

Warszawa, dnia 13 września 2022 roku

**Wojewódzki Sąd Administracyjny**  
ul. Jasna 2/4  
00-013 Warszawa

za pośrednictwem

**Rady Polskiej Agencji Nadzoru  
Audytowego**  
ul. Kolejowa 1  
01-217 Warszawa

**Skarżąca:** **Krajowa Rada Biegłych Rewidentów**  
Al. Jana Pawła II 80  
00-175 Warszawa  
zastępowana przez  
**prof. dr hab. Marka Chmaja radcę  
prawnego**  
Chmaj i Partnerzy sp. p.  
ul. Flory 9 lok. 4  
00-586 Warszawa  
e-mail: chmaj@chmaj.pl  
tel. 22 841 40 00

**Organ:** **Rada Polskiej Agencji Nadzoru  
Audytowego**  
ul. Kolejowa 1  
01-217 Warszawa

**Wpis: 200,00 zł (słownie: dwieście złotych)**

*(stosownie do § 2 ust. 6 rozporządzenia Rady Ministrów z 16 grudnia 2003 r. w sprawie wysokości oraz szczegółowych zasad pobierania wpisu w postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz. U. z 2021 r. poz. 535 ze zm.)*

## **SKARGA**

**na zastrzeżenia Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego  
wskazane w pkt. 1, 2 i 5 załącznika do uchwały nr 15/I/2022 Rady Polskiej Agencji  
Nadzoru Audytowego z dnia 21 czerwca 2022 r.  
w sprawie przedstawienia zastrzeżeń do uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
nr 2182/36a/2022 z dnia 30 kwietnia 2022 r. w sprawie ustanowienia krajowych  
standardów kontroli Jakości oraz ustanowienia Krajowego Standardu  
Badania 220 (Zmienionego).**

Działając w imieniu Krajowej Rady Biegłych Rewidentów (dalej jako: „KRBR”), na podstawie i w granicach udzielonego mi pełnomocnictwa, którego uwierzytelnioną kopię wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej załączam, niniejszym na podstawie art. 50 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2022 r. poz. 329 ze zm., dalej jako: „p.p.s.a.”), art. 54 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 3 § 3 p.p.s.a. w zw. z art. 102 ust. 4 pkt 2 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2022 r., poz. 1302, dalej jako: „Ustawa”), **zaskarżam w całości zastrzeżenia Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego (dalej jako: „Rada” lub „Rada PANA”) wskazane w pkt. 1, 2 i 5 załącznika do uchwały nr 15/I/2022 Rady PANA z dnia 21 czerwca 2022 r. w sprawie przedstawienia zastrzeżeń do uchwały KRBR nr 2182/36a/2022 z dnia 30 kwietnia 2022 r. w sprawie ustanowienia krajowych standardów kontroli jakości oraz ustanowienia Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego) - tj. (1) niezgodności zakresu podmiotowego Krajowego Standardu Kontroli Jakości 1 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością (PL) 1 – „Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych” (dalej jako: „KSKJ 1”) z zakresem podmiotowym wynikającym z przepisów prawa powszechnie obowiązującego, (2) niezastrzeżenia, że audytorzy wewnętrzni nie mogą być wykorzystani do zapewniania bezpośredniej pomocy i przeprowadzenia procedur badania oraz (5) niewprowadzenia obowiązku rotacji kontrolera jakości zlecenia w odniesieniu do usług podlegających takiej kontroli oraz zastrzeżonych dla biegłych rewidentów i firm audytorskich – **bowiem uwzględnienie tych zastrzeżeń przez KRBR prowadziłoby do naruszenia przepisów prawa.****

**Na podstawie art. 57 § 1 pkt 3 p.p.s.a. zaskarżonym zastrzeżeniom zarzucam naruszenie prawa materialnego, tj.:**

- 1) błędną wykładnię art. 50 ust. 1 Ustawy polegającą na przyjęciu przez Radę PANA, że przepis ten wymaga, aby każda firma audytorska opracowała i wdrożyła system wewnętrznej kontroli jakości zgodnie z krajowymi standardami kontroli jakości, niezależnie od rodzaju świadczonych przez nią usług, a także że Ustawa nie przewiduje możliwości wyłączenia jakiegokolwiek firmy audytorskiej z obowiązku stosowania krajowych standardów kontroli jakości i tym samym postanowienie § 1 KSKJ 1 o treści „*Niniejszy Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (PL) (MSZJ (PL)) dotyczy obowiązków firmy w zakresie zaprojektowania, wdrożenia i działania systemu zarządzania jakością badań lub przeglądów sprawozdań finansowych lub zleceń innych usług atestacyjnych lub pokrewnych*” nie jest zgodne z szerszym zakresem uregulowanym w Ustawie, podczas gdy prawidłowa wykładnia art. 50 ust. 1 w połączeniu z art. 47 ust. 1-3, art. 46 ust. 1-4 i art. 2 pkt. 4, 5, 6 7 Ustawy winna prowadzić do wniosku, że:

- firmą audytorską jest firma, która wykonuje czynności rewizji finansowej, tj. usługi atestacyjne obejmujące badania, a także przeglądy sprawozdań finansowych i inne usługi atestacyjne określone przepisami prawa, zastrzeżone dla biegłego rewidenta oraz świadczy usługi atestacyjne inne niż czynności rewizji finansowej, niezastrzeżone do wykonywania przez biegłych rewidentów, a także usługi pokrewne,

