

**KRAJOWY RZECZNIK DYSCYPLINARNY**

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

24-26 czerwca 2015 r.

(według stanu na 31.12.2014 r.)

Warszawa, 16 kwietnia 2015 r.

## **POWOŁANIE, SKŁAD I PODSTAWY PRAWNE DZIAŁANIA KRAJOWEGO RZECZNIKA DYSCYPLINARNEGO**

Zgodnie z przepisami art. 20 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. Nr 77, poz. 649, z 2010 r. Nr 182, poz. 1228, z 2012 r. poz. 855, z 2013 r. poz. 1036 oraz z 2014 r. poz. 768; zwanej dalej: „ustawą”), VII Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów wybrał Andrzeja Nowaczewskiego na Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego (zwanego dalej: „Rzecznikiem”) oraz:

- Alicję Garbalińską,
- Zofię Kielan,
- Halinę Koniecką-Maliszewską,
- Zofię Kos-Sokołowską,
- Irenę Kucharewicz,
- Janinę Migdałek,
- Ewę Sobińską

na Zastępców Rzecznika.

Pani Halina Koniecka-Maliszewska w grudniu 2013 r. została na własny wniosek skreślona z rejestru biegłych rewidentów, w związku z czym w 2014 r. zadania ustawowe realizowano w zmniejszonym składzie osobowym.

Zgodnie z art. 31 ust. 1 ustawy, zadaniem Rzecznika i jego Zastępców jest prowadzenie spraw wobec biegłych rewidentów, którzy wykonując czynności rewizji finansowej oraz inne usługi określone w art. 48 ust. 2 ustawy ponoszą odpowiedzialność za postępowanie sprzeczne z przepisami prawa, standardami rewizji finansowej, zasadami niezależności oraz zasadami etyki zawodowej. W ramach innych usług wskazanych w ustawie wymieniono również usługi zastrzeżone w odrębnych przepisach do wykonania przez biegłych rewidentów. Rozległy zakres świadczonych usług, zgodnie z misją samorządu biegłych rewidentów, jest realizowany dla odbiorców z uwzględnieniem interesu publicznego. Realizacja usług z uwzględnieniem tej misji wynika z art. 17 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, który zobowiązuje samorządy zawodów zaufania publicznego do sprawowania pieczy nad należyтым wykonaniem zawodu w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony. Mając na uwadze zadanie z ustawy zasadniczej oraz obowiązki z 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.

W okresie sprawozdawczym Rzecznik działał na podstawie przepisów:

- ustawy o biegłych rewidentach,
- 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 (zwaną dalej: „KNA”) dnia 31 marca 2010 r. oraz
- odpowiednio stosowanych przepisów ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – *Kodeks postępowania karnego* (w sprawach nieuregulowanych w rozdziale ustawy dotyczącym postępowania dyscyplinarnego), zwanej dalej „kpk”.

Zgodnie z wymienionymi przepisami dochodzenie dyscyplinarne poprzedzone jest obligatoryjnym postępowaniem wyjaśniającym, co do okoliczności skutkujących odpowiedzialnością dyscyplinarną. Czynności postępowania wyjaśniającego uzasadniają celowość wszczęcia lub odmowy wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego. Dochodzenie dyscyplinarne, w toku którego następuje zebranie dowodów i ich ocena dotycząca popełnienia przez biegłego rewidenta przewinienia dyscyplinarnego, jest podstawą sporządzenia przez Rzecznika lub jego Zastępców wniosku o ukaranie i niezwłocznego wniesienia go do Krajowego Sądu Dyscyplinarnego (zwanego dalej: „Sądem”).

