

PIBR

Polska Izba Biegłych
Rewidentów

**SPRAWOZDANIE
KRAJOWEGO RZECZNIKA
DYSCYPLINARNEGO**

KADENCJA 2015-2019



KRAJOWY RZECZNIK DYSCYPLINARNY

**SPRAWOZDANIE Z DZIAŁALNOŚCI NA
IX KRAJOWY ZJAZD BIEGŁYCH REWIDENTÓW**

10-12 czerwca 2019 r.

(według stanu na 31.12.2018 r.)

Warszawa, 2 kwietnia 2019 r.

POWOŁANIE, SKŁAD I PODSTAWY PRAWNE DZIAŁANIA KRAJOWEGO RZECZNIKA DYSCYPLINARNEGO

Zgodnie z przepisami art. 20 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz. U. z 2016 r. poz. 1000 i poz. 1948), VIII Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów wybrał Andrzeja Nowaczewskiego na Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego (zwanego dalej: „Rzecznikiem”) oraz:

- Alicję Garbalińską,
- Klaudię Hałas,
- Zofię Kielan,
- Zofię Kos-Sokołowską,
- Stefana Oweckiego,
- Ewę Sobińską,
- Marię Wielgus

na Zastępców Rzecznika. Wymienione osoby w okresie całej minionej kadencji realizowały zadania przedstawione w niniejszym sprawozdaniu, z wyjątkiem Pani Marii Wielgus, która dnia 17 lutego 2017 r. złożyła rezygnację z pełnienia funkcji Zastępcy Rzecznika z powodów osobistych. Sprawy przez z nią prowadzone zostały bezpośrednio po rezygnacji rozdzielone na innych Zastępców.

W okresie sprawozdawczym Rzecznik działał na podstawie przepisów:

- ustawy 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.”),
- regulaminu postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów, wprowadzonego uchwałą Nr 1619/38/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 lutego 2010 r., zatwierdzoną przez Komisję Nadzoru Audytowego dnia 31 marca 2010 r., obowiązującego do 21 czerwca 2017 r.,
- ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (dalej: „ustawa z 11 maja 2017 r.”), obowiązującej od 21 czerwca 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”),

w sprawach nieuregulowanych w rozdziale ustawy dotyczącym postępowania dyscyplinarnego.

Rzecznik do większości spraw prowadzonych w minionej kadencji stosował przepisy ustawy z dnia 7 maja 2009 r., na co wskazywały przepisy przejściowe ustawy, zgodnie z którymi w przypadku kontroli przeprowadzonych, rozpoczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy z 11 maja 2017 r. (art. 276 ust. 3) oraz do spraw dyscyplinarnych wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy z 11 maja 2017 r. (art. 277) – stosuje się przepisy dotychczasowe.

Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 7 maja 2009 r. dochodzenie dyscyplinarne poprzedzone było obligatoryjnym postępowaniem wyjaśniającym, co do okoliczności skutkujących odpowiedzialnością dyscyplinarną. Czynności postępowania wyjaśniającego uzasadniające celowość wszczęcia lub odmowy wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego w ograniczonym zakresie są również realizowane po wejścia w życie ustawy z dnia 11 maja 2017 r., przy czym aktualne przepisy eliminują ich wszczynanie, gdy zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia przewinienia dyscyplinarnego złoży Krajowa Rada Biegłych Rewidentów (dalej: „KRBR”), Krajowa Komisja Nadzoru (dalej: „KKN”), Komisja Nadzoru Audytowego (dalej: „KNA”), Komisja Nadzoru Finansowego (dalej: „KNF”) lub Minister Sprawiedliwości.

Zgodnie z art. 25 ust. 1 pkt 3 lit. b ustawy z dnia 11 maja 2017 r. do zadań Rzecznika należy prowadzenie postępowań dyscyplinarnych przeciwko biegłym rewidentom przeprowadzającym badania jednostek innych niż jednostki zainteresowania publicznego (dalej: „JZP”). Ponadto do obowiązków Rzecznika należy również prowadzenie dochodzeń dyscyplinarnych, o których mowa w art. 121 ust. 1 pkt 2 tej ustawy na podstawie zawiadomień z KNA. Do podstawowych zadań KRD w myśl art. 34 ust. 2 pkt 3 tej ustawy należy wykonywanie obowiązków oskarżyciela w postępowaniu, o którym mowa w art. 143 pkt 2, tj. przed Krajowym Sądem Dyscyplinarnym (dalej: „KSD”) oraz w postępowaniach odwoławczych od orzeczenia lub postanowienia kończącego postępowanie dyscyplinarne.

Przepisy ww. ustaw zobowiązują do prowadzenia postępowań dyscyplinarnych wobec biegłych rewidentów, którzy realizując czynności rewizji i inne usługi określone w tychże ustawach, naruszają przepisy prawa, standardy rewizji finansowej oraz zasady etyki i niezależności. Zakres przewinień dyscyplinarnych w ustawie z dnia 11 maja 2017 r. został poszerzony o naruszenia przepisów określających obowiązki związane z przynależnością do samorządu oraz pełnienia funkcji w organach zarządzających i nadzorczych firm audytorskich, a także prowadzenia działalności w formie firm audytorskich jako wspólnik

spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej lub komandytowej. Równolegle z poszerzeniem zakresu obowiązków organu prowadzącego postępowania dyscyplinarne, w latach 2015 i 2016 miały miejsce zmiany kpk, a nadto wprowadzony został ustawą z dnia 11 maja 2017 r. obowiązek odpowiedniego stosowania rozdz. I-III kk, w których określone są: zasady odpowiedzialności karnej, formy popełnienia przestępstwa oraz wyłączenie odpowiedzialności karnej.

