

## **SPRAWOZDANIE Z DZIAŁALNOŚCI KRAJOWEGO RZECZNIKA DISCYPLINARNEGO W KADENCJI 2007-2011**

### **Powołanie, skład i podstawy prawne działania Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego**

Zgodnie z przepisami art. 24 ustawy z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz. U. z 2001 r. Nr 31, poz. 359 z późn. zm.) VI Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów wybrał Floriana Osękowskiego na Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego oraz:

- Alicję Garbalińską,
- Zofię Kielan,
- Zofię Kos-Sokołowską,
- Irenę Kucharewicz,
- Janinę Miler,
- Andrzeja Nowaczewskiego,
- Michała Przybyłę,
- Marka Strugałę

na zastępców Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego.

W okresie sprawozdawczym Rzecznik działał na podstawie ustawy z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz. U. z 2001 r. Nr 31, poz. 359 z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą z 13.10.1994 r.” oraz 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 oraz z 2010 r. Nr 182, poz. 1228), zwanej dalej „ustawą z 7.05.2009 r.”, która weszła w życie dnia 6 czerwca 2009 r.

Zmiany ustawowe spowodowały, że w okresie od VI do VII Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów obowiązywały kolejno 2 regulaminy postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów wprowadzone następującymi uchwałami:

- 1) nr 316/22/2001 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 5 lutego 2001 r. w sprawie Regulaminu postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów (z późn. zm.) – tekst jednolity zgodnie z obwieszczeniem KRBR z dnia 10.01.2006 r. obowiązywał do 6 grudnia 2009 r.;
- 2) nr 1619/38/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 lutego 2010 r. w sprawie Regulaminu postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów – regulamin obowiązuje od 7 maja 2010 r. po jego zatwierdzeniu przez Komisję Nadzoru Audytowego uchwałą z dnia 31.03.2010 r.

Aktualnie obowiązujący regulamin określa zasady i tryb prowadzenia postępowania dyscyplinarnego oraz zasady wykonywania obowiązków przez Krajowego Rzecznika

Dyscyplinarnego oraz Krajowy Sąd Dyscyplinarny, z zastrzeżeniem art. 46 ustawy z 7.05.2009 r., który stanowi, iż w sprawach nieuregulowanych w rozdziale dotyczącym postępowania dyscyplinarnego, stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego.

Obowiązki Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego i jego zastępców, zgodnie z przepisami ustawowymi oraz regulaminami obejmują działania zapobiegające naruszaniu przez biegłych rewidentów przepisów prawa, standardów rewizji finansowej oraz zasad etyki zawodowej. Następuje to poprzez dochodzenia dyscyplinarne, poprzedzone postępowaniem wyjaśniającym (aktualnie obowiązkowym w każdej sprawie), co do okoliczności skutkujących odpowiedzialnością dyscyplinarną. W razie zebrania w toku dochodzenia dyscyplinarnego, dowodów popełnienia przez biegłego rewidenta przewinienia dyscyplinarnego, Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny lub jego zastępcy sporządzają wniosek o ukaranie i niezwłocznie wnoszą go do Krajowego Sądu Dyscyplinarnego.

### **Liczba spraw prowadzonych przez Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego**

W okresie od VI Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów do 31 grudnia 2010 r. wpłynęły do Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego **1863** wnioski o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego, a z tego:

– po VI Krajowym Zjeździe do końca 2007 r.	35 spraw
– w 2008 r.	383 sprawy
– w 2009 r.	706 spraw
– w 2010 r.	739 spraw

Ponadto Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny przejął **30** spraw, które nie zostały zakończone w poprzedniej kadencji, w związku z czym prowadzono łącznie **1893** sprawy.

### **Struktura prowadzonych spraw wg wnioskodawcy**

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

• Krajową Radę Biegłych Rewidentów	1699	wnioski,
• Krajową Komisję Nadzoru	84	wnioski
• Komisję Nadzoru Audytowego	7	wniosków
• Komisję Nadzoru Finansowego	1	wniosek
• organy państwowe (skarbowe i nadzoru bankowego)	7	wniosków
• biegłych rewidentów	10	wniosków
• podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych	4	wnioski
• jednostki gospodarcze	38	wniosków
• osoby fizyczne (w tym członkowie spółdzielni mieszkaniowych)	43	wnioski
	.....	
	Razem	1893 wnioski

### **Sprawy przekazane przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów**

Znacząca liczba spraw skierowanych do Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego w latach 2008-2010 przez KRBR dotyczyła biegłych rewidentów niebiorących udziału w obowiązkowym doskonaleniu zawodowym, a w roku 2009 dodatkowo nieopłacających składek członkowskich.