- firma audytorska opracowuje i wdraża system wewnętrznej kontroli jakości zgodnie z krajowymi standardami kontroli jakości,
  - a zatem system kontroli jakości powinien obejmować usługi atestacyjne zastrzeżone dla biegłego rewidenta (czynności rewizji finansowej), pozostałe usługi atestacyjne oraz usługi pokrewne;
- 2) błędną wykładnię art. 69 ust. 4-9 oraz art. 71-73 w zw. z art. 2 pkt 16 Ustawy w zw. z § 14(b) załącznika nr 1.27 do uchwały nr 3430/52a/2019 KRBR z dnia 21 marca 2019 r. - Krajowy Standard Badania 610 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 610 (zmienionego 2013) Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych (dalej jako: „**Standardy wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych**”) polegającą na przyjęciu, że audytorzy wewnętrzni nie mogą zapewniać bezpośredniej pomocy, tj. nie mogą być wykorzystywani do przeprowadzenia procedur badania pod kierownictwem i nadzorem biegłego rewidenta oraz podlegających jego przeglądowi, a pomoc taka jest niezgodna z art. 69 ust. 4-9 i art. 71-73 Ustawy i tym samym w definicji zespołu wykonującego zlecenie określonej w treści postanowienia w § 16 lit. f KSKJ 1, jak i w załączniku nr 4 stanowiącym *Słowniczek pojęć*, KRBR winna zastrzec, że audytorzy wewnętrzni nie mogą zapewniać bezpośredniej pomocy, gdyż jako pracownicy badanej jednostki lub osoby świadczące na jej rzecz usługi nie spełniają wymogów niezależności i bezstronności, podczas gdy prawidłowa wykładnia art. 69 ust. 4-9 oraz art. 71-73 w zw. z art. 2 pkt 16 Ustawy, jak również postanowień Standardów wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych winna prowadzić do wniosku, że:
- ustawowa definicja zespołu wykonującego badanie zawiera wszystkie osoby zaangażowane w przeprowadzanie badania, w szczególności biegłych rewidentów, osoby przeprowadzające kontrolę jakości wykonania zlecenia, kadre kierowniczą wyższego szczebla oraz osoby odbywające aplikację, uczestniczących w przeprowadzonym badaniu, a także zatrudnianych przez firmę audytorską ekspertów oraz inne osoby wykonujące, w ramach danego badania, czynności na zlecenie lub pod kontrolą biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej, tym samym osoba audytora wewnętrznego wchodzi w zakres powyżej definicji, bowiem jest to osoba wykonująca, w ramach danego badania, czynności na zlecenie lub pod kontrolą biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej,
  - przepisy art. 69 ust. 4-9 oraz art. 71-73 Ustawy nie wprowadzają ogólnego bezwzględnego zakazu korzystania z pomocy wewnętrznych audytorów, a dotyczą jedynie obowiązku zachowania zawodowego sceptycyzmu, niezależności, obowiązku nieprzeprowadzania badania w określonych sytuacjach, zakazów związanych z prowadzeniem badania oraz wyłączeń od tych zakazów, jak również zakazu wpływania na wynik badania badanej jednostki,
  - Standardy wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych wręcz umożliwiają wykorzystanie takiej pomocy przy spełnieniu określonych w nich warunków.
- 3) naruszenie prawa materialnego, tj. błędną wykładnię art. 88 ust. 1 pkt 3, art. 90 ust. 1 pkt 1 i art. 30 ust. 3 w zw. z art. 25 ust. 1 i art. 30 ust. 2 pkt 3 lit b) Ustawy polegającą na przyjęciu, że Rada PANA sprawując nadzór publiczny nad działalnością Polskiej Izby

Biegłych Rewidentów i wypełniając kompetencję zatwierdzania uchwał KRBR podejmowanych w sprawach krajowych standardów kontroli jakości, posiada uprawnienie do narzucania KRBR wprowadzenia do Krajowego Standardu Kontroli Jakości 2 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością (PL) 2 „Kontrola jakości wykonania zlecenia” (dalej jako: „KSKJ 2”) postanowień precyzujących obowiązek rotacji kontrolera jakości zlecenia w odniesieniu do usług podlegających takiej kontroli oraz zastrzeżonych dla biegłych rewidentów i wszystkich firm audytorskich, niezależnie od rodzaju świadczonych usług oraz długości trwania okresów, po których powinna nastąpić zmiana i ewentualna powtórna nominacja, podczas gdy:

- żaden przepis Ustawy nie wprowadza konkretnych kryteriów dotyczących okresu pełnienia funkcji i rotacji kontrolera jakości wykonania zlecenia dla jednostek innych niż jednostki zainteresowania publicznego, a jedynie w tym zakresie odwołuje się do zasad etyki zawodowej (np. w art. 69 ust. 1, który stanowi, że biegły rewident, przeprowadzając badanie, wykonując usługę atestacyjną inną niż badanie lub usługę pokrewną działa w interesie publicznym i przestrzega zasad etyki zawodowej),

- okresy karencji również dla klientów badań innych niż jednostki zainteresowania publicznego zostały uregulowane w uchwale KRBR nr 3431/52a/2019 z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów ze zm. (dalej jako: „**Kodeks Etyki**”), tj. w § R540.11 do § R.540.13, a narzucane przez Radę PANA okresy są z nimi sprzeczne i narażają KRBR na działanie niezgodne z Kodeksem Etyki,

