



Polska Izba Biegłych
Rewidentów

KRAJOWY RZECZNIK DYSCYPLINARNY

Sprawozdanie z działalności za 2018 r. na podstawie art. 34
ust. 3 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach,
firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. poz.
1089, z późn. zm.)

Warszawa, 29 marca 2019 r.



WSTĘP

Działając na podstawie art. 34 ust. 3 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. *o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym*, Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny (dalej: „KRD”) przedkłada sprawozdanie z działalności za 2018 r.

W okresie sprawozdawczym postępowanie dyscyplinarne prowadzone było zgodnie z następującymi przepisami prawa:

- ustawą z dnia 7 maja 2009 r. *o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym* (dalej: „ustawa z dnia 7 maja 2009 r.”),
- ustawą z dnia 11 maja 2017 r. *o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym* (dalej: „ustawa z dnia 11 maja 2017 r.”),
- stosowanymi odpowiednio przepisami ustaw z dnia 6 czerwca 1997 r. – *Kodeks postępowania karnego* (dalej: „kpk”) oraz rozdz. I-III *Kodeks karny* (dalej: „kk”).

KRD do większości spraw prowadzonych w roku 2018, a przejętych z lat poprzednich stosował przepisy ustawy z dnia 7 maja 2009 r., na co wskazywały przepisy przejściowe ustawy z dnia 11 maja 2017 r., mówiące że w przypadku kontroli przeprowadzonych, rozpoczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 11 maja 2017 r. (art. 276 ust. 3) oraz do spraw dyscyplinarnych wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie tej ustawy (art. 277) – stosuje się przepisy dotychczasowe. Procedowanie wg nowych przepisów rozpoczęto do spraw, które wpłynęły w roku 2018 oraz do dziesięciu spraw z roku 2017, które wpłynęły do KRD w drugim półroczu 2017 r.

KRD Andrzej Nowaczewski swoje zadania wykonywał przy pomocy sześciu zastępców: Alicji Garbalińskiej, Klaudii Hałas, Zofii Kielan, Zofii Kos-Sokołowskiej, Stefana Oweckiego i Ewy Sobińskiej, wybranych w czerwcu 2015 r. na Krajowym Zjeździe Biegłych Rewidentów.

STATYSTYKA OGÓLNA PROWADZONYCH SPRAW

W okresie od 1 stycznia 2018 r. do 31 grudnia 2018 r. do KRD wpłynęło 1271 wniosków o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego. Z ogólnej liczby wniosków, 1241 otrzymano z Krajowej Rady Biegłych Rewidentów (dalej: „KRBR”) – w związku z niedopełnieniem obowiązku obligatoryjnego doskonalenia zawodowego przez biegłych rewidentów. Pozostałe wnioski zostały złożone przez inne podmioty oraz osoby fizyczne, i dotyczyły wykonywania zawodu biegłego rewidenta, zasad etyki zawodowej i krajowych standardów wykonywania zawodu. Ponadto KRD prowadził 200 spraw, które nie zostały zakończone w poprzednim roku, w tym 65 spraw dotyczących niedopełnienia obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, 103 sprawy wynikające z przeprowadzonych przez Krajową Komisję Nadzoru (dalej: „KKN”) kontroli w firmach audytorskich, 15 spraw z wniosków Komisji Nadzoru Audytowego (dalej: „KNA”) oraz 17 wynikających z zawiadomień i skarg innych osób prawnych i fizycznych.

Szczegółowe zestawienie liczbowe spraw prowadzonych w 2018 r. przez KRD przedstawia tabela, stanowiąca załącznik do niniejszego sprawozdania, w której przedstawiono sprawy w podziale m.in. na wnioskodawców. W zestawieniu tym wnioski KKN wykazano z wyodrębnieniem dotyczącym firm audytorskich wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego (dalej „JZP”), co dotyczyło spraw, które rozpoczęto w okresie obowiązywania ustawy z dnia 7 maja 2009 r. Z załączonej tabeli wynika, że na koniec okresu sprawozdawczego do realizacji pozostało 976 spraw, w tym 927 to sprawy dotyczące niedopełnienia obligatoryjnego doskonalenia zawodowego. Znaczna liczba niezakończonych spraw wynika z przekazania przez KRBR 1241 wniosków w bieżącym okresie sprawozdawczym, co nastąpiło w związku z rozliczeniem tego obowiązku za okres 3 lat (2015-2017). Z wymienionej liczby wniosków dochodzenia dyscyplinarne zakończono w 327 sprawach umorzeniem (311) i odmową wszczęcia dochodzenia (16). Podstawą tych rozstrzygnięć było niewykonywanie zawodu przez biegłych rewidentów, utrzymujących się wyłącznie z emerytur i rent, a także nadesłanie w toku dochodzenia oświadczeń o wykonaniu obowiązku szkolenia w zakresie samokształcenia (przez osoby, które – tym samym – wykonały w pełnym zakresie obligatoryjne doskonalenie zawodowe). Niewykonywanie obowiązku doskonalenia zawodowego w decydującym zakresie wpłynęło na sposób, w jaki zakończono w okresie sprawozdawczym 495 spraw,

z których umorzono lub odmówiono dochodzenia w 424 przypadkach, a wnioski do Krajowego Sądu Dyscyplinarnego (dalej: „KSD”) skierowano w 71 sprawach.