Na podstawie analizy spraw, które wpłynęły do Rzecznika stwierdzono, że 1316 wniosków o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego dotyczyło niedopełnienia obowiązku doskonalenia zawodowego, co stanowiło naruszenie art. 12 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy z 13.10.1994 r. oraz art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy z 7.05.2009 r., a także pkt 5.3 Kodeksu etyki zawodowej biegłych rewidentów. Sprawy te stanowiły w tej kadencji 69,52%.

Sprawy przeciwko biegłym rewidentom, którzy nie odbyli obowiązkowego doskonalenia zawodowego uznaje się w postępowaniu dyscyplinarnym za nieskomplikowane, ponieważ dotyczą one w znacznym stopniu biegłych rewidentów niewykonujących zawodu. 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, w tym wysyłania monitów o składanie wyjaśnień, niezbędnych dla podjęcia końcowych decyzji Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego.

W przypadku ww. spraw dotyczących nieuczestniczenia w obowiązkowym doskonaleniu zawodowym, w 53,88% wydano postanowienia o umorzeniu dochodzenia dyscyplinarnego lub odmowie wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego, w przeważającej mierze z powodu znikomej szkodliwości czynu, głównie wobec osób niewykonujących zawodu. Zarzuty i kierowane do Krajowego Sądu Dyscyplinarnego akty obwinienia (zgodnie z ustawą z 13.10.1994 r.) bądź wnioski o ukaranie (zgodnie z ustawą z 7.05.2009 r.) dotyczyły biegłych rewidentów, którzy nie złożyli wyjaśnień o przyczynach nieuczestniczenia w obowiązkowym doskonaleniu zawodowym, bądź złożone wyjaśnienia nie były przekonujące oraz nie zostały udokumentowane.

Poniższa tabela przedstawia liczbę spraw zakończonych na etapie Rzecznika oraz liczbę spraw skierowanych do Sądu.

Rok, w którym biegli rewidenci nie odbyli obowiązkowego doskonalenia zawodowego	Liczba wniosków skierowanych do KRД	Liczba spraw, które zakończył Rzecznik (umorzył lub odmówił wszczęcia dochodzenia)	Liczba spraw skierowanych do Sądu	W toku
cykl szkoleniowy 2005/2006	337	139	198	-
cykl szkoleniowy 2007/2008	271	129	142 (w tym 1 zażalenie)	-
rok 2009	708	441	124 (w tym 1 zażalenie)	143

Istotna część wniosków, tj. 376, jakie wpłynęły do Rzecznika w roku 2009, to wnioski o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów, którzy w latach 2005-2008 nie opłacali należnej składki członkowskiej, co stanowiło naruszenie art. 12 ust. 1 pkt 3 i 4 ustawy z 13.10.1994 r. oraz pkt 12.6 Kodeksu etyki zawodowej biegłych rewidentów.

Wnioski te objęte postępowaniem wyjaśniającym w 97,60% zostały umorzone, w związku z wejściem w życie ustawy z 7.05.2009 r., która na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 4 upoważnia Krajową Radę Biegłych Rewidentów do podejmowania uchwał o skreśleniu biegłego rewidenta z rejestru w przypadku nieuiszczenia składek członkowskich za okres dłuższy niż rok (art. 21 ust. 2 pkt 9). Ustawa przewiduje zatem sankcje administracyjne za nieopłacenie składek, co skutecznie eliminuje powstawanie zaległości i nie wymaga podejmowania postępowania dyscyplinarnego.

Sposób zakończenia ww. spraw przedstawia poniższa tabela:

Liczba wniosków skierowanych do KRD	Liczba spraw, które zakończył Rzecznik (umorzył lub odmówił wszczęcia dochodzenia)	Liczba spraw skierowanych do Sądu	W toku
376	367	9	-

### **Sprawy przekazane przez Krajową Komisję Nadzoru**

Wnioski Krajowej Komisji Nadzoru o wszczęcie dochodzenia dyscyplinarnego poparte ustaleniami kontroli w podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych obejmowały czyny noszące znamiona naruszenia przez biegłych rewidentów zasad wykonywania zawodu oraz nieprzestrzegania zasad etyki zawodowej. Naruszenia zasad wykonywania zawodu dotyczyły głównie nieprzestrzegania przepisów art. 65 i art. 66 ustawy o rachunkowości w toku wykonywania przez biegłych rewidentów badania sprawozdań finansowych. Cele badania sprawozdań finansowych, o których mowa w art. 65 nie były w pełni zrealizowane w toku czynności rewizji finansowych, a błędy i niekompletność ustaleń w raportach i dokumentacji rewizyjnej stanowiły jednocześnie o naruszeniu procedur badania wynikających z norm i standardów ustalonych przez KRBR. Ponadto wnioski KKN potwierdzone w toku dochodzeń dyscyplinarnych dotyczyły przypadków nieopracowania i niewdrażania norm kontroli jakości materiałów z rewizji finansowych oraz badania sprawozdań pomimo niedokonania wyboru audytora przez organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe. Wnioski zawierające naruszenie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów w przypadkach wyżej przedstawionych, dotyczą więc świadczenia usług w sposób niezgodny z kompetencjami, wiedzą fachową, rzetelnością i starannością.