## **SPRAWY PROWADZONE PRZEZ KRAJOWEGO RZECZNIKA DYSCYPLINARNEGO**

W okresie od VII Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów do dnia 31 grudnia 2014 r. wpłynęły do Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego 1412 wnioski o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego, a z tego:

– w 2011 r. po VII Krajowym Zjeździe:	26 spraw
– w 2012 r.:	648 spraw
– w 2013 r.:	239 spraw
– w 2014 r.:	499 spraw

Ponadto Rzecznik przejął **1020** spraw, które nie zostały zakończone w poprzedniej kadencji, w związku z czym prowadzono łącznie **2432** sprawy. Sprawy, które nie zostały

zakończone w poprzedniej kadencji to głównie 992 wnioski przekazane przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów (zwaną dalej: „KRBR”) o wszczęcie postępowań dyscyplinarnych wobec biegłych rewidentów, którzy nie uczestniczyli w obowiązkowym doskonaleniu zawodowym w 2010 roku. Wnioski KRBR o wszczęcie postępowań dyscyplinarnych wobec ww. biegłych rewidentów otrzymano w kwietniu 2011 r., a w maju 2011 r. wszczęto we wszystkich sprawach postępowania wyjaśniające, które kontynuowano w kadencji, za którą sporządzane 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 niniejszego sprawozdania.

### **STRUKTURA PROWADZONYCH SPRAW WG WNIOSKODAWCÓW**

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

- |  |               |
|--|---------------|
| • Krajową Radę Biegłych Rewidentów                                   | 2001 wniosków |
| • Krajową Komisję Nadzoru  | 271 wniosków  |
| • Komisję Nadzoru Audytowego   | 25 wniosków   |
| • organy państwowe (skarbowe i nadzoru bankowego)                    | 6 wniosków    |
| • biegłych rewidentów  | 12 wniosków   |
| • podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych              | 7 wniosków    |
| • jednostki gospodarcze  | 40 wniosków   |
| • osoby fizyczne (w tym członkowie spółdzielni mieszkaniowych)       | 61 wniosków   |
| • inne (inne jednostki wyżej niewymienione, w tym wszczęte z urzędu) | 9 wniosków    |

.....  
Razem 2432 wnioski

### **SPRAWY PRZEKAZANE PRZEZ KRAJOWĄ RADĘ BIEGŁYCH REWIDENTÓW**

Sprawy kierowane do Rzecznika w latach 2011-2014 przez KRBR dotyczyły 1981 wniosków wobec biegłych rewidentów niebiorących udziału w obowiązkowym doskonaleniu zawodowym. Niedopełnienie obowiązkowego obowiązku doskonalenia zawodowego za lata 2010 i 2011 stanowiło naruszenie art. 4 ust. 1 pkt 2 oraz ust. 2 ustawy, pkt 5.3. Zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów (załącznik do uchwały Nr 1426/33/2009

KRBR z dnia 3 listopada 2009 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów) oraz uchwały Nr 1422/33/2009 KRBR z dnia 3 listopada 2009 r. w sprawie zasad obligatoryjnego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów. Natomiast w roku 2012 i 2013 – niedopełnienie obowiązku szkolenia stanowiło naruszenie ww. przepisów ustawy oraz przepisów uchwały, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2012 r., tj. rozdz. 130.3 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.

Sprawy przeciwko biegłym rewidentom, którzy nie odbyli obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, uznaje się w postępowaniu dyscyplinarnym za nieskomplikowane, ponieważ dotyczą jednego zarzutu oraz – w przeważającej liczbie przypadków – osób niewykonujących zawodu (seniorów). Podkreślić należy, że nieuczestniczący w szkoleniu obligatoryjnym często nie odpowiadają na wysłaną korespondencję, a nawet nie odbierają z urzędów pocztowych przesyłek, co wymaga podejmowania dodatkowych działań, w tym wysyłania monitów o składanie wyjaśnień, niezbędnych dla podjęcia końcowych decyzji Rzecznika.

W przypadku ww. spraw dotyczących nieuczestniczenia w obligatoryjnym doskonaleniu zawodowym, w 78,2% 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) i dokumentujących stan zdrowia uniemożliwiający uczestniczenie w obligatoryjnym doskonaleniu zawodowym. Dokonywanie tych rozstrzygnięć w trybie postępowań wyjaśniających i dyscyplinarnych wynika z niekorzystnych dla seniorów przepisów ustawy, która nie przewiduje określonego trybu zwolnień i powoduje niemal coroczne prowadzenie postępowań wobec tych samych osób.

Zarzuty i kierowane do Sądu wnioski o ukaranie dotyczyły wyłącznie 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 Sądu.