Zakres prowadzonych postępowań dyscyplinarnych obejmuje więc wszelkie usługi i działania realizowane przez biegłych rewidentów na rzecz odbiorców rynkowych i sektora publicznego. Usługi rewizji finansowej wykonywane są z uwzględnieniem interesu publicznego, zgodnie z art. 17 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, który zobowiązuje samorządy zawodów zaufania publicznego do sprawowania pieczy nad należytym wykonaniem zawodu w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony. Mając na uwadze zadanie z ustawy zasadniczej oraz obowiązki z naszej ustawy, a także obowiązki wobec IFAC określone w OOC 6 – postępowanie dyscyplinarne, Rzecznik i jego Zastępcy w minionej kadencji prowadzili postępowania dyscyplinarne wyłącznie wobec biegłych rewidentów naruszających porządek prawny, eliminując w postępowaniu wyjaśniającym wnioski niewskazujące na okoliczności skutkujące odpowiedzialnością dyscyplinarną.

ZAKRES I STRUKTURA SPRAW PROWADZONYCH PRZEZ KRAJOWEGO RZECZNIKA DYSCYPLINARNEGO

W okresie od VIII Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów do dnia 31 grudnia 2018 r. wpłynęło do Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego 1745 wniosków o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego, w tym:

– w 2015 r. po VIII Krajowym Zjeździe:	48 spraw
– w 2016 r.:	170 spraw
– w 2017 r.:	256 spraw
– w 2018 r.:	1271 spraw

Ponadto Rzecznik przejął **578** spraw, które nie zostały zakończone w poprzedniej kadencji, w tym jedną sprawę zakończoną, w której w obecnej kadencji wniesiono zażalenie, w związku z czym prowadzono łącznie **2323** postępowań. Sprawy, które nie zostały zakończone w poprzedniej kadencji to głównie 432 wnioski przekazane przez KRBR o wszczęcie postępowań dyscyplinarnych wobec biegłych rewidentów, którzy nie uczestniczyli w obowiązkowym doskonaleniu zawodowym w 2013 i 2014 roku.

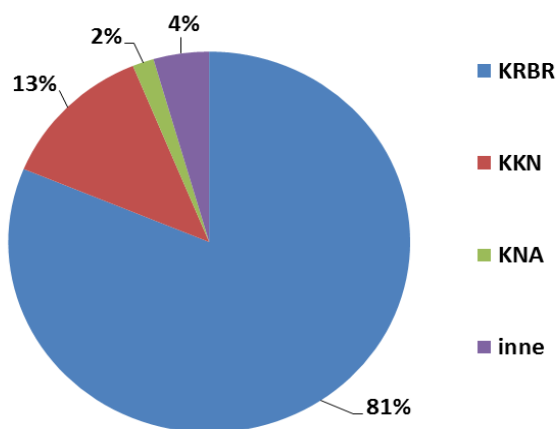
Wnioski KRBR o wszczęcie postępowań dyscyplinarnych wobec biegłych rewidentów nieuczestniczących w szkoleniu w roku 2014 otrzymano w marcu 2015 r., a w maju 2015 r. wszczęto we wszystkich sprawach postępowania wyjaśniające, które kontynuowano w kadencji, za którą sporządzone jest niniejsze sprawozdanie. Wnioski dotyczące nierealizowania obowiązków doskonalenia zawodowego w poszczególnych latach mają decydujący wpływ na liczbę prowadzonych spraw, co zostanie przedstawione w dalszej części sprawozdania. Pozostałe sprawy, które kontynuowano w obecnej kadencji, to sprawy z wniosków: KKN – 107, związane z naruszeniem KS RF oraz 39 wniosków złożonych przez inne jednostki, osoby fizyczne, KRBR, KNA – dotyczące naruszenia przepisów prawa oraz procedur badania.

Wnioski o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego w kadencji objętej sprawozdaniem kierowane były przez:

- Krajową Radę Biegłych Rewidentów 1887 wniosków
- Krajową Komisję Nadzoru 291 wniosków
- Komisję Nadzoru Audytowego 41 wniosków
- inne (jak: jednostki gospodarcze, biegli rewidenci, osoby fizyczne) 104 wnioski

.....
Razem 2323 wnioski

Poniżej wykres przedstawiający procentowe zestawienie spraw kierowanych do Rzecznika wg wnioskodawców:



SPRAWY PRZEKAZANE PRZEZ KRAJOWĄ RADĘ BIEGŁYCH REWIDENTÓW

Sprawy kierowane do Rzecznika w latach 2015-2018 przez KRBR dotyczyły 1885 wniosków wobec biegłych rewidentów niebiorących udziału w obowiązkowym doskonaleniu zawodowym. Ponadto KRBR, poza wnioskami dotyczącymi doskonalenia zawodowego, skierowała do Rzecznika 2 inne sprawy, z których jedna została umorzona, a jedna przekazana do KSD.

Niedopełnienie obowiązkowego doskonalenia zawodowego stanowiło naruszenie obowiązku określonego w art. 4 ust. 1 pkt 2 oraz ust. 2 ustawy z dnia 7 maja 2009 r. oraz art. 8 pkt 2 i art. 9 ustawy z dnia 11 maja 2017 r., które również naruszają postanowienia rozdz. 130.3 Kodeksu etyki zawodowych księgowych Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) z 2011 r., wprowadzonego uchwałą nr 4249/60/2011 KRBR z dnia 13 czerwca 2011 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, zmienioną uchwałą nr 206/6/2015 KRBR z dnia 3 listopada 2015 r. oraz Kodeksu etyki zawodowych księgowych IFAC z 2016 r., wprowadzonego uchwałą nr 2042/38/2018 KRBR z dnia 13 marca 2018 r.