Poniższa tabela przedstawia liczbę spraw zakończonych na etapie Rzecznika oraz liczbę spraw skierowanych do Sądu:

Liczba wniosków zarejestrowanych przez Rzecznika	Liczba spraw, w których Rzecznik wydał postanowienia o umorzeniu dochodzenia	Liczba spraw, w których Rzecznik wydał postanowienia o odmowie wszczęcia dochodzenia	Liczba spraw, w których Rzecznik wydał postanowienia o zakończeniu postępowania dyscyplinarnego i odmowie wszczęcia dochodzenia	Liczba spraw skierowanych do Sądu
84	11	8 (z tego 1 zażalenie)	9	56

### Sprawy przekazane przez innych wnioskodawców

Wnioski skierowane do KRD przez innych – zewnętrznych wnioskodawców, a mianowicie Komisję Nadzoru Audytowego, organy państwowe, jednostki gospodarcze i osoby fizyczne, w tym także biegłych rewidentów, dotyczyły w znacznej mierze problemów merytorycznych wykonywania badania sprawozdań finansowych oraz naruszenia zasad etyki zawodowej. Wnioski o niewłaściwe przeprowadzenie badania sprawozdań finansowych zgłaszali członkowie spółdzielni mieszkaniowych, będący w konflikcie z władzami spółdzielni. Naruszenia zasad etyki w znacznym stopniu były związane z konfliktami pomiędzy biegłymi i podmiotami uprawnionymi do badania sprawozdań finansowych.

Poniższa tabela przedstawia sposób i rozliczenie spraw objętych wnioskami:

Liczba wniosków skierowanych do KRD	Liczba spraw, które zakończył Rzecznik (umorzył lub odmówił wszczęcia dochodzenia)	Liczba spraw skierowanych do Sądu	W toku
117	77 (z tego 28 zażaleń)	23	17

### Liczba spraw wg sposobu zakończenia

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

- Liczba spraw zakończonych przez Rzecznika bez kierowania aktów obwinienia do Krajowego Sądu Dyscyplinarnego **1152**  
z tego w trybie:
  - postanowienia o odmowie wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego **34**
  - postanowienia o zakończeniu postępowania wyjaśniającego i odmowie wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego **434**
  - postanowienia o umorzeniu dochodzenia dyscyplinarnego **684**

- |   |                    |
|---|--------------------|
| 2. Liczba spraw zakończonych przez Rzecznika (umorzenie lub odmowa wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego), w których zostały złożone zażalenia na postanowienie Rzecznika do Sądu | <u>31</u>          |
| (Sąd po rozpatrzeniu podzielił stanowisko Rzecznika we wszystkich sprawach)   |                    |
| 3. Liczba spraw zakończonych przez Rzecznika skierowaniem do Krajowego Sądu Dyscyplinarnego:  |                    |
| – aktów obwinienia wg ustawy z 13.10.1994 r.  | 254                |
| – wniosków o ukaranie wg ustawy z 7.05.2009 r.  | 296                |
|   | razem - <u>550</u> |
| 4. Liczba spraw w toku u Rzecznika  | <u>160</u>         |

W I kwartale br. zakończono 109 spraw i do czasu Zjazdu liczba ta ulegnie jeszcze zwiększeniu.

Oceniając realizację spraw z podziałem na sposób ich zakończenia, należy podkreślić, że ich prowadzenie bez względu na wydane postanowienia ma znaczenie profilaktyczne, oddziaływające na zmniejszenie naruszeń przepisów i norm zawodowych.

Postanowienia wyjaśniające kończone odmową wszczęcia dochodzenia oraz postanowienia o umorzeniu dochodzeń dyscyplinarnych są podejmowane po wyjaśnieniach i udokumentowaniu przyczyn, dla których zostały wszczęte.

#### **Struktura spraw u Rzecznika wg RO KIBR**

Liczbę biegłych rewidentów, wobec których prowadzono sprawy dyscyplinarne, wg kryterium ich przynależności do regionalnych oddziałów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów przedstawiono w tabeli stanowiącej załącznik do niniejszego sprawozdania.