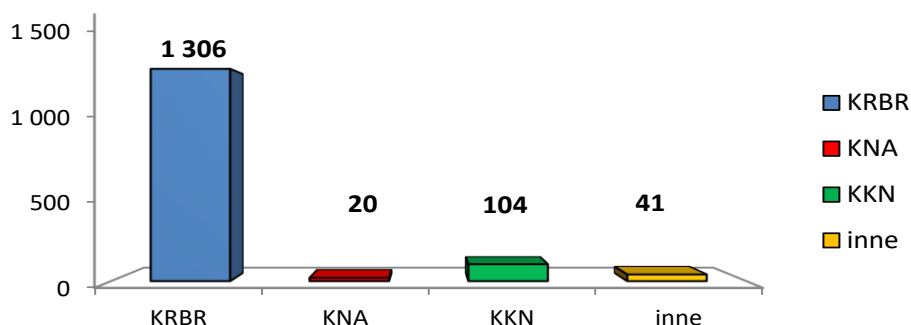
STRUKTURA PROWADZONYCH SPRAW WG WNIOSKODAWCÓW

Struktura wnioskodawców z okresu sprawozdawczego oraz w sprawach przyjętych z poprzedniego okresu jest następująca:

Lp.	Wnioskodawca	Wpływ w 2018 r.	Lata poprzednie	Razem
1.	Krajowa Rada Biegłych Rewidentów	1241	65	1306
2.	Krajowa Komisja Nadzoru	1	103	104
3.	Komisja Nadzoru Audytowego	5	15	20
4.	inne podmioty (biegłi rewidenci, jednostki gospodarcze, osoby fizyczne)	24	17	41
	Razem	1271	200	1471

KKN w okresie sprawozdawczym przekazała jedno zawiadomienie, jednak pismem z dnia 21.11.2018 r. zasygnalizowała przekazanie zakończonych 21 kontroli, z których zawiadomienia do KRĐ zostaną przekazane jeszcze w I kwartale 2019 r.

Razem liczba spraw, które Rzecznik prowadził w 2018 r. wg wnioskodawców:



W okresie sprawozdawczym – w porównaniu do roku ubiegłego – zwiększyła się znacznie liczba wniosków złożonych przez KRBR dotyczących niezrealizowania przez biegłych rewidentów obowiązku doskonalenia zawodowego. Wzrost ten spowodowany był

zakończeniem pierwszego, trzyletniego okresu rozliczenia obligatoryjnego doskonalenia zawodowego za lata 2015-2017. KRBR przekazała do KRD listę biegłych rewidentów, którzy w okresie rozliczeniowym nie wykonali tego obowiązku oraz listę biegłych rewidentów, którzy w roku 2017 nie wypełnili obowiązującego minimum szkoleniowego.

KRD prowadził w roku 2018 z wniosków z KKN 103 sprawy przekazane w latach poprzednich, z czego 47 wniosków skierowanych było po przeprowadzonych kontrolach w firmach audytorskich niebadających i 56 wniosków skierowanych po przeprowadzonych kontrolach w firmach audytorskich badających JZP.

Wnioski z KKN zarówno przechodzące z lat poprzednich, jak i przekazane w okresie sprawozdawczym zawierają wielokierunkowe nieprawidłowości związane z wykonywaniem zawodu, a w szczególności nieprzestrzeganiem krajowych standardów badania. W licznych przypadkach wnioski dotyczyły niewystarczających i nieodpowiednich dowodów badania, ustalonych przez KKN w kontrolowanych dokumentacjach rewizyjnych, przy czym nieprawidłowości w tym zakresie dotyczyły niejednokrotnie kilku dokumentacji opracowanych przez poszczególnych biegłych rewidentów. Zakres przeprowadzonych kontroli KKN i wykorzystanie dokonanych ustaleń w dochodzeniach dyscyplinarnych są pracochłonne z uwagi na konieczność potwierdzenia w toku dochodzeń dyscyplinarnych winy umyślnej lub nieumyślnej badającego sprawozdanie kluczowego biegłego rewidenta. Zwiększona pracochłonność prowadzonych spraw wynika również z ujawniania w czasie kontroli istotnych naruszeń przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. *o rachunkowości* (Dz. U. z 2016 r. poz. 1047 ze zm.), dalej „ustawa *o rachunkowości*”, procedur badania określonych w Krajowych standardach rewizji finansowej (uchwała Nr 1608/38/2010 KRBR z dnia 16 lutego 2010 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej, z późn. zm.), dalej „KSRF” oraz Kodeksu etyki zawodowych księgowych Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC), wprowadzonego uchwałą Nr 4249/60/2011 KRBR z dnia 13 czerwca 2011 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów (z późn. zm.), w tym także zasad niezależności. Ustalenia zawarte we wnioskach KKN są często kwestionowane w toku dochodzeń dyscyplinarnych przez biegłych rewidentów, którzy wskazują na nieuwzględnianie w toku kontroli ich osądu zawodowego wpływającego z wiedzy, doświadczenia i intuicji biegłego rewidenta (pkt I ust. 6 KSRF nr 1). Elementy osądu zawodowego w toku dochodzeń dyscyplinarnych w uzasadnionych przypadkach są uwzględniane, jednak równocześnie w prowadzonych sprawach Rzecznicy biorą pod uwagę działanie w interesie publicznym i przestrzeganie zasad etyki zawodowej, a także obowiązujący biegłych rewidentów