- Rada PANA jest państwową osobą prawną, tym samym winna działać zgodnie z prawem i w jego granicach oraz respektować obowiązek przestrzegania prawa;

4) naruszenie prawa materialnego, tj. błędny wykładnię art. 88 ust. 1 pkt 3, art. 90 ust. 1 pkt 1 i art. 30 ust. 3 w zw. z art. 25 ust. 1 i art. 30 ust. 2 pkt 3 lit b) Ustawy w zw. z art. 17 ust. 1 Konstytucji RP polegającą na przyjęciu, że PANA sprawując nadzór publiczny nad działalnością Polskiej Izby Biegłych Rewidentów i wypełniając kompetencję zatwierdzania uchwał podejmowanych przez organy Polskiej Izby Biegłych Rewidentów, w tym w zakresie krajowych standardów kontroli jakości, posiada kompetencję uchwałodawczą, podczas gdy:

- Ustawa przyznaje kompetencję podejmowania uchwał w sprawach krajowych standardów kontroli jakości jedynie KRBR, jako organowi samorządu zawodowego biegłych rewidentów, co z kolei stanowi wyraz wykonywania zadań publicznych mieszczących się w konstytucyjnym pojęciu „pieczy nad należyтым wykonywaniem zawodu”,

- zatem możliwość regulowania kwestii dotyczących środowiska zawodowego biegłych rewidentów przez nich samych jest wyrazem woli ustawodawcy, przede wszystkim ustawodawcy konstytucyjnego i wyrazem jego zaufania do tej właśnie korporacji,

- tym samym zaskarżone zastrzeżenia Rady PANA nie znajdują podstaw prawnych w Ustawie, a dodatkowo są z nią sprzeczne i nie zasługują na uwzględnienie.

5) w następstwie powyższych naruszeń prawa materialnego – błędne zastosowanie art. 102 ust. 3 pkt 2 Ustawy poprzez odmowę zatwierdzenia uchwały KRBR nr 2290/39a/2022 z

dnia 25 lipca 2022 r. w sprawie ustanowienia krajowych standardów kontroli jakości oraz ustanowienia Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego), w sytuacji gdy ww. uchwała KRBR pozostaje w zgodzie tak z przepisami Ustawy, jak również Kodeksem etyki i Standardami wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych.

**Wobec powyższych zarzutów, wnoszę:**

- 1) na podstawie art. 150 p.p.s.a. – o uchylenie lub stwierdzenie bezskuteczności zaskarżonych zastrzeżeń Rady PANA wskazanych w pkt. 1, 2 i 5 załącznika do uchwały nr 15/I/2022 Rady z dnia 21 czerwca 2022 r. w sprawie przedstawienia zastrzeżeń do uchwały KRBR nr 2182/36a/2022 z dnia 30 kwietnia 2022 r. w sprawie ustanowienia krajowych standardów kontroli Jakości oraz ustanowienia Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego),
- 2) na podstawie art. 200 p.p.s.a i art. 205 § 1 p.p.s.a. – o zasądzenie od Rady PANA na rzecz KRBR kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych,
- 3) na podstawie art. 54 § 3 p.p.s.a. – do Rady Pana - o dokonanie samokontroli i uwzględnienie skargi w całości.

**Na podstawie art. 106 § 3 p.p.s.a. wnoszę o przeprowadzenie dowodów uzupełniających z następujących dokumentów:**

- 1) uchwały nr 2182/36a/2022 KRBR z dnia 30 kwietnia 2022 r. w sprawie ustanowienia krajowych standardów kontroli jakości oraz ustanowienia Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego) wraz z załącznikami celem wykazania faktów: treści uchwały i jej załączników, jej zgodności z przepisami prawa, w tym w szczególności z przepisami Ustawy,
- 2) pisma Rady PANA z dnia 27 czerwca 2022 r. wraz z uchwałą nr 15/I/2022 Rady PANA z dnia 21 czerwca 2022 r. w sprawie przedstawienia zastrzeżeń do uchwały KRBR nr 2182/36a/2022 z dnia 30 kwietnia 2022 r. w sprawie ustanowienia krajowych standardów kontroli jakości oraz ustanowienia Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego) celem wykazania faktów: treści pisma oraz uchwały, treści zastrzeżeń Rady PANA i ich niezgodności z przepisami Ustawy oraz Kodeksem etyki,
- 3) uchwały nr 2290/39a/2022 KRBR z dnia 25 lipca 2022 r. w sprawie ustanowienia krajowych standardów kontroli jakości oraz ustanowienia Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego) wraz z załącznikami celem wykazania faktu treści uchwały i jej załączników, jej zgodności z przepisami prawa, w tym w szczególności z Ustawą,
- 4) pisma Rady PANA z dnia 16 sierpnia 2022 r. wraz z uchwałą nr 24/I/2022 Rady PANA z dnia 12 sierpnia 2022 r. w przedmiocie odmowy zatwierdzenia uchwały KRBR nr 2290/39a/2022 z dnia 25 lipca 2022 r. w sprawie ustanowienia krajowych standardów kontroli jakości oraz ustanowienia Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego) faktu treści pisma, w szczególności treści zastrzeżeń Rady PANA, ich niezgodności z przepisami Ustawy oraz Kodeksem etyki,