Rok, w którym biegli rewidenci nie odbyli obligatoryjnego doskonalenia zawodowego	Liczba wniosków skierowanych do KRD	Liczba spraw, które zakończył Rzecznik (umorzył lub odmówił wszczęcia dochodzenia)	Liczba spraw skierowanych do Sądu	W toku
2010	992	849	143	-
2011	540	433	107	-
2012	113	81	32	-
2013	336	186	51	99
<b>Razem</b>	<b>1981</b>	<b>1549</b>	<b>333</b>	<b>99</b>

W 2013 r. KRBR, poza wnioskami dotyczącymi doskonalenia zawodowego, skierowała do Rzecznika 18 wniosków o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów wykonujących zawód w formach prawnych określonych w art. 3 ust. 2 ustawy, którzy prowadząc podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych nie złożyli w Krajowej Izbie Biegłych Rewidentów za 2012 r. sprawozdania z działalności oraz rozliczenia rocznej opłaty z tytułu nadzoru oraz nie uiścili zaliczek opłaty rocznej w terminach kwartalnych. Z 18 wniosków przekazanych Rzecznikowi – 11 zostało umorzonych, 5 – przekazano do Sądu, 2 sprawy na koniec 2014 r. pozostawały w toku – biegłym rewidentom przedstawiono zarzuty, a brak wyjaśnień opóźnia przekazanie tych spraw do KSD.

### **SPRAWY PRZEKAZANE PRZEZ KRAJOWĄ KOMISJĘ NADZORU**

Wnioski Krajowej Komisji Nadzoru (zwanej dalej: „KKN”) o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego poparte ustaleniami kontroli w podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych 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 *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 stanowiły w licznych przypadkach zasadność przedstawiania zarzutów dotyczących nieopracowania oraz skutecznego wdrożenia systemu wewnętrznej kontroli jakości badania, a często również zarzut uniemożliwienia 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 w przeważającej mierze naruszenia procedur badania polegających na braku wystarczającego udokumentowania wiarygodności badania w opracowanej dokumentacji rewizyjnej. Wnioski KKN zawierające naruszenie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów dotyczyły świadczenia usług w sposób niezgodny z kompetencjami, wiedzą fachową, rzetelnością i starannością.

Poniższa tabela przedstawia liczbę spraw zakończonych przez Rzeczników oraz liczbę spraw skierowanych do Sądu:

Liczba wniosków zarejestrowanych przez Rzecznika	Liczba spraw, w których Rzecznik wydał postanowienia o zamknięciu postępowania wyjaśniającego i odmowie wszczęcia dochodzenia	Liczba spraw, w których Rzecznik wydał postanowienia o umorzeniu dochodzenia	Liczba spraw skierowanych do Sądu
271 w tym 187 jzp	15 w tym 10 jzp	49 w tym 41 jzp	79 w tym 47 jzp

Z tabeli wynika, że z ogólnej liczby 143 spraw zakończonych – 79, tj. 55,2% zostało skierowanych 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 potwierdzał niewłaściwe postępowanie biegłego rewidenta, jednak w stopniu zaliczanym 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.

Znaczna pracochłonność prowadzonych dochodzeń z wniosków KKN dotyczących głównie dokumentacji badania sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania

publicznego, w tym SKOK, jest przyczyną niezakończenia dochodzeń w 128 sprawach. W I kwartale br. zakończono z tej liczby 21 spraw, z czego 9 spraw skierowano do Sądu, 4 sprawy umorzono, a w 8 sprawach wydano postanowienia o odmowie wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego.

### **SPRAWY PRZEKAZANE PRZEZ INNYCH WNIOSKODAWCÓW**

Wnioski skierowane do KRД przez innych – zewnętrznych wnioskodawców, a mianowicie KNA, organy państwowe, jednostki gospodarcze i osoby fizyczne, w tym także biegłych rewidentów. Problematyka wynikająca z wniosków KNA dotyczyła głównie naruszenia przepisów związanych z rynkiem finansowym, w tym z ujawnieniami niewłaściwie przeprowadzonych badań sprawozdań finansowych SKOK dostrzeżonych przez Komisję Nadzoru Finansowego. Wnioski KNA dotyczyły również badania spółdzielni mieszkaniowych w oparciu o skargi osób fizycznych. Wnioski o niewłaściwe przeprowadzenie badania sprawozdań finansowych zgłaszane były także bezpośrednio do KIBR przez członków spółdzielni mieszkaniowych, będących w konflikcie z władzami spółdzielni. Naruszenia zasad etyki zawodowej wnoszone były przez kancelarie adwokatów i radców prawnych, często niezadowolonych z wydanych opinii dla sądów powszechnych w sprawach karnych i cywilnych. Biegłym rewidentom wykonującym obowiązki biegłych sądowych zarzucano stronniczość i nieprzestrzeganie przepisów prawa, w tym przepisów ustawy *o rachunkowości*.