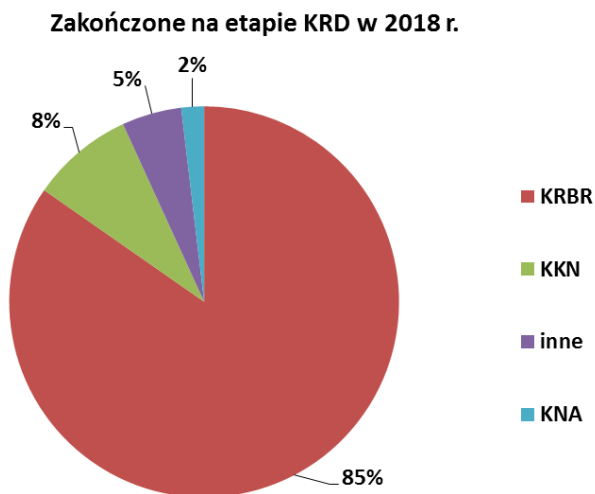
krytycyzm i sceptycyzm zawodowy, określony w pkt I ust. 8 KSRF nr 1 oraz w art. 69 ust. 1-3 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. Ograniczenia uwzględniania przesłanek osądu zawodowego przy określaniu stopnia odpowiedzialności i przedstawianiu zarzutów wynikają przede wszystkim z niewystarczających i odpowiednich dowodów badania w opracowanych dokumentacjach rewizyjnych (pkt IV ust. 28 KSRF nr 1) dotyczących potwierdzenia wiarygodności danych (stwierdzeń) określonych w pkt III ust. 13 KSRF nr 1. Wymienione nieprawidłowości w dokumentacjach rewizyjnych ujawnione w toku kontroli, stanowią główną podstawę ustalania w dochodzeniach odpowiedzialności dyscyplinarnej, przewidzianej w art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 7 maja 2009 r., a w sprawach wznawianych aktualnie odpowiedzialności, o której mowa w art. 139 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 2017 r., przy odpowiednim stosowaniu przepisów kpk, z uwzględnieniem przepisów rozdz. I-III kk.

Ustalenia kontroli oraz wnioski KKN stanowią materiał dowodowy prowadzonych dochodzeń dyscyplinarnych, przy czym obwiniani biegli rewidenci wskazują na przypadki uogólniania nieprawidłowości odnoszących się do poszczególnych obszarów badanych sprawozdań finansowych, a także uważają, że uchybienia przez nich popełnione stanowią usterki formalne, nie wpływające na jakość realizowanych czynności rewizji finansowej i opracowywanych opinii oraz raportów. Zaniedbania zawodowe wynikające z ustalonych nieprawidłowości w toku kontroli w firmach audytorskich, poza wnioskami do KRD są również obejmowane zaleceniami, o których mowa w art. 27 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 maja 2009 r. (aktualnie art. 41 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 2017 r.). Zalecenia kierowane do firm audytorskich wyznaczają terminy usunięcia nieprawidłowości, przy czym niejednokrotnie KKN, mając na uwadze niski stopień wpływu na jakość opinii, odstępuje od kierowania spraw do KRD. W okresie sprawozdawczym wystąpiły jednak przypadki nieakceptowania tej oceny przez KNA w odniesieniu do badanych sprawozdań JZP, co powoduje znaczne komplikacje w prowadzonych dochodzeniach, zarówno formalnoprawne – dotyczące terminowości postępowań, jak i merytoryczne – w zakresie formułowania zarzutów, które wymagają wykazania winy. Przepisy nie wskazują, czy w przypadkach kierowania zaleceń o usunięcie nieprawidłowości celowe jest każdorazowe kierowanie wniosku do KRD. Możliwość odstąpienia od kierowania na drogę postępowania dyscyplinarnego pomniejszych zaniebzań zawodowych jest dopuszczalna w świetle pkt 4 i 5 OCC 6 „Postępowanie dochodzeniowe i dyscyplinarne”, wydanych przez IFAC.

REALIZACJA SPRAW WG SPOSOBU ZAKOŃCZENIA

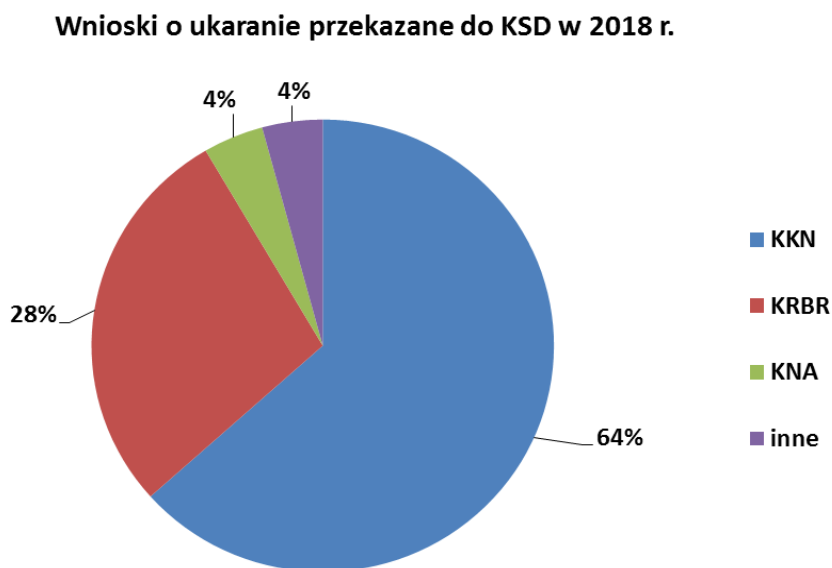
KRD prowadząc, łącznie z zastępcami, 1471 spraw w roku 2018, zakończył 495 spraw, z czego: postanowieniem o odmowie wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego – 32 sprawy, postanowieniem o umorzeniu dochodzenia dyscyplinarnego – 392 sprawy, oraz przekazaniem do KSD 71 wniosków o ukaranie.