- 5) uchwały nr 2337/42a/2022 KRBR z dnia 2 września 2022 r. w sprawie zastrzeżeń Rady PANA przedstawionych do uchwały KRBR w sprawie krajowych standardów kontroli jakości oraz krajowego standardu badania 220 (Z) celem wykazania faktów: treści uchwały, nieuwzględnienia przez KRBR zastrzeżeń Rady PANA,
- 6) uchwały KRBR nr 3431/52a/2019 z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów wraz z załącznikami celem wykazania faktów: treści uchwały, w szczególności treści Rozdziału 540 stanowiącego o długotrwałej współpracy personelu z klientem badania (z uwzględnieniem rotacji partnerów),
- 7) załącznika nr 1.27 do uchwały nr 3430/52a/2019 KRBR z dnia 21 marca 2019 r. - Krajowy Standard Badania 610 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 610 (zmienionego 2013) Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych celem wykazania faktów: treści dokumentu, a w szczególności możliwości wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych.

## UZASADNIENIE

### 1. Kwestie formalne

Podstawa do wniesienia skargi do sądu administracyjnego na zastrzeżenia Rady PANA została uregulowana w art. 102 ust. 4 pkt 2 Ustawy. Przepis ten przewiduje, że w przypadku, gdy Rada PANA odmówi zatwierdzenia uchwały organu Polskiej Izby Biegłych Rewidentów (dalej jako: „PIBR”) wraz z uzasadnieniem nieuwzględnienia zastrzeżeń (w całości albo w części), organ PIBR w terminie 30 dni od dnia doręczenia uchwały, może wnieść, za pośrednictwem Rady PANA, skargę do sądu administracyjnego na zastrzeżenia Rady, jeżeli ich uwzględnienie prowadziłoby do naruszenia przepisów prawa.

Stosownie do treści § 2 ust. 6 Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 16 grudnia 2003 r. w sprawie wysokości oraz szczegółowych zasad pobierania wpisu w postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2021 r. poz. 535 ze zm.) w sprawach skarg niewymienionych w ust. 1-5 wpis stały wynosi 200 zł.

Pismo Rady PANA informujące o podjęciu przez Radę w dniu 12 sierpnia 2022 r. uchwały nr 24/I/2022 w przedmiocie odmowy zatwierdzenia uchwały KRBR nr 2290/39a/2022 z dnia 25 lipca 2022 r. w sprawie ustanowienia krajowych standardów kontroli jakości oraz ustanowienia Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego), zostało doręczone KRBR w dniu 16 sierpnia 2022 r. Jako, że termin na wniesienie skargi upływa z dniem 15 września 2022 r., niniejsze pismo zostaje złożone w terminie.

Nadto, uchwałą nr 2337/42a/2022 z dnia 2 września 2022 r. w sprawie zastrzeżeń Rady PANA przedstawionych do uchwały KRBR w sprawie krajowych standardów kontroli jakości oraz krajowego standardu badania 220 (Z), KRBR postanowiła, że nie podejmie uchwały, o której mowa w art. 102 ust. 4 pkt 1 Ustawy, uwzględniającej zastrzeżenia Rady PANA (opisane w ust. 1 przedmiotowej uchwały). KRBR w dniu 8 września 2022 roku podjęła również uchwałę nr

2340/42a/2022 w sprawie ustanowienia pełnomocnika KRBR w osobie prof. dr hab. Marka Chmaja m. in. w sprawie ze skargi KRBR na zastrzeżenia Rady PANA przedstawione do uchwały KRBR w sprawie krajowych standardów kontroli jakości oraz krajowego standardu badania 220 (Z), w tym do sporządzania i złożenia przedmiotowej skargi.

## 2. Istota nadzoru Państwowej Agencji Nadzoru Audytowego

Na mocy art. 88 ust. 1 Ustawy, Polska Agencja Nadzoru Audytowego (dalej jako: „PANA”) sprawuje nadzór publiczny nad m. in. wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta; działalnością firm audytorskich, działalnością Państwowej Izby Biegłych Rewidentów (dalej jako: „PIBR”). Z kolei do jej zadań należy m. in. zatwierdzanie uchwał organów PIBR oraz zaskarżanie do sądu administracyjnego uchwał organów PIBR - w przypadkach określonych w Ustawie.