Poniższa tabela przedstawia sposób i rozliczenie spraw objętych ww. wnioskami:

Liczba wniosków skierowanych do KRД	Liczba spraw, które zakończył Rzecznik (umorzył lub odmówił wszczęcia dochodzenia)	Liczba spraw skierowanych do Sądu	W toku
160	94	35	31

Liczba niezakończonych spraw z tej grupy wnioskodawców w I kwartale 2015 r. zmniejszyła się do 19, przy czym odmówiono wszczęcia lub umorzono dochodzenie dyscyplinarne w 10 sprawach, a do Sądu skierowano 2 wnioski o ukaranie.

## LICZBA SPRAW WEDŁUG SPOSOBU ZAKOŃCZENIA

Zgodnie z przepisami Regulaminu postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów, Rzecznik i jego Zastępcy mają obowiązek wydawania postanowień, które stanowią formalną czynność rozpoczynającą i kończącą każdy z etapów postępowania. Syntetyczne zestawienie spraw, które prowadził Rzecznik w minionej kadencji przedstawia się następująco:

1. Liczba spraw zakończonych przez Rzecznika bez kierowania aktów obwinienia do Krajowego Sądu Dyscyplinarnego **1720**

z tego w trybie:

- a) postanowienia o zakończeniu postępowania wyjaśniającego i odmowie wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego **1177**
- b) postanowienia o umorzeniu dochodzenia dyscyplinarnego **543**

2. Liczba spraw zakończonych przez Rzecznika skierowaniem do Krajowego Sądu Dyscyplinarnego wniosków o ukaranie **452**

3. Liczba spraw w toku u Rzecznika **260**

W I kwartale br. zakończono 98 spraw, z czego:

- postanowieniem o odmowie wszczęcia dochodzenia – 23 sprawy,
- postanowieniem o umorzeniu dochodzenia – 25 spraw,
- skierowaniem wniosków o ukaranie – 50 spraw, przy czym do dnia Zjazdu liczba spraw w toku ulegnie dalszemu zmniejszeniu.

W 12 sprawach wniesione zostały przez stronę postępowania zażalenia do Sądu na postanowienia Rzecznika o zamknięciu postępowania wyjaśniającego i odmowie wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego lub o umorzeniu dochodzenia dyscyplinarnego. W 9 sprawach Sąd, po rozpatrzeniu, podzielił stanowisko Rzecznika lub pozostawił zażalenia bez rozpoznania, a w 3 sprawach uznał racje skarżących i przekazał Rzecznikowi do uzupełnienia. Ponadto Rzecznik przekazywał do Sądu w toku dochodzenia dyscyplinarnego: zażalenia na postanowienie o zawieszeniu i podjęciu zawieszono dochodzenia, postanowienia o odmowie uznania zawiadamiającego za pokrzywdzonego oraz postanowienia o odmowie udostępnienia akt.

Sprawy prowadzone przez Rzeczników, bez względu na sposób ich zakończenia, mają w każdym przypadku istotne znaczenie profilaktyczne, gdyż biegli rewidentzi 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 dokonują oceny stopnia odpowiedzialności