Z 424 spraw zakończonych na etapie Rzecznika najwięcej spraw było z wniosków KRBR dotyczących niezrealizowania przez biegłych rewidentów obowiązku doskonalenia zawodowego – 359. Pozostałe 65 spraw to: wnioski z KKN – 36, KNA – 8 oraz 21 spraw z zawiadomień i skarg osób fizycznych i prawnych (inne wnioski). Z tej grupy wniosków i zawiadomień umorzeniem zakończono 50 spraw, a w pozostałych 15 sprawach wydano postanowienia o odmowie wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego. Poniżej zestawienie procentowe w tym względzie:



Z 71 spraw przekazanych do KSD najczęściej wniosków o ukaranie dotyczyło spraw przekazanych przez KKN – 45, pozostałe to sprawy za brak szkolenia – 20, KNA – 3 oraz inne – 3. Podkreślić należy, że do KSD przekazano sprawy za brak szkolenia w latach 2014-2016, natomiast z 1241 spraw za brak szkolenia w cyklu 2015-2017 (które Rzecznik otrzymał w maju 2018 r.) do KSD nie została przekazana żadna, natomiast 327 spośród tych spraw zakończono na etapie Rzecznika umorzeniami lub odmowami wszczęcia dochodzeń.

Poniżej zestawienie procentowe w tym względzie:



Postępowaniem sądowym objęte były również zażalenia na postanowienia Rzecznika. W roku 2018 do KSD zostały przekazane trzy zażalenia na postanowienia Rzeczników o umorzeniu dochodzenia dyscyplinarnego oraz sześć zażeń na postanowienie o odmowie wszczęcia dochodzenia. 8 z 9 ww. zażeń, zgodnie z art. 148 ust. 6 ustawy z dnia 11 maja 2017 r., zostało wniesionych przez osoby lub podmioty, które przesłały zawiadomienie do KRD, natomiast jedno zażalenie złożyła KNA.

Ponadto KRD przekazał do KSD w 2018 r. zażalenie podmiotu na postanowienie Rzecznika o odmowie statusu pokrzywdzonego, a także zażalenie obwinionego na postanowienie KRD o podjęciu zawieszzonego dochodzenia dyscyplinarnego.

SPRAWY ZAKOŃCZONE W POSTĘPOWANIU PRZED RZECZNIKIEM

Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny bez sporządzenia wniosków o ukaranie w okresie sprawozdawczym zakończył 424 sprawy, z czego w 32 sprawach wydano postanowienia o odmowie wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego, a 392 sprawy zakończono postanowieniami o umorzeniu dochodzenia dyscyplinarnego.

Podstawą prawną zakończenia spraw w powyższy sposób przez Rzecznika były niżej wymienione przepisy prawne kpk, uzasadniające umorzenie lub odmowę wszczęcia dochodzenia:

- | | |
|--------------------------|----------------|
| • art. 17 § 1 pkt 1 kpk | w 118 sprawach |
| • art. 17 § 1 pkt 2 kpk | w 4 sprawach |
| • art. 17 § 1 pkt 3 kpk | w 120 sprawach |
| • art. 17 § 1 pkt 4 kpk | w 160 sprawach |
| • art. 17 § 1 pkt 5 kpk | w 3 sprawach |
| • art. 17 § 1 pkt 6 kpk | w 5 sprawach |
| • art. 17 § 1 pkt 11 kpk | w 13 sprawach |
| • § 140 ust. 1 ustawy | w 1 sprawie |

Przepisy art. 17 § 1 pkt 1 kpk (niestwierdzenie popełnienia czynu bądź brak dostatecznych dowodów na jego popełnienie), art. 17 § 1 pkt 3 kpk (znikomy stopień społecznej szkodliwości) oraz art. 17 § 1 pkt 4 kpk (niepodleganie karze przez sprawcę), stanowiły podstawę wydania postanowień o umorzeniu lub odmowie wszczęcia dochodzeń dyscyplinarnych w większości przypadków za brak szkolenia w cyklu 2015-2017. Znaczna liczba spraw zakończonych postanowieniem na podstawie pkt 4 art. 17 kpk dotyczyła biegłych rewidentów skreślonych z rejestru przez KRBR już po przekazaniu do KR D.

WNIOSKI O UKARANIE PRZEKAZANE DO SĄDU

KR D w okresie sprawozdawczym wydał 21 postanowień o wszczęciu postępowania wyjaśniającego oraz 1241 postanowień o wszczęciu dochodzeń dyscyplinarnych, zakończenie których spowodowało przekazanie do KSD 71 wniosków o ukaranie.

Poniżej przedstawiono podstawowe nieprawidłowości ujęte we wnioskach do KSD z podziałem uwzględniającym kwalifikację prawną czynów zarzucanych biegłym rewidentom. Informacje o zakresie nieprawidłowości dotyczą wniosków kierowanych do KR D przez KRBR, KKN i KNA oraz przez innych wnioskodawców (osoby fizyczne i prawne) w związku z naruszeniem przepisów ustawy z dnia 7 maja 2009 r., ustawy

o rachunkowości, procedur badania określonych w KSRF oraz Kodeksu etyki zawodowych księgowych IFAC.