Problematyka prawnych ram wykonywania nadzoru publicznego nad wykonywaniem zawodów zaufania publicznego była przedmiotem szeregu wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego. Pojęcie nadzoru zostało zdefiniowane przez Trybunał Konstytucyjny po raz pierwszy w wyroku z 15 stycznia 2009 r. (K 45/07, OTK-A 2009/1, poz. 3), w kontekście zwierzchniego nadzoru Ministra Sprawiedliwości nad działalnością administracyjną sądów. Trybunał stwierdził wówczas, że najczęściej określenia „nadzór” używa się do sytuacji, w której organ jest wyposażony w środki oddziaływania na postępowanie podmiotów i jednostek nadzorowanych, **nie może jednak wyręczać tych organów w ich działalności**. Uprawnienia nadzorcze, obejmujące prawo do kontroli oraz możliwość wiążącego wpływania na podmioty i jednostki nadzorowane, można podzielić na środki oddziaływania merytorycznego (np. zawieszanie lub uchylanie rozstrzygnięć jednostek nadzorowanych) i środki nadzoru personalnego (np. prawo zawieszenia w czynnościach członków kierownictwa nadzorowanej jednostki). Organ może stosować tylko takie środki, w jakie wyposażył go ustawodawca i tylko w celach określonych przez te przepisy. **W wyroku tym Trybunał podkreślił jednocześnie, że pojęcie nadzoru w poszczególnych ustawach należy interpretować z uwzględnieniem celu, jakiemu w ramach konkretnych rozwiązań prawnych ma służyć ta instytucja**. Odnosząc te ustalenia do zagadnienia nadzoru sprawowanego nad działalnością samorządu zawodowego adwokatów, Trybunał w wyroku z 1 grudnia 2009 r. (K 4/08, OTK-A 2009/11, poz. 162) uznał, że nadzór nad działalnością samorządu zawodowego adwokatów uzasadniony jest potrzebą ochrony wartości konstytucyjnych, takich jak ochrona praw obywateli oraz bezpieczeństwo obrotu prawnego. **Jednocześnie analiza orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego prowadzi do wniosku, że nadzór nad samorządem zawodowym powinien być sprawowany w niezbędnym zakresie, co ma uzasadnienie w niezależności przypisywanej przedstawicielom tzw. wolnych zawodów i samorządom zawodowym, które ich reprezentują** (powołany wyżej wyrok TK z 1 grudnia 2009 r., K 4/08)

Mimo, że Trybunał nie wypowiedział się w żadnym rozstrzygnięciu co do samorządu zawodowego biegłych rewidentów, nie ulega wątpliwości, że powyższe ustalenia można z powodzeniem stosować również do grupy zawodowej, jaką są biegli rewidenci. Także w ich przypadku ochrona praw obywateli, pewność obrotu prawnego i gospodarczego uzasadnia ustanowienie nadzoru

publicznego (zob. M. Ślęzak [w:] *Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Komentarz*, red. K. Ślęzak, Warszawa 2018, art. 25).

Podnieść dodatkowo należy, że Ustawa przyznaje PANA status państwowej osoby prawnej, która działa na podstawie przepisów Ustawy oraz statutu, a nadzór nad nią sprawuje minister właściwy do spraw finansów publicznych. Definicję legalną państwowej osoby prawnej zawiera art. 3 ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. o zasadach zarządzania mieniem państwowym (Dz. U. z 2021 r., poz. 1933 ze zm.) który za państwowe osoby prawne uznaje kilka rodzajów podmiotów, które albo charakteryzują się określonymi cechami, albo zostały imiennie wymienione w ustawie, albo status państwowej osoby prawnej nadały im ustawy szczególne. Podkreśla się, że właśnie PANA jest przykładem publicznej osoby prawnej, która uzyskuje osobowość prawną z mocy ustawy ją tworzącej.

W kontekście powyższego nie należy również zapominać o treści art. 7 Konstytucji RP, który statuuje zasadę legalizmu, zwaną również zasadą praworządności. Głosi ona, że wszystkie organy władzy publicznej powinny działać na podstawie prawa i w jego granicach. Prawo powinno zatem nie tylko stanowić kompetencję do działania, ale również być źródłem nakazów i zakazów wyznaczających ramy prawne owego działania. Kompetencji do działania nie można domniemywać, konstruuja ją przepisy o różnym charakterze - przepisy materialne, proceduralne, ustrojowe (zob. M. Florczak-Wątor [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, red. P. Tuleja, LEX/el. 2021, art. 7).

Zasada legalizmu wyrażona w art. 7 Konstytucji RP nakłada przede wszystkim na organy państwowe obowiązek działania zgodnie z obowiązującymi przepisami kompetencyjnymi, interpretowanymi w sposób ścisły i z odrzuceniem, w odniesieniu do organów władzy publicznej, zasady, „co nie jest zakazane, jest dozwolone”. Nakłada ona na ustawodawcę obowiązek nienaruszania innych przepisów konstytucyjnych i ratyfikowanych umów międzynarodowych, wymienionych w art. 89 ust. 1 Konstytucji (wyrok z 27 maja 2002 r., sygn. akt K 20/01).

W języku potocznym „praworządność” oznacza działanie zgodne z prawem, ewentualnie stan, w którym nie występuje naruszenie prawa. W prawie konstytucyjnym praworządność jest to metoda sprawowania władzy publicznej, polegająca na tym, że wszystkie organy tej władzy w państwie działają w granicach prawa co uzupełnia zasada legalizmu wskazująca, że działają one na podstawie prawa. Wiąże się z tym obowiązek przestrzegania prawa Rzeczypospolitej Polskiej, który spoczywa na „każdym”, a więc nad najszerzej możliwym do określenia kręgu podmiotów.

Pojęcie praworządności należy zwłaszcza odnosić do organów władzy publicznej, co nie zmienia faktu, iż obowiązek przestrzegania prawa spoczywa na każdym. Naruszenie prawa przez te pierwsze, będzie to działanie niepraworządne, przez inne podmioty – nielegalne.

Adresatami zasady legalizmu są wszystkie organy władzy publicznej szczebla centralnego i lokalnego, a także organy samorządów zawodowych w zakresie, w jakim wykonują władzę publiczną, będąc zobowiązanymi do działania na podstawie prawa i w jego granicach. Organy te są związane każdym obowiązującym aktem prawnym, niezależnie od jego rangi).