Sprawy przeciwko biegłym rewidentom, którzy nie odbyli obowiązkowego doskonalenia zawodowego uznaje się w postępowaniu dyscyplinarnym za nieskomplikowane, ponieważ dotyczą jednego zarzutu. Podkreślić należy, że nieuczestniczący w szkoleniu obowiązkowym często nie odpowiadają na wysłaną korespondencję, a nawet nie odbierają z urzędów pocztowych przesyłek, co wymaga podejmowania dodatkowych działań, związanych m.in. z ustaleniem miejsc adresowych, niezbędnych dla podjęcia końcowych decyzji Rzecznika. W sprawach dotyczących nieuczestniczenia w obowiązkowym doskonaleniu zawodowym w latach 2013-2016, w 81% wydano postanowienia o umorzeniu dochodzenia dyscyplinarnego lub odmowie wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego, w przeważającej mierze z powodu znikomej szkodliwości czynu. Dotyczyło to osób niewykonujących zawodu, będących w zaawansowanym wieku (75 lat i więcej oraz utrzymujących się wyłącznie ze świadczeń ZUS), a także dokumentujących stan zdrowia uniemożliwiający wykonywanie zawodu i uczestniczenie w obowiązkowym doskonaleniu zawodowym. Dokonywanie tych rozstrzygnięć w trybie postępowań wyjaśniających i dyscyplinarnych następuje w związku z niekorzystnymi dla seniorów przepisami ustaw z dnia 7 maja 2009 r. oraz 11 maja 2017 r., które nie przewidują określonego trybu zwolnień przez KRBR, co powoduje niemal coroczne prowadzenie postępowań wobec tych samych osób. Analogiczny wysoki poziom umorzeń lub odmów wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego dotyczy także 1241 wniosków przekazanych

przez KRBR do KRD po rozliczeniu 3-letniego cyklu szkoleniowego za lata 2015-2017. Z wszczętych w tych sprawach dochodzeń dyscyplinarnych do końca 2018 r. Rzecznik zakończył 327 spraw postanowieniami o odmowie i umorzeniu z przyczyn ww. oraz skreśleniami biegłego rewidenta z rejestru. Istotny wpływ na liczbę biegłych rewidentów skreślonych z rejestru miało wdrożone przez KRBR postępowanie administracyjne wobec 369 osób nieuiszczających składki członkowskiej za okres dłuższy niż rok. W czwartym kwartale 2018 r. KRBR podjęła w tych sprawach decyzje o skreśleniu z rejestru znacznej liczby biegłych rewidentów i, po uprawomocnieniu się tych decyzji, skreślenia zostały dokonane. Znaczny odsetek umorzonych postępowań dyscyplinarnych dotyczył także nadesłanych wniosków wobec biegłych rewidentów, którzy w 3-letnim okresie rozliczeniowym zrealizowali w pełnym zakresie obligatoryjne doskonalenie zawodowe w tzw. formie „stacjonarnej” (72 godz.), jednak nie nadesłali do KRBR oświadczeń o wykonaniu doskonalenia w formie samokształcenia (48 godz.), dokumentując to po wszczęciu dochodzenia dyscyplinarnego.

W minionej kadencji do KSD skierowano łącznie 107 wniosków o ukaranie. Objęto nimi biegłych rewidentów, którzy nie złożyli wyjaśnień o przyczynach nieuczestniczenia w obligatoryjnym doskonaleniu zawodowym, bądź złożone wyjaśnienia nie były przekonujące i/lub nie zostały udokumentowane.

Poniższa tabela przedstawia liczbę spraw zakończonych przez Rzecznika oraz liczbę spraw skierowanych do KSD.

Rok, w którym biegli rewidenci nie odbyli obligatoryjnego doskonalenia zawodowego	Liczba wniosków skierowanych do KRD, przejętych przez kadencję	Liczba spraw, które zakończył Rzecznik (umorzył lub odmówił wszczęcia dochodzenia)	Liczba spraw skierowanych do KSD	W toku
2013	24	13	11	-
2014	408	325	80	3
2015	77	72	5	-
2016	135	114	11	10
cykl 2015-2017	1241	327	-	914
Razem	1885	851	107	927

Z zestawienia tego wynika, że wniosków o ukaranie do końca roku nie składano w sprawach dotyczących braku udziału w szkoleniu w latach 2015-2017, jednak w pierwszym kwartale 2019 r. złożono 18 wniosków, natomiast dalsze są w przygotowaniu.

Przedstawienie realizacji spraw niedotyczących doskonalenia zawodowego przedstawione jest w kolejnych częściach niniejszego sprawozdania.

SPRAWY PRZEKAZANE PRZEZ KRAJOWĄ KOMISJĘ NADZORU

W okresie VIII kadencji do Rzecznika kierowane były wnioski z kontroli zarówno z firm audytorskich niewykonujących czynności rewizji finansowej w JZP, jak i wykonujących czynności rewizji finansowej w JZP (przed wejściem w życie ustawy z dnia 11 maja 2017 r.). Wnioski KKN o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego poparte ustaleniami kontroli w firmach audytorskich obejmowały czyny noszące znamiona naruszenia przez biegłych rewidentów procedur wykonywania zawodu określonych w KSRF nr 1-3 oraz nieprzestrzegania zasad etyki zawodowej. Naruszenie procedur wykonywania zawodu jest bezpośrednio związane z nieprzestrzeganiem przepisów art. 65 i art. 66 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2018 r. poz. 395, z późn. zm.), dalej: „ustawa o rachunkowości” w toku wykonywania przez biegłych rewidentów badania sprawozdań finansowych. Ujawnione w toku kontroli nieprawidłowości w opiniach i raportach, a także niekompletność dokumentacji rewizyjnej uzasadniały w większości spraw przedstawianie zarzutów i kierowanie wniosków do KSD. W toku dochodzenia potwierdzono ustalenia kontroli oraz winę kluczowych biegłych rewidentów, co wiązało się z nieopracowaniem oraz skutecznym wdrożeniem systemu wewnętrznej kontroli jakości badania w firmach audytorskich. Zakres naruszeń często uniemożliwiał biegłemu rewidentowi niebiorącemu udziału w badaniu prześledzenie jego przebiegu i znalezienie uzasadnienia dla opinii wyrażonej o badanym sprawozdaniu finansowym. Wnioski KKN potwierdzone w toku dochodzeń dyscyplinarnych dotyczyły, jak wyżej wskazano, naruszenia procedur badania polegających na braku wystarczającego udokumentowania wiarygodności badania oraz wykonywania czynności rewizji w sposób niezgodny z kompetencjami, wiedzą fachową, rzetelnością i starannością, co jednocześnie stanowiło naruszenie zasad etyki zawodowej.