Zakres i rodzaj naruszeń są następujące:

- 20 spraw wniesionych przez KRBR dotyczyło biegłych rewidentów, którzy nie wzięli udziału w obowiązkowym doskonaleniu zawodowym – 9 spraw dotyczących 2014 r. oraz 11 spraw dotyczących 2016 r., co stanowi naruszenie obowiązku określonego w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 7 maja 2009 r. i w rozdz. 130.3 Kodeksu etyki zawodowych księgowych IFAC,
- w 45 sprawach wniesionych w oparciu o wnioski KKN oraz w 3 sprawach wniesionych przez KNA i w 3 sprawach wniesionych w oparciu o wnioski innych podmiotów naruszenia dotyczyły:
 - ustawy z dnia 7 maja 2009 r. – art. 3 ust. 4, art. 4 ust. 1, art. 4 ust. 1 pkt 1, 3, 5 (obowiązki biegłych rewidentów), art. 5 ust. 2 pkt 2 i 3, art. 54 ust. 1 pkt 3 i 5, art. 56 ust. 1, art. 56 ust. 3 pkt 4 (obowiązek zachowania zasad etyki zawodowej, bezstronności i niezależności), art. 60 ust. 2, art. 86 ust. 9, art. 88 pkt 2;
 - ustawy o rachunkowości – art. 26 ust. 1, art. 28 ust. 1a, art. 28 ust. 1 pkt 7 i 8, art. 35b ust. 1 pkt 5, art. art. 42 ust. 2 pkt 7, 48, art. 48 ust. 2, art. 49, art. 49 ust. 2, art. 49 ust. 2 pkt 7, art. 50 ust. 1, art. 52 ust. 2 i 3, art. 52 ust. 2 i 3 pkt 2, art. 56 ust. 3 i 4, art. 56 ust. 5, art. 65 ust. 1, art. 65 ust. 2, art. 65 ust. 3, art. 65 ust. 3 pkt 3, art. 65 ust. 5, art. 65 ust. 6, art. 66, art. 66 ust. 4, art. 67 ust. 1 (polityka rachunkowości, zasady inwentaryzacji, fundusze własne, stany aktywów i pasywów, informacje dodatkowe, sprawozdania z działalności, cele badania oraz opracowywanie opinii i raportów wynikających z dokumentacji rewizyjnej), przy czym w zakresie art. 65-67 uwzględniano zmiany w przepisach wynikające z art. 221 ustawy z dnia 11 maja 2017 r.;
 - KSRF nr 1 – Ogólne zasady badania sprawozdań finansowych – pkt I ust. 8b, 8c, pkt II ust. 10, 11, 12, pkt III całość (sposób badania), pkt IV całość (dowody badania), pkt V całość (planowanie badania), pkt VI całość (szczególne problemy badania), pkt VII całość (nadużycia, błędy, naruszenia prawa), pkt VIII ust. 57, 58, 59, pkt IX ust. 62, 64, pkt X ust. 66, 68, 69, 70, 72, 72a, 72 e, 72 d, 72 g, 73, (opinia), pkt XI ust. 75, 76, 76 a, c, d, f, g, h, (raport), pkt XII całość oraz ust. 78, 79, 80, 80 c, 81, 82, 82 b, 82 e, 82 i, 82 f, (dokumentacja rewizyjna), pkt XIII ust. 88, 89 (komunikacja z komitetami audytu), pkt XVI ust. 111, 112, 113 (badanie w jednostkach sektora finansowego),

- zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów – Kodeks etyki zawodowych księgowych IFAC – pkt 100.1, 100.5c, 110.1, 110.2a, 130.1, 130.1b, 130.4, pkt 150.1 (zasady podstawowe), pkt 240 (wynagrodzenia);
- zasad wewnętrznej kontroli jakości określonych uchwałą Nr 1378/32/2009 KRBR z dnia 13 października 2009 r. (z późn. zm.), ze szczególnym uwzględnieniem wymogów ogólnych w zakresie wdrożenia.

W zakresie ww. wniosków z KKN, jak również 3 wniosków pochodzących od jednostek gospodarczych i od osób fizycznych ujawniane były naruszenia ustawy o *rachunkowości* dotyczące głównie:

- sporządzania opinii i raportów niewynikających z zebranej w toku badania dokumentacji rewizyjnej oraz w sposób uniemożliwiający biegłemu rewidentowi niebiorącemu udziału w badaniu prześledzenie jego przebiegu i znalezienie uzasadnienia dla opinii wyrażonej o badanym sprawozdaniu finansowym, co stanowi naruszenie art. 65 ust. 6 ustawy o *rachunkowości* (aktualnie art. 84 ustawy z dnia 11 maja 2017 r.),
- nieujawniania przypadków wadliwie sporządzanych sprawozdań z działalności jednostki, o których mowa w art. 49 ust. 2 ustawy o *rachunkowości*.

Ponadto podstawowymi nieprawidłowościami przeprowadzanych badań objętych postępowaniem dyscyplinarnym są naruszenia KSRF nr 1 – w zakresie planowania (pkt V ust. 38-40), dowodów badania (pkt IV ust. 27-31), sposobu badania (pkt III ust. 13-15) oraz szczególnych problemów badania określonych w pkt VI ust. 41-52, a mianowicie: udziału w inwentaryzacji znaczących składników aktywów i badania, zobowiązań warunkowych i roszczeń, danych szacunkowych, zdarzeń po dniu bilansowym, zdolności jednostki do kontynuacji działalności, transakcji ze stronami powiązаныmi i sprawozdania z działalności jednostki. Równocześnie występują przypadki dotyczące niezachowania standardów w zakresie sporządzania opinii i raportów, które z jednej strony mają charakter formalnoprawny, lecz równocześnie wpływają na jakość tych dokumentów, ograniczając ich zrozumiałość dla interesariuszy (pkt IX, X, XI KSRF nr 1).