Wobec powyższego, stwierdzić należy, że PANA sprawując nadzór publiczny nad PIBR, w tym zatwierdzając uchwały podejmowane przez organy PIBR zobowiązana jest działać na podstawie prawa i w jego granicach (zgodnie z obowiązującymi przepisami kompetencyjnymi, interpretowanymi w sposób ścisły) i jednocześnie nie może wyręczać organów PIBR w ich działalności.

Mając na względzie istotę nadzoru PANA opisaną powyżej, godzi się w tym miejscu przypomnieć, że samorząd zawodowy - jakim niewątpliwie jest PIBR - stanowi formę decentralizacji administracji publicznej w Polsce. Zgodnie bowiem z art. 17 ust. 1 Konstytucji RP, sprawuje on pieczę nad należyтым wykonywaniem zawodu zaufania publicznego w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony. Powierzone mu zadania publiczne, realizuje on w sposób samodzielny, pozostając pod nadzorem państwa. Podkreślenia w tym miejscu wymaga, że samorząd zawodowy (a na kanwie niniejszej sprawy - samorząd biegłych rewidentów), stanowiący formę decentralizacji władzy publicznej, jako podmiot złożony z osób wykonujących dany zawód, może bowiem w najwłaściwszy sposób prowadzić i zarządzać sprawami swojej profesji. Działania takie, stanowią niejako zarządzanie „od wewnątrz” korporacji, są z pewnością lepszym rozwiązaniem od odgórnego narzucania norm i zasad przez organy niemające zawsze profesjonalnego przygotowania i dogłębnego zrozumienia specyfiki charakteryzującej daną grupę zawodową. Podkreślenia wymaga, że ustawodawca, powołując dany samorząd zawodowy i przekazując mu wskazane zadania publiczne, ustanawia tym samym określony stopień swobody w realizowaniu powierzonych mu działań. Samodzielność samorządu, w tym zrzeszeń zawodowych ogranicza jedynie kryterium legalności. Samodzielność działania jest immanentną i niezaprzeczną cechą samorządu w znaczeniu prawnym (zob. *M. Karcz-Kaczmarek, M. Maciejewski, Samorzady zawodowe i zakres ich samodzielności w świetle doktryny oraz orzecznictwa [w:] Studia prawo-ekonomiczne, t. XCV, 2015, s. 57-76*).

Możliwość samodzielnego realizowania powierzonych zadań publicznych przez samorząd zawodowy stanowi niewątpliwie wyraz zaufania państwa do tych zrzeszeń. Zgodnie z art. 17 ust. 1 Konstytucji RP podstawową funkcją wspólnot zawodowych ma być sprawowanie pieczy nad należyтым wykonywaniem zawodów zaufania publicznego w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony. Można zatem stwierdzić, iż państwo zdecentralizowało i tym samym przekazało do samodzielnego wykonywania na rzecz samorządów zawodowych zadania publiczne mieszczące się w konstytucyjnym pojęciu „pieczy nad należyтым wykonywaniem zawodów”. Konstytucja RP ani ustawy zwykłe nie definiują pojęcia „pieczy”. Tradycyjnie sprawowanie pieczy związane jest z dbałością, opieką, troską oraz staraniem o kogoś, lub o coś (zob. *M. Szymczak (red.) [w:] Słownik Języka Polskiego, t. 2, Warszawa 1978, s. 648*). Zdaniem S. Duszniaka pojęcie „pieczy” używane jest „w celu silniejszego podkreślenia obowiązku troski, nadzoru o dane sprawy”. Powierzenie jakiejś jednostce obowiązku sprawowania pieczy sprawia, iż nadzór nie jest tylko „mechaniczną funkcją pozbawioną wyrazu życia”. Wydaje się, iż spostrzeżenia te trafnie oddają istotę „pieczy”, która zakłada zaangażowanie i szczególną troskę o powierzone sprawy (zob. *S. Dusznik, [w:] Terminologia z zakresu czynności nadzorczych i kontrolnych, Gazeta Administracji 1948/1, s. 51-64*). Zatem efektywność i sprawność pieczy nad zawodem uzależniona jest od tego, czy posiadane przez samorząd kompetencje pozwalają na władcze ingerowanie w działalność podejmowaną przez osoby wykonujące zawody zaufania

publicznego. Brak takich uprawnień w praktyce oznacza odmówienie danej grupie statusu samorządu zawodowego, bowiem bez uprawnień władczych grupa nie jest w stanie realizować konstytucyjnych postanowień (zob. *M. Szydło, Kompetencje publicznoprawne samorządów zawodowych, Samorząd Terytorialny 2002/3, s. 48*).

Korporacje zawodowe muszą mieć zapewniony odpowiedni stopień samodzielności działania przy realizowaniu powierzonych mu ustawowo zadań publicznych. Samodzielność ta dotyczy także określania praw i obowiązków członków samorządów zawodowych. Wynikająca z samej istoty samorządu niezależność w wykonywaniu zdecentralizowanych na jego rzecz zadań publicznych nie oznacza, iż zrzeczenia te nie podlegają sądowej kontroli. Wręcz przeciwnie, kontrola ta winna z jednej strony czuwać nad przestrzeganiem prawa przez same korporacje zawodowe, a z drugiej strony – stanowić gwarancję ważnej ustrojowej pozycji samorządów zawodowych w demokratycznym państwie prawnym.