i 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 KIBR**

Liczbę biegłych rewidentów, wobec których prowadzono sprawy dyscyplinarne, wg kryterium ich przynależności do regionalnych oddziałów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów (dalej: „RO KIBR”), przedstawiono w tabeli stanowiącej załącznik nr 1 do niniejszego sprawozdania. Z tabeli wynika, że w okresie minionej kadencji Rzecznik i jego Zastępcy prowadzili postępowanie dyscyplinarne dotyczące 2477 biegłych rewidentów ze wszystkich RO KIBR, co stanowi 34,74% ogólnej liczby biegłych rewidentów. Wskaźnik ten został przekroczony w 18 na 27 RO KIBR. W sześciu RO – Białystok, Elbląg, Kielce, Radom, Opole i Zielona Góra, wskaźnik ten przekroczył 50%, natomiast 25% lub mniej biegłych rewidentów objęto postępowaniem dyscyplinarnym w trzech oddziałach – Bielsko-Biała, Katowice i Poznań. Liczba biegłych rewidentów objętych postępowaniem dyscyplinarnym jest nieznacznie wyższa (o 46) od wcześniej wymienionej liczby spraw, co jest wynikiem prowadzenia postępowań obejmujących w jednej sprawie 2 lub kilka osób.

Zgodnie z wcześniej zaprezentowaną statystyką w zakresie liczby spraw prowadzonych i kończących się wniesieniem wniosku o ukaranie do KSD, należy stwierdzić, że w RO KIBR 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, biegli rewidenci 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 wyjaśniającym i dyscyplinarnym.

## **UDZIAŁ RZECZNIKA W ROZPRAWACH W SĄDACH POWSZECHNYCH**

Z dniem wejścia w życie ustawy, tj. 6 czerwca 2009 r., od orzeczeń Krajowego Sądu Dyscyplinarnego przysługuje stronom odwołanie do właściwego, ze względu na miejsce zamieszkania obwinionego, sądu okręgowego pracy i ubezpieczeń społecznych. Ustawa zniósła w samorządzie II instancję, co spowodowało dodatkowe obciążenie Rzecznika i jego Zastępców, a także zwiększa koszty postępowań dyscyplinarnych. Sądy powszechne, do których odwoływały się strony, różnie interpretowały przepisy art. 41 ust. 1 ustawy, gdyż nieprecyzyjnie określony został tryb prowadzenia tych spraw wg procedury kpk. Postępowanie u Rzecznika i przed Sądem 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. Wymagało to rozstrzygnięcia Sądu Najwyższego, 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 obowiązkowy osobisty udział w rozprawach w sądach powszechnych, ponieważ zgodnie z art. 46 kpk, obecność oskarżyciela jest obowiązkowa.

W minionej kadencji Rzecznicy występowali w charakterze strony – oskarżyciela w 17 sprawach, z których 14 to odwołania biegłych rewidentów, natomiast 3 – to odwołania KRD od orzeczeń KSD. Rozpoznawanie tych spraw w sądach powszechnych jest długotrwałe, z przyczyn ogólnie znanych dla wymiaru sprawiedliwości, a także ze względu na specyfikę wnoszonych spraw. Z tych względów w okresie sprawozdawczym

prawomocnie zakończono 3 sprawy, utrzymując w nich orzeczenia KSD, przy czym w 2 innych sprawach od utrzymania orzeczenia KSD obwinieni złożyli apelacje. W kolejnych 3 postępowaniach sądy odwoławcze postanowiły skierować sprawy do ponownego rozpoznania przez KSD.

## **DZIAŁANIA ORGANIZACYJNO-SAMORZĄDOWE KRAJOWEGO RZECZNIKA DYSCYPLINARNEGO**

Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny, w myśl art. 25 ustawy, poza funkcją oskarżyciela w postępowaniu dyscyplinarnym, jest zobowiązany do wykonywania zadań organizacyjno-samorządowych wobec KRBR oraz KNA. Funkcje wewnątrzorganizacyjne obejmują bezpośrednią współpracę z Zastępcami i stały kontakt z Prezesem KRBR, Przewodniczącym KKN oraz komisjami KRBR, w tym udział w jej posiedzeniach. 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. Podkreślenia wymagają również ustawowe obowiązki sprawozdawcze wobec KRBR i KNA. W zadaniach bieżących KR D jest też prowadzenie korespondencji, w związku z wpływającymi do KIBR pismami i skargami, które nie zostały zaewidencjonowane w repertorium, gdyż nie kwalifikowały się do postępowania dyscyplinarnego.