Przytoczone podstawy prawne ujawnianych naruszeń przepisów prawa, standardów rewizji finansowej, zasad niezależności oraz etyki zawodowej, a także zasad systemu kontroli jakości ilustrują rodzaje naruszeń przepisów przez biegłych rewidentów, którzy badali sprawozdania finansowe zarówno JZP, jak i innych jednostek, w których badanie było

obowiązkowe w myśl art. 64 ustawy *o rachunkowości*, a w nielicznych przypadkach także w toku badań zleconych poza obowiązkiem ustawowym. Przedstawione naruszenia zostały potwierdzone w toku dochodzeń dyscyplinarnych i stanowiły podstawę wniosków o ukaranie skierowanych do KSD. Naruszenia skutkujące odpowiedzialnością dyscyplinarną są różnorodne, a ich wpływ na realizację celów badania określonych w art. 65 ustawy *o rachunkowości* jest znacznie zróżnicowany (aktualnie cele badania oraz ich zakres jest określony w przepisach ustawy z dnia 11 maja 2017 r.).

Skierowane do KSD wnioski o ukaranie były przedmiotem postępowania z obowiązkowym udziałem Rzeczników, w wyniku którego w 2018 r. w 58 sprawach wydano następujące orzeczenia:

- 2 – zakaz wykonywania czynności rewizji finansowej od 1 do 3 lat,
- 9 – nagana,
- 7 – upomnienie,
- 25 – kary pieniężne (od 1000 zł do 7000 zł),
- 3 – uniewinnienie,
- 11 – umorzenie,
- 1 – zawieszenie postępowania dyscyplinarnego.

W pozostałych 13 sprawach przekazanych przez KRD do KSD wokandy będą wyznaczone w roku 2019.

W okresie sprawozdawczym KRD skierował do KSD 20 wniosków o ukaranie zawierających uzgodnioną z biegłym rewidentem karę jeszcze na etapie postępowania przed Rzecznikiem. Tryb uzgodnienia kary – przewidziany w art. 335 kpk – stosuje się na wniosek biegłego rewidenta, który składa oświadczenie potwierdzające jego winę dotyczącą naruszenia procedur badania. Zastosowanie trybu uzgodnienia kary dotyczyło w przeważającej większości wniosków kierowanych z KKN.

Wnioski o ukaranie były przekazywane do KSD w większości na podstawie przepisów ustawy z dnia 7 maja 2009 r., na co wskazywały przepisy przejściowe ustawy z dnia 11 maja 2017 r., wskazujące, że w przypadku kontroli przeprowadzonych, rozpoczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 11 maja 2017 r. (art. 276 ust. 3) oraz do spraw dyscyplinarnych wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie tej ustawy (art. 277) – stosuje się przepisy dotychczasowe. Stąd też sprawy biegłych rewidentów, którzy nie wzięli udziału w obowiązkowym doskonaleniu zawodowym oraz zawiadomienia przekazane przez KKN toczyły się wg przepisów ustawy z dnia 7 maja 2009 r.

KRD przekazał jednocześnie do KSD trzy wnioski o ukaranie w oparciu o przepisy aktualnie obowiązującej ustawy.

UDZIAŁ RZECZNIKA W ROZPRAWACH W SĄDACH POWSZECHNYCH

W roku 2018 wpłynęło 11 odwołań od orzeczeń KSD do sądów pracy i ubezpieczeń społecznych złożonych przez stronę obwinioną (6) oraz KNA (5). Z powyższych spraw w sądach powszechnych zakończone zostały 3 sprawy, tj. w jednej sąd apelacyjny odmówił przyjęcia odwołania, a w 2 pozostałych sądy okręgowe przekazały sprawy do ponownego rozpoznania przez KSD. Pozostaje zatem na rok 2019 niezakończonych 8 spraw w sądach powszechnych (7 w sądach okręgowych, 1 w apelacji).

Ponadto w sądach okręgowych i apelacyjnych w roku 2018 procedowanych było 9 spraw, w których odwołania wniesiono w poprzednich latach i które nie zostały zakończone do końca 2017 r. Stan procedowanych spraw przedstawia się następująco:

- 7 spraw zostało zakończonych, z czego w 4 sprawach sądy umorzyły postępowanie z uwagi na przedawnienie, w 1 sprawie zwrócono do ponownego rozpoznania przez KSD, a w 2 utrzymano w mocy orzeczenie KSD,
- 2 sprawy pozostają nadal do rozpoznania w sądach apelacyjnych.

Łącznie – w toku na koniec okresu sprawozdawczego – pozostaje 7 spraw w sądach okręgowych i 3 sprawy w sądzie apelacyjnym.

Postępowania w sprawach odwoławczych prowadzone w sądach powszechnych cechuje długotrwałość i z reguły ograniczona efektywność. W związku z długim okresem procedowania, niejednokrotnie na kilku rozprawach, ustaje karalność przewinienia dyscyplinarnego i sprawy są umarzane z uwagi na przedawnienie. Obowiązkowy udział Rzeczników na każdej rozprawie odbywającej się na terenie całego kraju (wg miejsca zamieszkania obwinionego) oraz konieczność przygotowywania pism procesowych znacząco absorbuje KRD. W roku 2018 Rzecznicy wzięli udział w 9 rozprawach w Sądach Okręgowych w: Warszawie, Szczecinie, Poznaniu, Łodzi i Koninie.

Długotrwały tok postępowań wynika m.in. z korzystania przez obwinionych przez zawodowych prawników, którzy stosują różnorodne środki procesowe przewidziane w kpk. Biegli rewidenci i ich pełnomocnicy w składanych odwołaniach dotyczących naruszeń KSRF w licznych przypadkach powołują się na niejednoznaczne ich zapisy, dopuszczalny osąd zawodowy oraz na niezależność, których znaczenie w sądach powszechnych jest często

interpretowane odmiennie niż w postępowaniach dyscyplinarnych w Polskiej Izbie Biegłych Rewidentów.