Poniższa tabela przedstawia liczbę spraw zakończonych przez Rzeczników oraz liczbę spraw skierowanych do KSD z wyodrębnieniem dotyczącym firm audytorskich badających JZP:

Liczba wniosków prowadzonych przez Rzecznika w kadencji	Liczba spraw, które zakończył Rzecznik (umorzył lub odmówił wszczęcia dochodzenia)	Liczba spraw skierowanych do KSD	W toku
291 w tym 175 JZP	104 w tym 80 JZP	164 w tym 83 JZP	23 w tym 12 JZP

Z tabeli wynika, że w większości spraw z kontroli zarzuty zostały potwierdzone na etapie Rzecznika, co skutkowało skierowaniem wniosków o ukaranie do KSD. Istotna jest również liczba spraw zakończonych umorzeniem dochodzenia, w których biegli rewidenci, przedstawiając dokumentację rewizyjną, w wyjaśnieniach wskazywali wyłącznie na jej braki formalne, twierdząc że nieprawidłowości te nie wpływają na treść opinii, a nadto przedstawiali dane o zrealizowaniu po kontroli wniosków i zaleceń pokontrolnych KKN. Materiał dowodowy zebrany w toku dochodzenia dyscyplinarnego w tych sprawach nie potwierdzał niewłaściwego postępowania biegłego rewidenta, a rodzaj nieprawidłowości uzasadniał ich zaliczenie do przypadków „pomniejszych zaniedbań zawodowych”, o których mowa w pkt 4 OOC 6 – postępowanie dyscyplinarne. Z powyższych względów, jak też z faktu dotychczasowej niekaralności biegłego rewidenta nie ustalono winy uzasadniającej skierowanie wniosku o ukaranie.

SPRAWY PRZEKAZANE PRZEZ INNYCH WNIOSKODAWCÓW

Wnioski skierowane do Rzecznika przez innych – zewnętrznych wnioskodawców, a mianowicie KNA, organy państwowe, jednostki gospodarcze i osoby fizyczne, w tym także biegłych rewidentów dotyczyły problemów merytorycznych wykonywania badania sprawozdań finansowych, naruszenia przepisów związanych z rynkiem finansowym, a także naruszenia zasad etyki zawodowej. Wnioski składane przez KNA dotyczyły często zastrzeżeń zgłaszanych w związku z zatwierdzaniem raportów z kontroli JZP w firmach audytorskich przez KKN oraz nieprawidłowości wynikłych z przeprowadzonych kontroli przez KNF w zakresie naruszenia przepisów związanych z rynkiem finansowym. Wnioski zgłaszane przez osoby fizyczne, w tym przez członków spółdzielni mieszkaniowych, poza naruszeniami procedur badania i nieprzestrzeganiem przepisów, dotyczyły głównie nieprzestrzegania zasad etyki zawodowej, obejmowały także skargi w wymienionym zakresie.

Naruszenia zasad etyki zawodowej wnoszone były przez kancelarie adwokatów i radców prawnych, często niezadowolonych z wydanych przez biegłych rewidentów opinii dla sądów

powszechnych w sprawach karnych i cywilnych. Bieglym rewidentom wykonujacym obowiazki bieglych sadowych zarzucano stronniczosc i nieprzestrzeganie przepisow prawa, w tym przepisow ustawy o rachunkowosci.

Ponizsza tabela przedstawia sposob i rozliczenie spraw objetych ww. wnioskami:

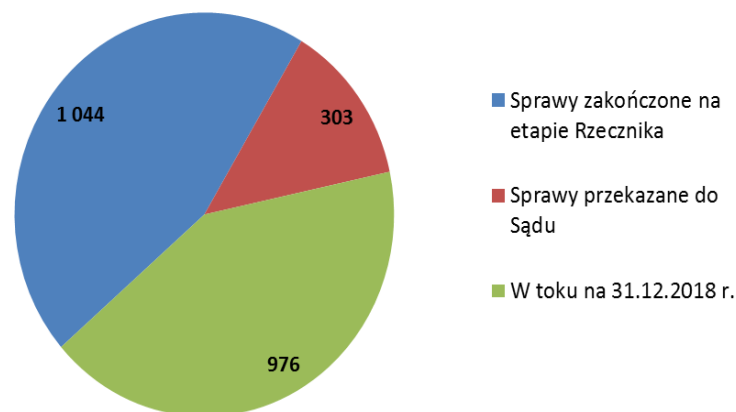
Liczba wnioskow prowadzonych przez Rzecznika w kadencji	Liczba spraw, ktore zakonczył Rzecznik (umorzył lub odmówił wszczęcia dochodzenia)	Liczba spraw skierowanych do KSD	W toku
145	88	31	26

Sprawy umarzane przez Rzecznika w tej grupie wnioskodawcow sa najczesciej zaskarzane – wnioskodawcy, KNA lub pokrzywdzeni wnoszą zażalenia do KSD.

LICZBA SPRAW WEDŁUG SPOSOBU ZAKOŃCZENIA

Zgodnie z przepisami procedury postepowania dyscyplinarnego, Rzecznik i jego Zastępcy mają obowiazek wydawania postanowien, ktore stanowią formalną czynność rozpoczynającą i kończącą każdy z etapów prowadzenia spraw. Syntetyczne zestawienie spraw, ktore prowadził Rzecznik w minionej kadencji przedstawia się następująco:

1. Liczba spraw zakonczonych przez Rzecznika bez kierowania wnioskow o ukaranie do KSD 1044
z tego w trybie:
 - a) postanowienia o zakonczeniu postepowania wyjaśniającego i odmowie wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego 250
 - b) postanowienia o odmowie wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego 64
 - c) postanowienia o umorzeniu dochodzenia dyscyplinarnego 730
2. Liczba spraw zakonczonych przez Rzecznika skierowaniem do KSD wnioskow o ukaranie 303
3. Liczba spraw w toku u Rzecznika 976,
z czego 914 to wnioski KRBR za brak szkolenia w cyklu 2015-2017, przekazane w maju 2018 r., co graficznie przedstawia się następująco:



W I kwartale br. zakończono 454 sprawy, z czego:

- postanowieniem o odmowie wszczęcia dochodzenia – 9 spraw, w tym 6 spraw za brak szkolenia,
- postanowieniem o umorzeniu dochodzenia – 420 spraw, w tym 413 spraw za brak szkolenia,
- skierowaniem wniosków o ukaranie – 25 spraw, w tym 18 spraw za brak szkolenia.