Współdziałanie z KNA w przeważającej mierze dotyczy korespondencji w konkretnych sprawach dyscyplinarnych, a także przekazywania informacji związanych z prawidłowym wypełnianiem obowiązków przez biegłych rewidentów i Rzeczników. Przedmiotem korespondencji Rzecznika z KNA były również wystąpienia o interpretację przepisów ustawy, m.in.:

- art. 31 ust. 1, w związku z art. 32 ust. 4, co wymaga zmiany ustawy, z racji uznania za pokrzywdzonego wyłącznie osoby, której dobro prawne zostało bezpośrednio naruszone postępowaniem biegłego rewidenta w trakcie wykonywania czynności rewizji finansowej, podczas gdy ich odpowiedzialność z art. 31 dotyczy czynności wykraczających poza rewizję finansową,
- art. 27 ust. 1, przewidującego niezwłoczne składanie przez KKN do KR D wniosków wymienionych w pkt. 2 tego przepisu, podczas gdy często wnioski te składano po kilku miesiącach, w zależności od terminów zatwierdzenia raportów z kontroli jednostek zainteresowania publicznego,

- art. 4 ust. 1 pkt 2, nakładającego na biegłych rewidentów obowiązek stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych poprzez obligatoryjne szkolenie, bez możliwości wyłączenia z tego obowiązku osób faktycznie trwale niewykonujących zawodu z uzasadnionych przyczyn (stan zdrowia i zaawansowany wiek), co powoduje w większości nieuzasadnione wszczynanie postępowań wyjaśniających,
- art. 49 ust. 1, co do zakresu odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów kierujących podmiotami uprawnionymi do badania sprawozdań w przypadkach nieopracowania oraz nieskutecznego wdrożenia systemu wewnętrznej kontroli jakości, zgodnie z zasadami, o których mowa w art. 21 ust. 2 pkt 3 lit. b ustawy.

Wymienione postulaty zmian zostały przyjęte, jednak definitywne ich rozwiązanie jest zależne od zmiany ustawy.

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. We wzorach usunięto powołanie na przepisy Regulaminu postępowania dyscyplinarnego, pozostawiając wyłącznie powołanie na przepisy z ustawy i kpk.

2. Zatwierdzenie w dniu 30 marca 2012 r. opracowanej z udziałem zawodowego sędziego, przy współpracy z radcą prawnym KIBR, Instrukcji służbowej, ułatwiającej korzystanie z przepisów kpk. Instrukcja została opracowana w powiązaniu z Regulaminem postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów, przy czym dla poszczególnych działań Rzeczników wskazano odpowiedni przepis z kpk. W Instrukcji znajdują się objaśnienia oraz definicje, które stanowią pomoc techniczną prowadzonych postępowań dyscyplinarnych.

3. Zorganizowanie – wspólnie z Przewodniczącą Sądu – czterech konferencji szkoleniowych dla Rzeczników i członków Sądu na temat postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów przed KRD i KSD. Wykłady prowadzone przez sędziego Sądu Okręgowego, adwokata i prokuratora dotyczyły prowadzenia dochodzeń dyscyplinarnych z uwzględnieniem przepisów kpk, tj. odpowiedniego ich stosowania przez KRD i przez Sąd, wybranych zagadnień postępowania dyscyplinarnego w świetle przepisów ustawy o biegłych rewidentach i kpk. Ponadto na konferencjach podjęte zostały tematy postępowania dowodowego w działaniach KKN, KRD i KSD, temat mediacji w postępowaniu karnym, zasady etyki zawodowej, przestrzeganie standardów rewizji finansowej i norm

korporacyjnych, stosowanie przesłanek wyłączających wszczęcie postępowania i jego umorzenie stosownie do art. 17 kpk, sporządzanie uzasadnienia orzeczenia Sądu. Specyficznymi zagadnieniami konferencji były również: granice oskarżenia uwarunkowane winą umyślną i nieumyślną, zmiana kwalifikacji prawnej czynu, przedawnienie w postępowaniu dyscyplinarnym, zwrot sprawy z Sądu do Rzecznika, postanowienie o przedstawieniu zarzutów i wniosek o ukaranie.

W konferencjach uczestniczyli przedstawiciele KNA, KKN i KRBR, których udział wywierał wpływ na politykę nadzoru w zakresie podnoszenia jakości wykonywania zawodu biegłego rewidenta.