Rzecznicy w toku rozpraw nie mogą korzystać z pomocy prawnej, jednak w części rozpraw uzyskują poparcie ze strony radców prawnych Ministerstwa Finansów – dotyczy to spraw, do których KNA przystępuje na prawach strony, zgodnie z przepisami zarówno aktualnie obowiązującej ustawy, jak i ustawy z dnia 7 maja 2009 r.

DZIAŁALNOŚĆ ORGANIZACYJNO-SZKOLENIOWA RZECZNIKA

W okresie sprawozdawczym problematyka związana z prowadzonymi sprawami była omawiana na kwartalnych naradach Rzeczników, na szkoleniu oraz na wspólnej konferencji KRD i KSD.

W toku kwartalnych narad omawiano bieżące postępowania dyscyplinarne, w tym terminowość ich prowadzenia. KRD w oparciu o zestawienie spraw prowadzonych osobiście oraz prowadzonych przez zastępców, wskazywał na przypadki wydłużonych terminów prowadzenia dochodzeń dyscyplinarnych, a także na sprawy, w których nie wszczęto w przepisowym terminie dochodzeń dyscyplinarnych oraz na sprawy wydłużonych terminów przedstawiania zarzutów. Ponadto na naradach dokonywano interpretacji przepisów ustaw, ustalano sposób anonimizacji akt spraw dyscyplinarnych, wdrażano ustawę *o ochronie danych osobowych*, dyskutowano na temat spraw toczących się przed sądami powszechnymi. Przedmiotem narad, które odbyły się w drugiej połowie roku, był także projekt ustawy *o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym*.

W toku narad dotyczących kolejnej zmiany ww. ustawy, przewidzianej na rok 2019, wyrażono krytyczne uwagi o znaczącym ograniczeniu roli samorządu w sprawowaniu nadzoru nad wykonywaniem zawodu przez biegłych rewidentów oraz nad firmami audytorskimi i to przed upływem dwóch lat od wprowadzenia w życie ustawy z dnia 11 maja 2017 r. Ponadto zawarta w uzasadnieniu zmian (opublikowanym w BIP Rady Ministrów i Kancelarii Prezesa Rady Ministrów w dniu 8 sierpnia 2018 r.) krytyczna ocena funkcjonowania organów nadzoru PIBR, w tym KRD nie jest w pełni uzasadniona, w tym w zakresie zarzutu o przewlekłości postępowań powodujących m.in. ich przedawnienie. Przypadki tego rodzaju w rzeczywistości wystąpiły sporadycznie, a przyczyny ich wystąpienia przedstawiono KNA w odrębnym piśmie z dnia 12 lutego 2019 r., stanowiącym odpowiedź na pismo z dnia 20 grudnia 2018 r. Również sporadyczne są przypadki

zawieszania postanowień, gdyż wg stanu na dzień 31 grudnia 2018 r. zawieszono były 2 postępowania, podczas gdy w 2018 r. zakończono 424 sprawy, a stan spraw niezakończonych wynosi 976. W uzasadnieniu projektu zmian KRD zarzucono również zakończenie 273 spraw, z czego bez sporządzenia wniosku o ukaranie 194 sprawy, jednak pominięto podanie uzasadnienia przyczyn w tym zakresie. KRD w sprawozdaniu za rok 2017 zawarł dane, z których wynika, że wniosków o ukaranie nie można było sporządzić w 133 sprawach prowadzonych za niewykonanie obowiązków doskonalenia zawodowego przez biegłych rewidentów, którzy trwale nie wykonywali zawodu i utrzymywali się wyłącznie ze świadczeń emerytalno-rentowych. Brak uzasadnienia dla kolejnej zmiany ustawy wobec ww. argumentów jest więc niewątpliwy, co wynika także ze stanowiska, jakie PIBR przekazała w pismach oraz w rozmowach z KNA oraz Departamentem Rachunkowości i Rewizji Finansowej Ministerstwa Finansów. Potwierdza to również Rządowe Centrum Legislacji w piśmie z dnia 20 listopada 2018 r., z którym Rzecznicy zostali zapoznani.

W minionym roku sprawozdawczym poza naradami kwartalnymi, zorganizowano wspólnie z KSD szkolenie z udziałem zawodowych prawników w zakresie odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów w świetle przepisów ustawy z dnia 11 maja 2017 r. i stosowanych odpowiednio przepisów kpk i kk (art. 171 tej ustawy). Rzeczników zapoznano również ze stanowiskiem KNA w sprawie stosowania art. 140 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. Ponadto w bezpośrednim spotkaniu z przedstawicielami KNA omówiono sposób prowadzenia przeglądów skróconych sprawozdań finansowych w JZP, w których badanie rocznego ustawowego sprawozdania finansowego jest prowadzone przez KNA.

KRD w roku 2018 przygotował tekst nowego Regulaminu prowadzenia postępowań dyscyplinarnych przez ten organ, który został przyjęty uchwałą KRBR w dniu 31 lipca 2018 r. Uchwała ta została jednak zaskarżona przez KNA (uchwałą z 30 października 2018 r.) do WSA, a w dniu 10 grudnia 2018 r. KRBR wystosowała odpowiedź na ww. skargę, przyznając że zastrzeżenia zostaną uwzględnione w korekcie do tego dokumentu, który zostanie ponownie uchwalony i przedłożony KNA do oceny.

