagi.

Do uzasadnienia oceny zgodności projektu uchwały wpłynęło jedno zalecenie, aby uzupełnić przedmiotową ocenę o informację, że konieczność zorganizowania szkolenia (w tym określenie zakresu programu i liczby godzin) dla biegłych rewidentów chcących świadczyć usługi atestacyjne sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, wynika także z postanowień dyrektywy 2022/2464. Przedmiotowe zalecenie zostało przedstawione przez Koordynatora systemu uznawania kwalifikacji zawodowych w zawodach regulowanych i działalnościach regulowanych w Rzeczypospolitej Polskiej, Departament Współpracy Międzynarodowej Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego w piśmie z dnia 3 stycznia 2025 roku.