4. Bieżące nadzorowanie postępowań dyscyplinarnych, poprzez analizy stanu zaawansowania spraw powierzonych Zastępcom w zakresie terminowości i oceny jakościowej. Bieżący monitoring w zakresie terminowości postępowań zapewniał niedopuszczenie do przekroczenia terminów procesowych. W zakresie bieżącego nadzoru nad realizacją zadań istotne jest podkreślenie wzorowej współpracy z radcą prawnym oraz pracownikami Biura KIBR.

5. Weryfikacja formalnoprawna postanowień, ze szczególnym uwzględnieniem spraw kończonych umorzeniami lub odmową wszczęcia postępowania, a także wniosków o ukaranie skierowanych do Sądu.

6. Przeprowadzenie 16 kwartalnych narad z Zastępcami, na których, zgodnie z przepisami § 19 Regulaminu postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów, omawiano zmiany wzorów, postanowień i zarządzeń w toku postępowania dyscyplinarnego, a także procedury w zakresie prowadzenia dochodzeń dyscyplinarnych według wymogów ustawy, w powiązaniu z wymogami przepisów kpk. W toku narad omawiano również problematykę dotyczącą polityki badania sprawozdań finansowych i wnioski zawarte w Zielonej księdze KE oraz oświadczenie w sprawie obowiązków członkowskich IFAC – OOC-6 w sprawie postępowań dochodzeniowych i dyscyplinarnych. Podejmowano również tematy z zakresu przedstawiania i sposobu wykorzystania w toku postępowań dyscyplinarnych procedury wynikającej z kpk i w tym celu wysłuchano m.in. wykładu prokuratora na temat podstawowych problemów występujących w pracy Rzecznika Dyscyplinarnego na etapie postępowania wyjaśniającego i przygotowawczego. Z przedstawicielami KKN odbywały się odrębne spotkania, podczas których ustalano, jakie dokumenty powinny być dostarczane do Rzecznika wraz z wnioskami o wszczęcie postępowań dyscyplinarnych. Przedmiotem narad kwartalnych z udziałem radcy prawnego KIBR były także problemy współpracy z KKN w sprawach otrzymywanych wniosków

o prowadzenie dochodzeń dyscyplinarnych oraz współpracy z Sądem w zakresie ujednolicenia wykładni oceny dowodów w postępowaniu sądowym. Problematyka wniosków o wszczynanie postępowań wyjaśniających z KNA była również omawiana w toku narad, w tym także z udziałem przedstawicieli nadzoru publicznego. Radca prawny KIBR w prelekcjach przedstawił w czasie narad zagadnienia prawidłowego opracowania wniosków o ukaranie, zwracając uwagę na niezbędne elementy sentencji wniosków i ich uzasadnień. Ponadto Rzecznicy i członkowie Sądu wysłuchali wykładu radcy prawnego na temat pojęcia winy w prawie karnym i prawie karnym procesowym.

Wielokrotnie w toku narad omawiano zakres przedstawiania i sposobu wykorzystania w toku postępowań dyscyplinarnych zagadnień naruszania procedur, m. in. w zakresie wiarygodności badania (pkt 13.1 KSRF nr 1) oraz nieprzestrzegania zasad wewnętrznej kontroli jakości w podmiotach, za co odpowiedzialność ponoszą kierujący nimi biegli rewidenty, zgodnie z zasadami wprowadzonymi uchwałą Nr 1378/32/2009 KRBR z dnia 13 października 2009 r., zatwierdzonej przez KNA uchwałą z dnia 16 listopada 2009 r. Zagadnienia te przedstawiano na przykładach prowadzonych dochodzeń dyscyplinarnych, związanych z zarzutami Komisji Nadzoru Finansowego, wobec biegłych rewidentów badających SKOK-i, będące jednostkami zainteresowania publicznego.