Wspólna konferencja KRD i KSD z udziałem przedstawicieli KNA i KKN została zorganizowana w celu omówienia odpowiedzialności biegłych rewidentów i firm audytorskich w świetle obowiązujących przepisów prawa. Wykłady poświęcone procesowym zasadom postępowania dyscyplinarnego zgodnie z art. 141-152 ustawy z dnia 11 maja 2017 r., prawidłowemu formułowaniu komparycji i uzasadnień w postanowieniach oraz

zasadom i procedurom postępowania przed KSD, zgodnie z art.153-165 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. prowadzili zawodowi prawnicy (sędzia oraz prokurator). Ponadto wysłuchano:

- wykładu jednego z członków KSD na temat odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłego rewidenta w świetle art. 139 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 2017 r.,
- wykładu przewodniczącego KKN dotyczącego sposobu dokumentowania przez KKN zarzutów w zawiadomieniach o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego, kierowanych do KRD,
- prezentacji adwokata z Działu Prawnego Biura PIBR o zasadach wyłączenia z postępowania dyscyplinarnego firm audytorskich prowadzonych w formie działalności gospodarczej w myśl art. 140 ustawy z dnia 11 maja 2017 r.

KRD uczestniczył aktywnie w pracach nad dokumentami Nadzwyczajnego Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów, który odbył się w dniach 18-20 czerwca 2018 r., m.in. przekazując swoje propozycje zmian do statutu PIBR dotyczące pozycji KRD w samorządzie.

ZAKOŃCZENIE

Realizując zadania w zakresie nadzoru publicznego, o którym mowa w art. 25 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 2017 r., KRD – zgodnie z art. 34 ust. 2 tej ustawy – prowadzi postępowania wyjaśniające, dochodzenia dyscyplinarne i jest oskarżycielem w postępowaniach przed KSD oraz w postępowaniach odwoławczych od orzeczeń KSD lub postanowień kończących postępowanie dyscyplinarne.

Przedstawione w sprawozdaniu działania KRD i jego Zastępców potwierdzają realizację obowiązków ustawowych w zakresie przeciwdziałania negatywnym zjawiskom obniżającym jakość wykonywanego przez biegłych rewidentów zawodu zaufania publicznego.

Zgodnie z art. 25 ust. 1 pkt 3 lit. b obowiązującej ustawy do zadań KRD należy prowadzenie postępowań dyscyplinarnych przeciwko biegłym rewidentom przeprowadzającym badania jednostek innych niż JZP. Ponadto do obowiązków KRD należy również prowadzenie dochodzeń dyscyplinarnych, o których mowa w art. 121 ust. 1 pkt 2 na podstawie zawiadomień z KNA.

Organizowanie szkoleń dla KRD i KSD zarówno w zakresie krajowych, jak i międzynarodowych standardów badania, zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów oraz odpowiedniego stosowania przepisów KPK będzie kontynuowane w 2019 r. Istnieje w związku z tym konieczność udziału w konferencjach szkoleniowych i naradach okresowych KSD i KRD specjalistów w zawodzie oraz prawników.

Ponadto w roku 2019 Rzecznicy oraz Sędziowie podejmą intensywne szkolenia w zakresie wprowadzanych do praktyki międzynarodowych standardów badania, zgodnie z uchwałami KRBR zatwierdzonymi przez KNA.

Roczne sprawozdanie z działalności Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego opracowano z przeznaczeniem dla:

- Krajowej Rady Biegłych Rewidentów,
- Komisji Nadzoru Audytowego.

Andrzej Nowaczewski
(-)
Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny

Załącznik:
Zestawienie spraw prowadzonych przez KRD w 2018 r.

Zestawienie spraw prowadzonych przez KRD w 2018 r.

Liczba spraw przejętych z lat poprzednich	Liczba spraw, które wpłynęły w 2018 r.	Razem: liczba spraw, które prowadził Rzecznik w 2018 r.	Wnioskodawcy	Liczba spraw zakończonych przez Rzecznika odmową wszczęcia dochodzenia	Liczba spraw zakończonych przez Rzecznika umorzeniem dochodzenia	Razem liczba spraw zakończonych na etapie Rzecznika	Liczba spraw skierowanych do Sądu	Sprawy w toku na 31.12.2018 r.
15	–	15	wnioski z KRBR - dotyczą biegłych rewidentów, którzy nie dopełnili obowiązku szkoleniowego w 2014 r.	1	2	3	9	3
7	–	7	wnioski z KRBR - dotyczą biegłych rewidentów, którzy nie wzięli udziału w szkoleniu w 2015 r.	–	7	7	–	–
43	–	43	wnioski z KRBR - dotyczą biegłych rewidentów, którzy dopełnili obowiązku szkoleniowego w 2016 r.	–	22	22	11	10
–	1241	1241	wnioski z KRBR - dotyczą biegłych rewidentów, którzy nie dopełnili obowiązku szkoleniowego w cyklu 2015- 2017 oraz w 2017 r.	16	311	327	–	914
15	5	20	wnioski z KNA	4	4	8	3	9
103	1	104	wnioski z KKN	–	36	36	45	23
56		56	(w tym KKN jzp)		24	24	20	12
17	24	41	inne (jednostki gospodarcze, osoby fizyczne, biegli rewidenci)	11	10	21	3	17
RAZEM 200	RAZEM 1271	RAZEM 1471		32	392	424	71	976

PIBR Polska Izba
Biegłych
Rewidentów

al. Jana Pawła II 80
00-175 Warszawa
telefon: 22 637 30 81-83
fax: 22 637 30 84
e-mail: biuro@pibr.org.pl