Z tabeli wynika, że w okresie minionej kadencji Rzecznik i jego zastępcy prowadzili postępowanie dyscyplinarne dotyczące 1939 biegłych rewidentów ze wszystkich Regionalnych Oddziałów, co stanowi 25,92% ogólnej liczby biegłych rewidentów. Wskaźnik ten został przekroczony w 18 na 27 RO KIBR, przy czym w trzech oddziałach (Włocławek, Radom i Opole) wskaźnik ten przekroczył 41%, natomiast 15% lub mniej biegłych rewidentów objęto postępowaniem dyscyplinarnym również w trzech oddziałach, a mianowicie w Toruniu, Zielonej Górze i Katowicach. Liczba biegłych rewidentów objętych postępowaniem dyscyplinarnym jest nieznacznie wyższa (o 46) od wcześniej wymienionej liczby spraw. Jest to wynikiem prowadzenia postępowań obejmujących w jednej sprawie dwie lub kilka osób.

Zgodnie z wcześniej zaprezentowaną statystyką w zakresie liczby spraw prowadzonych i kończących się wniesieniem aktów obwinienia – obecnie wniosków o ukaranie do KSD, należy stwierdzić, że w RO KIBR odsetek tych spraw kształtuje się w zasadzie proporcjonalnie. Wynika z tego, 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 7.05.2009 r. biegli rewidenci ponoszą odpowiedzialność dyscyplinarną.

## Pozostałe działania Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego

Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny prowadził również korespondencję w związku z wpływającymi do niego pismami i skargami, które nie zostały zaewidencjonowane w repertorium, gdyż nie kwalifikowały się do postępowania dyscyplinarnego w myśl przepisów ustaw i Regulaminów postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów.

Ponadto po 6 czerwca 2009 r. w związku z wejściem w życie ustawy z 7.05.2009 r. Rzecznik prowadził korespondencję z Komisją Nadzoru Audytowego dotyczącą w przeważającej mierze konkretnych spraw dyscyplinarnych, danych statystycznych i innych zagadnień mających na celu prawidłowe wypełnianie obowiązków przez Rzeczników. Zgodnie z art. 25 ust. 4 ustawy z 7.05.2009 r., do Komisji Nadzoru Audytowego Rzecznik przekazał w terminie do 31 marca (po upływie roku) sprawozdania z działalności za lata 2009 i 2010.

Rzecznik występował w charakterze strony – oskarżyciela w 3 sprawach, które w wyniku odwołań biegłych rewidentów rozpatrywane były przez sądy powszechne.

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

- Udział w opracowaniu i wdrożeniu regulaminów oraz jednolitych wzorów postanowień, zarządzeń, pism, wniosków o ukaranie (aktów obwinienia). Wyodrębniono opracowanie dokumentów do spraw dyscyplinarnych biegłych rewidentów, którzy nie wzięli udziału w obowiązkowym doskonaleniu zawodowym oraz nieopłacających składek członkowskich.
- Zorganizowanie – wspólnie z Przewodniczącym Krajowego Sądu Dyscyplinarnego 6 konferencji szkoleniowych dla Rzeczników i członków Sądu na temat postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów przed KR D i KSD. Wysoki poziom konferencji zapewniały wykłady prowadzone przez prokuratorów, sędziów, radców prawnych. W jednej z konferencji, która została zorganizowana wspólnie z Krajową Komisją Nadzoru, udział wzięli także, oprócz członków Komisji, wizytatorzy i kontrolerzy.
- Bieżące nadzorowanie postępowań dyscyplinarnych, poprzez comiesięczne analizy stanu zaawansowania spraw powierzonych zastępcom w zakresie terminowości i oceny jakościowej, ze szczególnym uwzględnieniem spraw zakończonych postanowieniami o umorzeniu lub odmowie wszczęcia postępowania i opracowywaniem aktów obwinienia – wniosków o ukaranie skierowanych do KSD. Bieżący monitoring w zakresie terminowości postępowań zapewniał niedopuszczenie do przekroczenia terminów procesowych. Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny, przy udziale radcy prawnego KIBR dokonywał oceny jakościowej dokumentów przygotowywanych przez zastępców, a następnie je akceptował.
- Przeprowadzenie 13 kwartalnych narad z zastępcami, na których zgodnie z przepisami § 19 Regulaminu postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów (uchwała nr 1619/38/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 lutego 2010 r. w sprawie Regulaminu postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów), omawiano orzecznictwo dyscyplinarne, rozważano skomplikowane zagadnienia powstałe w praktyce dochodzeniowej i w postępowaniu przed Sądem. Zakres tematyki narad zapewniał ujednolicenie i usprawnienie

postępowania, a także miał na celu omówienie przyczyn i skutków trwania dochodzeń dyscyplinarnych przez okres dłuższy niż 6 miesięcy.

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. Realizacja tych działań w aktualnym stanie prawnym jest prowadzona na każdym etapie postępowania z udziałem 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 z udziałem pełnego składu Krajowego Sądu Dyscyplinarnego, Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego i jego zastępców, przy udziale członków Krajowej Rady Biegłych Rewidentów oraz przedstawicieli Krajowej Komisji Nadzoru.