Ponadto do dnia Zjazdu liczba spraw w toku ulegnie dalszemu zmniejszeniu.

W 25 sprawach wniesione zostały przez stronę postępowania zażalenia do KSD na postanowienia Rzecznika o odmowie wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego lub o umorzeniu dochodzenia dyscyplinarnego. W większości tych spraw KSD, po rozpatrzeniu, podzielił stanowisko Rzecznika lub pozostawił zażalenia bez rozpoznania, a w kilku sprawach przekazał Rzecznikowi do ponownego rozpoznania. Ponadto przedmiotem zażeń rozpatrywanych przez KSD były postanowienia Rzecznika o podjęciu zawieszzonego dochodzenia oraz o odmowie uznania zawiadamiającego za pokrzywdzonego.

Sprawy prowadzone przez Rzeczników, bez względu na sposób ich zakończenia, mają w każdym przypadku istotne znaczenie profilaktyczne, gdyż biegli rewidenci objęci postępowaniami są zobowiązani do pisemnych wyjaśnień i wielokrotnie wskazują na zmianę stylu wykonywania czynności rewizji finansowej, co bezpośrednio wpływa na zmniejszenie naruszeń przepisów, standardów wykonywania zawodu oraz zasad etyki zawodowej.

Postanowienia wyjaśniające kończone odmową wszczęcia dochodzenia oraz postanowienia o umorzeniu dochodzeń dyscyplinarnych są podejmowane po wyjaśnieniach

i udokumentowaniu wszystkich okoliczności i przyczyn, dla których zostały podjęte. Każdorazowo w sprawach tych Rzecznicy oceniają stopień winy i odpowiedzialności, a także znaczenia naruszeń na jakość wydanej opinii z badania. Rezultatem weryfikacji dowodów i zebranego materiału w sprawie jest uznanie możliwości zastosowania art. 17 § 1 pkt 3 kpk, który przewiduje wyłączenie wszczęcia i umorzenie dochodzenia w przypadkach znikomej społecznej szkodliwości czynu.

STRUKTURA SPRAW U RZECZNIKA WEDŁUG RO PIBR

Liczbę biegłych rewidentów, wobec których prowadzono sprawy dyscyplinarne, wg kryterium ich przynależności do regionalnych oddziałów Polskiej Izby Biegłych Rewidentów (dalej: „RO PIBR”), przedstawiono w tabeli stanowiącej załącznik do niniejszego sprawozdania. Z tabeli wynika, że w okresie minionej kadencji Rzecznik i jego Zastępcy prowadzili postępowanie dyscyplinarne dotyczące 2325 biegłych rewidentów ze wszystkich RO PIBR, co stanowi 38% ogólnej liczby biegłych rewidentów. Wskaźnik ten został przekroczony w 18 na 27 RO PIBR. W siedmiu RO – Białystok, Bydgoszcz, Częstochowa, Elbląg, Kielce, Opole, Radom przekroczenie wynosi ponad 50%, natomiast w sześciu RO – Katowicach, Koszalinie, Legnicy, Suwałkach, Szczecinie i Warszawie przekroczenia wynosiły do 31%. Liczba biegłych rewidentów objętych postępowaniem dyscyplinarnym jest nieznacznie wyższa od wcześniej wymienionej liczby spraw, co jest wynikiem prowadzenia postępowań obejmujących w jednej sprawie więcej niż jednego biegłego rewidenta.

Zgodnie z zaprezentowaną statystyką w zakresie liczby spraw prowadzonych i kończących się wniesieniem wniosku o ukaranie do KSD, należy stwierdzić, że w RO PIBR odsetek tych spraw kształtuje się w zasadzie proporcjonalnie. Podkreślenia wymaga fakt, że znaczna liczba biegłych rewidentów objętych postępowaniem dyscyplinarnym nie miała przedstawionych zarzutów, a po przeprowadzonym postępowaniu wyjaśniającym odmawiano wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego bądź wszczęte dochodzenia umarzano wobec niezbrania wystarczających dowodów popełnienia czynów sprzecznych z przepisami prawa, standardami rewizji finansowej, zasadami niezależności oraz zasadami etyki zawodowej, za które, w myśl art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 7 maja 2009 r. oraz art. 139 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. biegli rewidentenci ponoszą odpowiedzialność dyscyplinarną. Dotyczy to w szczególności biegłych rewidentów nieuczestniczących w doskonaleniu zawodowym, przy czym obowiązek ten narusza powtarzalnie znaczna liczba biegłych rewidentów, co wpływa na ogólną liczbę osób objętych postępowaniem dyscyplinarnym.

UDZIAŁ RZECZNIKA W ROZPRAWACH W SĄDACH POWSZECHNYCH

Zgodnie z ustawą z dnia 7 maja 2009 r. od orzeczeń KSD przysługiwało stronom odwołanie do właściwego, ze względu na miejsce zamieszkania obwinionego, sądu okręgowego – sądu pracy i ubezpieczeń społecznych, natomiast w myśl ustawy z dnia 11 maja 2017 r. odwołania rozpoznaje sąd apelacyjny. Rozpatrywanie odwołań przez sądy powszechne jest wynikiem zniesienia w samorządzie sądu II instancji, co powoduje dodatkowe obciążenie Rzecznika i jego Zastępców, a także zwiększa koszty postępowań dyscyplinarnych. Sądy powszechne, do których odwoływały się strony, głównie w oparciu o przepisy ustawy z 7 maja 2009 r. różnie interpretowały przepisy art. 41 ust. 1 ustawy, gdyż nieprecyzyjnie określona została instancyjność ich prowadzenia. Postępowanie u Rzecznika i przed sądem powszechnym prowadzone jest na podstawie przepisów ustawy i kpk, natomiast odwołania od orzeczenia KSD wnoszone były do sądów okręgowych sądów pracy i ubezpieczeń społecznych jako sądów pierwszej instancji, które stosowały przepisy kpc. Różnice interpretacyjne zostały rozstrzygnięte przez Sąd Najwyższy, który dnia 24 stycznia 2013 r. podjął uchwałę w składzie siedmiu sędziów, jednoznacznie ustalając, że do postępowania sądowego wszczynanego przez wniesienie do sądu okręgowego – sądu pracy i ubezpieczeń społecznych odwołania od orzeczenia KSD stosuje się przepisy kpk. W praktyce dla Rzeczników oznacza to osobisty udział w rozprawach, ponieważ w rozprawach w sądach powszechnych obecność oskarżyciela jest obowiązkowa.