Po raz wtóry należy podkreślić, że możliwość regulowania kwestii dotyczących danego środowiska zawodowego przez samych zainteresowanych jest wyrazem woli ustawodawcy, przede wszystkim ustawodawcy konstytucyjnego i wyrazem jego zaufania do korporacji. Ustawowe upoważnienie zrzeczeń do stanowienia tego rodzaju norm stanowi wyraz zrozumienia faktu, iż regulacja etyczno-deontologiczna wymaga szczegółowej, profesjonalnej wiedzy i doświadczenia. Przepisy korporacyjne muszą bowiem odpowiadać realiom i specyfice danego zawodu.

Szczególnego podkreślenia w tym miejscu wymaga, że Ustawa przyznaje kompetencję uchwalania krajowych standardów kontroli jakości KRBR, a nie PANA. Podkreślenia również wymaga, że KRBR ustawodawca przekazał również kompetencję zezwalającą na szersze unormowanie określonych zagadnień, aniżeli wynikałoby to z międzynarodowych standardów badania. Otóż KRBR może określić dodatkowe procedury lub wymogi dotyczące badania, jeżeli uzna, że są one konieczne do wykonywania przez biegłego rewidenta obowiązków określonych przez przepisy prawa RP dotyczące zakresu badania lub jeżeli są konieczne do zwiększenia wiarygodności i jakości badań sprawozdań finansowych (zob. *M. Ślęzak [w:] Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Komentarz, red. K. Ślęzak, Warszawa 2018, art. 30*).

### 3. Szczegółowy stan sprawy

W dniu 30 kwietnia 2022 r. KRBR działając w oparciu o art. 30 ust. 2 pkt 3 lit. a) i b) Ustawy podjęła uchwałę nr 2182/36a/2022 w sprawie ustanowienia krajowych standardów kontroli jakości oraz ustanowienia Krajowego Standardu Badania 2020 (Zmienionego), dalej jako: „Uchwała 2182/36a/2022”.

Załącznik nr 1 do Uchwały 2182/36a/2022 stanowił KSKJ 1, który w § 1 zawierał postanowienie „Niniejszy Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (PL) (MSZJ (PL)) dotyczy obowiązków firmy w zakresie zaprojektowania, wdrożenia i działania systemu zarządzania jakością badań lub przeglądów sprawozdań finansowych lub zleceń innych usług atestacyjnych lub pokrewnych”. W § 16 lit. f KSKJ 1 wprowadzono definicję pojęcia zespołu wykonującego zlecenie, wskazując, że

„Zespół wykonujący zlecenie – wszyscy partnerzy i personel wykonujący zlecenie oraz wszelkie inne osoby, które wykonują procedury podczas zlecenia, z wyłączeniem zewnętrznego eksperta oraz audytorów wewnętrznych, którzy zapewniają bezpośrednią pomoc podczas zlecenia. (Zob. par. A13)”. Dodane zostało również dodatkowe objaśnienie oznaczone kolorem szarym o treści: „Dla zleceń badania przeprowadzonych zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach, przez zespół wykonujący badanie należy rozumieć wszystkie osoby zaangażowane w przeprowadzanie badania, w szczególności biegłych rewidentów, osoby przeprowadzające kontrolę jakości wykonania zlecenia, kadre kierowniczą wyższego szczebla oraz osoby odbywające aplikację, uczestniczących w przeprowadzonym badaniu, a także zatrudnianych przez firmę audytorską ekspertów oraz inne osoby wykonujące, w ramach danego badania, czynności na zlecenie lub pod kontrolą biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej. Członkowie zespołu wykonującego badanie w szczególności są niezależni od badanej jednostki i nie biorą udziału w podejmowaniu decyzji przez badaną jednostkę co najmniej w okresie objętym sprawozdaniem finansowym oraz okresie przeprowadzenia badania”.

Załącznik nr 2 do Uchwały 2182/36a/2022 stanowił KSKJ 2, który w § 19 stanowił, że: „Polityki lub procedury firmy ustalone zgodnie z paragrafem 18(b) odnoszą się również do zagrożeń dla obiektywizmu stwarzanych przez wyznaczenie na kontrolera jakości wykonania zlecenia osoby, która wcześniej była partnerem odpowiedzialnym za zlecenie. Takie polityki lub procedury określają dwuletni lub dłuższy, jeżeli jest wymagany przez stosowne wymogi etyczne, okres przerwy, zanim partner odpowiedzialny za zlecenie może przyjąć rolę kontrolera jakości wykonania zlecenia. (Zob. par. A17–A18)”.

Z kolei załącznikiem nr 4 do Uchwały 2182/36a/2022 był Słowniczek pojęć, który przedstawiał pojęcia użyte w krajowych standardach wykonywania zawodu i krajowych standardach kontroli jakości w kontekście wymogów Ustawy i rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającego decyzję Komisji 2005/909/WE. Zdefiniowano w nim m. in. pojęcie zespołu wykonującego zlecenie jako „wszyscy partnerzy i personel wykonujący zlecenie oraz wszelkie inne osoby, które wykonują procedury podczas zlecenia, z wyłączeniem zewnętrznego eksperta oraz audytorów wewnętrznych, którzy zapewniają bezpośrednią pomoc podczas zlecenia”. Dodano również objaśnienie oznaczone kolorem szarym o treści: „Dla zleceń badania przeprowadzonych zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach, przez zespół wykonujący badanie należy rozumieć wszystkie osoby zaangażowane w przeprowadzanie badania, w szczególności biegłych rewidentów, osoby przeprowadzające kontrolę jakości wykonania zlecenia, kadre kierowniczą wyższego szczebla oraz osoby odbywające aplikację, uczestniczących w przeprowadzonym badaniu, a także zatrudnianych przez firmę audytorską ekspertów oraz inne osoby wykonujące, w ramach danego badania, czynności na zlecenie lub pod kontrolą biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej. Członkowie zespołu wykonującego badanie w szczególności są niezależni od badanej jednostki i nie biorą udziału w podejmowaniu decyzji przez badaną jednostkę co najmniej w okresie objętym sprawozdaniem finansowym oraz okresie przeprowadzenia badania”.