Wymieniona tematyka narad kwartalnych, zgodnie z § 19 Regulaminu postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów, obejmowała omówienie orzecznictwa dyscyplinarnego i spraw spornych w postępowaniu dyscyplinarnym, a także każdorazowo zagadnienia terminowości prowadzenia spraw, ze szczególnym uwzględnieniem przyczyn i skutków trwania dochodzeń dyscyplinarnych przez okres dłuższy niż 6 miesięcy. Rzecznicy wskazywali, że wydłużenie terminów spowodowane jest często nieterminowymi odpowiedziami biegłych rewidentów na wszczęcie obligatoryjnego postępowania wyjaśniającego, które w sprawach kierowanych przez KRBR i KKN w istocie jest zbędne, gdyż nie wymaga uzupełnienia materiałów stanowiących podstawę wszczynania dochodzeń dyscyplinarnych.

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 toku postępowań dyscyplinarnych wobec biegłych rewidentów, przestrzegane jest prawo do obrony poprzez możliwość uczestnictwa na każdym etapie postępowania obrońców spośród członków KIBR, adwokatów lub radców prawnych.

Zdaniem Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego wskazanym byłoby utrzymanie w następnej kadencji dotychczasowej praktyki narad Rzeczników, a także odbywania konferencji szkoleniowych wspólnie z Krajowym Sądem Dyscyplinarnym, przy udziale członków KRBR oraz przedstawicieli KKN. Formy i zakres szkolenia organów prowadzących postępowanie dyscyplinarne w nadchodzącej kadencji zostaną zdeterminowane zmianami kpk od 15 lipca 2015 r. oraz zmianami ustawy w kolejnym roku, w związku z implementacją Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/56/UE i Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 537/2014.

( - )

Andrzej Nowaczewski  
Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny

Zał. 1

Zestawienie liczby biegłych rewidentów, wobec których prowadzono sprawy dyscyplinarne wg kryterium ich przynależności do regionalnych oddziałów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów.

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

Lp.	Regionalny Oddział KIBR	Liczba biegłych rewidentów		
		w rejestrze VII KZBR / VIII KZBR	wobec których prowadzono sprawy dyscyplinarne VII KZBR / VIII KZBR	udział (%) VII KZBR / VIII KZBR
1.	Białystok	158 / 121	51 / 67	32,28 / 55,37
2.	Bielsko-Biała	108 / 110	35 / 23	32,41 / 20,90
3.	Bydgoszcz	179 / 147	50 / 64	27,93 / 43,53
4.	Częstochowa	66 / 58	25 / 28	37,88 / 48,27
5.	Elbląg	70 / 55	24 / 32	34,29 / 58,18
6.	Gdańsk	460 / 459	120 / 164	26,09 / 35,73
7.	Gorzów Wlkp.	74 / 67	22 / 29	29,73 / 43,28
8.	Katowice	485 / 515	73 / 126	15,05 / 24,46
9.	Kielce	173 / 147	53 / 80	30,64 / 54,42
10.	Koszalin	151 / 121	35 / 40	23,18 / 33,05
11.	Kraków	549 / 554	121 / 154	22,04 / 27,79
12.	Legnica	75 / 62	20 / 22	26,67 / 35,48
13.	Lublin	258 / 219	81 / 101	31,40 / 46,11
14.	Łódź	540 / 481	169 / 185	31,30 / 38,46
15.	Olsztyn	140 / 120	25 / 53	17,86 / 44,16
16.	Opole	120 / 95	64 / 50	53,33 / 52,63
17.	Poznań	813 / 811	185 / 202	22,76 / 24,90
18.	Radom	75 / 59	35 / 43	46,67 / 72,88
19.	Rzeszów	233 / 203	50 / 63	21,46 / 31,03
20.	Suwałki	54 / 41	15 / 18	27,78 / 43,90
21.	Szczecin	170 / 144	60 / 58	35,29 / 40,27
22.	Tarnów	62 / 46	18 / 20	29,03 / 43,47
23.	Toruń	98 / 92	12 / 24	12,24 / 26,08
24.	Warszawa	1698 / 1775	428 / 559	25,21 / 31,49
25.	Włocławek	46 / 37	19 / 18	41,30 / 48,64
26.	Wrocław	499 / 457	132 / 194	26,45 / 42,45
27.	Zielona Góra	128 / 107	17 / 60	13,28 / 56,07
	<b>Razem</b>	<b>7482 / 7103</b>	<b>1939 / 2477</b>	<b>25,92 / 34,74</b>