W minionej kadencji w sądach powszechnych procedowane były 42 sprawy. Rozpoznawanie niektórych z tych spraw było długotrwałe z uwagi na procedury, wyznaczanie kolejnych rozpraw, składanie przez strony ponownych odwołań od orzeczeń czy też apelacji. W końcowych rozstrzygnięciach spraw przez sądy okręgowe wydane zostały 22 następujące orzeczenia: 7 spraw umorzono, 3 sprawy zwrócono do KSD, w 2 sprawach zmieniono orzeczenie KSD, w 6 sprawach utrzymano w mocy orzeczenie KSD, w 1 sprawie oddalono odwołanie, w 1 sprawie pozostawiono odwołanie bez rozpoznania, w 2 sprawach uniewinniono biegłych rewidentów. Natomiast w sprawach, które zakończyły się w sądach apelacyjnych (10), wydano następujące orzeczenia: 7 spraw umorzono, w 1 sprawie utrzymano w mocy orzeczenie KSD, 1 sprawę zwrócono do ponownego rozpoznania przez KSD i w 1 sprawie sąd odmówił przyjęcia odwołania od wyroku sądu okręgowego. Pozostałe sprawy pozostają w toku w sądach.

Rzecznicy występowali w charakterze strony – oskarżyciela – i uczestniczyli w latach 2015-2018 w 48 rozprawach w sądach na terenie całego kraju.

DZIAŁANIA ORGANIZACYJNO-SAMORZĄDOWE RZECZNIKA

Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny, w myśl art. 25 ustawy z dnia 7 maja 2009 r. oraz art. 34 ustawy z dnia 11 maja 2017 r., poza funkcją oskarżyciela w postępowaniu dyscyplinarnym, jest zobowiązany do wykonywania zadań organizacyjno-samorządowych wobec KRBR oraz KNA. Funkcje wewnątrzorganizacyjne obejmują bezpośrednią współpracę z KSD oraz KKN, a także bieżący kontakt z Prezesem KRBR i przewodniczącymi komisji KRBR, w tym udział w posiedzeniach KRBR. Łączy się z tym także stałe współdziałanie z nadzorem publicznym sprawowanym przez KNA, która występując z wnioskami o prowadzenie postępowań, oczekuje informacji o sposobie ich realizacji, często także przystępując do spraw na prawach strony. Rzecznik realizuje także ustawowe obowiązki sprawozdawcze wobec KRBR i KNA, przekazując roczne sprawozdania z działalności. Na bieżąco Rzecznik zajmuje się prowadzeniem korespondencji, w związku z wpływającymi do PIBR pismami i skargami, uzgadniając z Działem Prawnym Biura PIBR tok ich rozpatrywania.

Współdziałanie z KNA w przeważającej mierze dotyczy korespondencji w konkretnych sprawach dyscyplinarnych, a także przekazywania informacji związanych z bieżącym realizowaniem zadań Rzeczników. Przedmiotem korespondencji Rzecznika z KNA były również szczegółowe uzupełnienia rocznych danych statystycznych, raporty dotyczące działań Rzeczników podjętych w konkretnych sprawach dyscyplinarnych, czy wystąpienia o interpretację przepisów ustawy z dnia 11 maja 2017 r., w tym m.in. art. 140 ustawy. Współdziałanie z KNA po ukazaniu się w BIP Rady Ministrów i Kancelarii Prezesa Rady Ministrów z dnia 6 marca 2018 r. zapowiedzi zmiany ustawy z dnia 11 maja 2017 r. ogranicza się głównie do żądania od KRD przez pracowników obsługujących ten organ szeregu sprawozdań niemających bezpośredniego umocowania w przepisach prawa i merytorycznego uzasadnienia. Przykładem tego jest m.in. pismo z dnia 20 grudnia 2018 r. podpisane przez Zastępcę Dyrektora Departamentu Rachunkowości i Rewizji Finansowej o przekazaniu informacji dotyczących spraw KRD, które zostały wszczęte w latach 2014-2017 i niezakończone do dnia 30 listopada 2018 r. W odpowiedzi z dnia 12 lutego 2019 r. KNA została poinformowana, że w tym okresie Rzecznik prowadził 2412 postępowań, z czego nie zakończono 50 spraw i to w większości rozpoczętych w 2017 r. o szczególnym stopniu trudności. Podkreślenia wymaga fakt, że w ciągu roku w sprawach o wydłużonym terminie prowadzenia (obejmującym ww. sprawy) przedstawiano na żądanie KNA odpowiednie informacje w pismach z 30 maja 2018 r., 25 lipca 2018 r. i 6 września 2018 r., a także dnia

14 września 2018 r. przekazano do tego organu kserokopie 21 akt w sprawach niezakończonych, które wszczęto w latach 2014-2016. Powyższe dane nie uzasadniają przewlekłości postępowań, jaka została podkreślona w uzasadnieniu do projektu zmian w ustawie z dnia 11 maja 2017 r., natomiast podany przykład o prowadzeniu w 2017 r. przez KRD 473 spraw, z których zakończono 273 i to w 194 przypadkach bez sporządzenia wniosku o ukaranie jest poprawny statystycznie, jednakże nie uwzględnia faktu, że w 133 sprawach postępowanie prowadzono w związku z niewykonywaniem obowiązku doskonalenia zawodowego przez biegłych rewidentów z przyczyn obiektywnych, wcześniej omówionych w niniejszym sprawozdaniu.

Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny w celu realizacji zadań oraz usprawnienia pracy Rzeczników w toku prowadzonych postępowań wyjaśniających oraz dochodzeń dyscyplinarnych podejmował szereg działań, z czego na podkreślenie zasługują:

1. Udział w opracowaniu i wdrożeniu jednolitych wzorów postanowień, zarządzeń, pism, wniosków o ukaranie. Pierwsze opracowanie związane było z nowelizacją kpk od 1 lipca 2015 r., kolejne z nowelizacją kpk od 15 kwietnia 2016 r., a następne z wejściem w życie ustawy z dnia 11 maja 2017 r. We wzorach tych, obowiązujących do tej pory, usunięto powołanie na przepisy regulaminu postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów, pozostawiając wyłącznie powołanie na przepisy aktualnie obowiązującej ustawy z dnia 11 maja 2017 r. oraz kpk.
2. Rzecznik w roku 2018 przygotował tekst nowego Regulaminu prowadzenia postępowań dyscyplinarnych przez Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego, który został przyjęty uchwałą KRBR w dniu 31 lipca 2018 r. Uchwała ta została zaskarżona uchwałą KNA z dnia 30 października 2018 r. do WSA, a w dniu 10 grudnia 2018 r. KRBR wystosowała odpowiedź na ww. skargę, informując Sąd o uznaniu zastrzeżeń KNA i anulowaniu wcześniej podjętej uchwały. WSA postanowieniem z dnia 28 lutego 2019 r. zakończył postępowanie, co umożliwi dokonanie korekt wskazanych przez KNA i ponowne podjęcie uchwały w tej sprawie.
3. Zorganizowanie – wspólnie z Przewodniczącym KSD – czterech konferencji szkoleniowych dla Rzeczników i członków Sądu na temat postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów przed Rzecznikiem i Sądem. Wykłady prowadzone przez zawodowych prawników (sędziego sądu okręgowego i prokuratora) na konferencjach w roku 2015 i 2016 dotyczyły omówienia zmian w nowelizowanym kpk. Wykłady umożliwiły zrozumienie wprowadzonej nowelizacji, potwierdzonej w toku dyskusji i zapytań ze strony uczestników. Konferencje w roku 2017 i 2018 zostały zorganizowane

w celu omówienia postępowania dyscyplinarnego w regulacjach ustawy z dnia 11 maja 2017 r. oraz odpowiedzialności biegłych rewidentów i firm audytorskich w świetle obowiązujących przepisów prawa. Ponadto na konferencjach podejmowano takie tematy jak: zmiany w Kodeksie etyki zawodowych księgowych IFAC, wybrane zagadnienia stosowania nowych procedur kontroli KKN, wybrane aspekty zmian ustawy *o rachunkowości* w latach 2015-2017 dotyczących sprawozdania finansowego i jego badania, zmiany procedur kontroli w firmach audytorskich, odpowiedzialność dyscyplinarna biegłego rewidenta w świetle art. 139 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. w powiązaniu ze zmianami krajowych standardów badania uwzględniających MSB, sposób dokumentowania przez KKN zarzutów w zawiadomieniach o podejrzeniu popełnienia przewinienia dyscyplinarnego kierowanych do KRD oraz zasady wyłączenia z postępowania dyscyplinarnego jednoosobowych firm audytorskich w myśl art. 140 ww. ustawy. Konferencje służyły wymianie doświadczeń i rozwijaniu współpracy z KKN w sprawach dotyczących otrzymywanych wniosków o prowadzenie dochodzeń dyscyplinarnych oraz współpracy z KSD w zakresie ujednoczenia wykładni oceny dowodów w postępowaniu sądowym. W konferencjach uczestniczyli przedstawiciele KNA, KKN i KRBR, których udział zapewniał ujednoczenie polityki nadzoru w zakresie podnoszenia jakości wykonywania zawodu biegłego rewidenta.

4. Zorganizowanie kilku szkoleń i warsztatów dla Rzeczników i KSD. Tematy podejmowane na tych szkoleniach to: istotność w procesie badania wg KSRF i MSB, metodyka pracy Rzecznika w zakresie gromadzenia materiału dowodowego oraz treść orzeczenia KSD w kontekście potencjalnych zarzutów odwoławczych, zagadnienia dotyczące w szczególności formułowania zarzutów we wnioskach o ukaranie, sporządzania wniosku o ukaranie w trybie art. 335 kpk (uzgodnienie kary), zasady odpowiedzialności karnej, formy popełnienia przestępstw oraz wyłączenia odpowiedzialności karnej, prawo bilansowe i podatkowe, prawne aspekty odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów w świetle przepisów ustawy i stosowanych odpowiednio przepisów kpk i kk. Rzecznicy uczestniczyli również w zorganizowanym przez KSD szkoleniu kandydatów na obrońców z urzędu, na temat prowadzenia dochodzeń dyscyplinarnych i postępowań sądowych z ich udziałem.
5. Formalnoprawna weryfikacja postanowień Zastępców w sprawach kończonych umorzeniami lub odmową wszczęcia postępowania, a także wniosków o ukaranie skierowanych do KSD. Dodatkowo KRD w porozumieniu z Zastępcami i Działem Prawnym Biura PIBR uczestniczy w przygotowaniu pism procesowych dotyczących

odwołań składanych w sądach powszechnych przez biegłych rewidentów niezgadających się z orzeczeniami KSD, a także zapewnia udział Rzeczników w postępowaniu odwoławczym.

6. Przeprowadzenie 15 kwartalnych narad z Zastępcami, na których omawiano stan zaawansowania spraw powierzonych Zastępcom w zakresie terminowości i oceny jakościowej. Bieżący monitoring w zakresie terminowości postępowań zapewniał niedopuszczenie do przekroczenia terminów procesowych, aczkolwiek w kilkunastu sprawach, szczególnie trudnych i skomplikowanych, przekroczenia wystąpiły. W toku narad omawiano również: sprawy toczące się przed sądami powszechnymi, zmiany w procedurach wykonywania czynności rewizji finansowych, zmiany w zasadach etyki zawodowej biegłych rewidentów oraz wybrane problemy ustawy o rachunkowości, w tym odpowiedzialność biegłego rewidenta. Porządek obrad obejmował także wytyczne i komunikaty wydawane przez KNA w sprawach toczących się postępowań dyscyplinarnych. Przedmiotem narad kwartalnych z udziałem prawników PIBR były problemy dotyczące formułowania postanowień w sprawach dyscyplinarnych ze wskazaniem konkretnych przepisów kpk, zasady formułowania komparycji w postanowieniach o wszczęciu dochodzeń dyscyplinarnych i w postanowieniach o przedstawieniu zarzutów oraz zasady odpowiedzialności karnej, formy popełnienia przestępstwa, wyłączenie odpowiedzialności karnej, które to przepisy w części ogólnej kk mają znaczenie dla rozumienia odpowiedzialności dyscyplinarnej. W tematyce narad kwartalnych uwzględniono projekty zmian obowiązującej ustawy o biegłych rewidentach, związane z wdrażaniem dyrektywy PEiR 2014/56/UE zmieniającej dyrektywę 2006/43/WE oraz stosowania rozporządzenia PEiR (UE) nr 537/2014 w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego. Ponadto na naradach omawiano sposób anonimizacji akt spraw dyscyplinarnych oraz wymogi ustawy o ochronie danych osobowych w toku postępowań dyscyplinarnych.
7. Udział w realizacji harmonogramu działań PIBR na lata 2015-2019, zapewniającego wykonanie uchwał VIII KZBR w zakresie:

Celu 1 – zapewnienia wysokiej jakości badań sprawozdań finansowych i innych usług biegłych rewidentów poprzez: okresowe spotkania i uczestnictwo w konferencjach organizowanych przez KRBR oraz organy Izby dla zapewnienia koordynacji działań, a także doskonalenie współpracy z organem nadzoru publicznego;

Celu 5 – wzmacniania zaufania biegłych rewidentów do samorządu poprzez: publikacje na stronie internetowej PIBR informacji o zasadach prowadzenia postępowań dyscyplinarnych oraz rocznych sprawozdań z działalności oraz sygnalizowanie Prezesom Regionalnych Rad Biegłych Rewidentów informacji o biegłych rewidentach wymagających pomocy ze strony Fundacji Seniora.

Rzecznicy aktywnie uczestniczyli również 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 oraz zasad gospodarki finansowej.

ZAKOŃCZENIE

Reasumując działania Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego i jego Zastępców w minionej kadencji, należy podkreślić, że zapewniono właściwy tok prowadzonych postępowań dyscyplinarnych, zgodny z obowiązującymi przepisami prawa. W postępowaniach dyscyplinarnych wobec biegłych rewidentów przestrzegane jest prawo do obrony poprzez możliwość uczestnictwa na każdym etapie postępowania obrońców spośród członków PIBR, adwokatów lub radców prawnych.

Zdaniem KRD wskazanym byłoby utrzymanie w następnej kadencji dotychczasowej praktyki narad Rzeczników, a także odbywania konferencji szkoleniowych wspólnie z KSD, przy udziale członków KRBR oraz KNA i przedstawicieli KKN. Formy i zakres szkolenia organów prowadzących postępowanie dyscyplinarne w nadchodzącej kadencji, poza stałym pogłębianiem procedur prawa procesowego, winny uwzględniać problematykę krajowych standardów badania w brzmieniu MSB, mając na uwadze implementację w ustawie z dnia 11 maja 2017 r. regulacji wdrażania dyrektyw 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady oraz dyrektywę 2013/34/UE Parlamentu Europejskiego i Rady, a także rozporządzenia UE nr 537/2014 w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego.

Załącznik:

Zestawienie liczby biegłych rewidentów, wobec których prowadzono sprawy dyscyplinarne wg kryterium ich przynależności do RO PIBR.

*Załącznik do sprawozdania KRD
na IX Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów*

Liczba biegłych rewidentów, wobec których prowadzono sprawy dyscyplinarne,
wg kryterium ich przynależności do regionalnych oddziałów
Polskiej Izby Biegłych Rewidentów

Lp.	Regionalny Oddział PIBR	Liczba biegłych rewidentów		
		w rejestrze na dzień 31.12.2014 / 31.12.2018	Liczba spraw prowadzonych wobec biegłych rewidentów z RO na dzień: 31.12.2014 / 31.12.2018	udział (%) 31.12.2014 / 31.12.2018
1.	Białystok	121 / 84	67 / 51	55 / 61
2.	Bielsko-Biała	110 / 102	23 / 33	21 / 32
3.	Bydgoszcz	147 / 107	64 / 68	44 / 64
4.	Częstochowa	58 / 47	28 / 29	48 / 62
5.	Elbląg	55 / 29	32 / 21	58 / 72
6.	Gdańsk	459 / 395	164 / 163	36 / 41
7.	Gorzów Wlkp.	67 / 49	29 / 23	43 / 47
8.	Katowice	515 / 476	126 / 146	24 / 31
9.	Kielce	147 / 104	80 / 70	54 / 67
10.	Koszalin	121 / 87	40 / 22	33 / 25
11.	Kraków	554 / 501	154 / 236	28 / 47
12.	Legnica	62 / 42	22 / 13	35 / 31
13.	Lublin	219 / 170	101 / 69	46 / 41
14.	Łódź	481 / 365	185 / 182	38 / 50
15.	Olsztyn	120 / 92	53 / 38	44 / 41
16.	Opole	95 / 60	50 / 36	53 / 60
17.	Poznań	811 / 741	202 / 240	25 / 32
18.	Radom	59 / 33	43 / 22	73 / 67
19.	Rzeszów	203 / 151	63 / 58	31 / 38
20.	Suwałki	41 / 27	18 / 8	44 / 30
21.	Szczecin	144 / 114	58 / 35	40 / 31
22.	Tarnów	46 / 36	20 / 17	43 / 47
23.	Toruń	92 / 53	24 / 19	26 / 36
24.	Warszawa	1775 / 1687	559 / 508	31 / 30
25.	Włocławek	37 / 26	18 / 9	49 / 35
26.	Wrocław	457 / 410	194 / 174	42 / 42
27.	Zielona Góra	107 / 73	60 / 35	56 / 48
	Razem	7103 / 6061	2477 / 2325	35 / 38

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