**Dowód** - uchwała nr 2182/36a/2022 KRBR z dnia 30 kwietnia 2022 r. w sprawie ustanowienia krajowych standardów kontroli jakości oraz ustanowienia Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego) wraz z załącznikami.

Pismem z dnia 27 czerwca 2022 r. Rada PANA poinformowała KRBR, że 21 czerwca 2022 r. działając na podstawie art. 102 ust. 1 Ustawy zgłosiła zastrzeżenia do Uchwały 2182/36a/2022. KRBR w tym miejscu wskazuje, że nie będzie powielała pełnych treści wszystkich zastrzeżeń Rady PANA, a jedynie skupi się na tych, które są osią niniejszego sporu. Zatem, sporne zastrzeżenia dotyczyły:

- 1) niezgodności zakresu podmiotowego KSKJ 1 z zakresem podmiotowym wynikającym z przepisów prawa powszechnie obowiązującego. Zdaniem Rady PANA, § 1 KSKJ 1 wskazuje, że akt ten dotyczy obowiązków firmy w zakresie zaprojektowania, wdrożenia i działania systemu kontroli jakości tylko w zakresie badań lub przeglądów sprawozdań finansowych lub zleceń innych usług atestacyjnych lub pokrewnych, podczas gdy art. 50 ust. 1 Ustawy wymaga, aby każda firma audytorska opracowała i wdrożyła system wewnętrznej kontroli jakości zgodnie z krajowymi standardami kontroli jakości, niezależnie od rodzaju świadczonych przez nią usług. Zdaniem Rady PANA, Ustawa nie przewiduje możliwości wyłączenia jakiejkolwiek firmy audytorskiej z obowiązku stosowania krajowych standardów kontroli jakości i tym samym postanowienia KSKJ 1 nie są zgodne z szerszym zakresem uregulowanym w Ustawie;
- 2) niezastrzeżenia, że audytorzy wewnętrzni nie mogą być wykorzystani do zapewniania bezpośredniej pomocy i przeprowadzenia procedur badania. Rada PANA wskazała, że w § 16 lit. f KSKJ 1 i w załączniku nr 4 w ramach definicji *zespołu wykonującego zlecenie*, nie zastrzeżono, że audytorzy wewnętrzni nie mogą zapewniać bezpośredniej pomocy w rozumieniu § 14(b) Standardów wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych, podczas wykonywania zlecenia badania. Zdaniem Rady, pomoc taka jest niezgodna m.in. z art. 69 ust. 4-9 oraz art. 71-73 Ustawy, które stanowią implementację art. 22 Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywę Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG), gdyż audytorzy wewnętrzni, jako pracownicy badanej jednostki lub osoby świadczące na jej rzecz usługi, nie spełniają wymogów niezależności i bezstronności. Zdaniem Rady PANA wskazane byłoby wprowadzenie ww. zastrzeżenia;
- 5) niewprowadzenia obowiązku rotacji kontrolera jakości zlecenia w odniesieniu do usług podlegających takiej kontroli oraz zastrzeżonych dla biegłych rewidentów i firm audytorskich. Zdaniem Rady PANA, w załączniku nr 2 nie sformułowano postanowień precyzujących obowiązek rotacji kontrolera jakości zlecenia w odniesieniu do usług podlegających takiej kontroli oraz zastrzeżonych dla biegłych rewidentów i firm audytorskich. Rada Agencji podniosła, że może to oznaczać, że ta sama osoba w nieokreślonym horyzoncie czasowym może kontrolować jakość zlecenia. Wykonywanie długoterminowo tych samych usług przez tę samą osobę stanowi nadmierne zagrożenie dla jej bezstronności i niezależności, a przez to wpływa negatywnie na jakość kontroli usług firmy audytorskiej. Niezbędne było zatem, w ocenie Agencji, wprowadzenie obowiązku zmiany ww. kontrolera, która powinna następować po maksymalnie 4 latach pełnienia takiej funkcji na zleceniu, a ewentualna powtórna nominacja dla tej samej osoby mogłaby następować po co najmniej 2 latach przerwy.

***Dowód** - pismo Rady PANA z dnia 27 czerwca 2022 r. wraz z uchwałą nr 15/I/2022 Rady PANA z dnia 21 czerwca 2022 r. w sprawie przedstawienia zastrzeżeń do uchwały KRBR nr 2182/36a/2022 z dnia 30 kwietnia 2022 r. w sprawie ustanowienia krajowych standardów kontroli jakości oraz ustanowienia Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego).*

W dniu 25 lipca 2022 r. KRBR działając w oparciu o art. 30 ust. 2 pkt 3 lit. a) i b) Ustawy podjęła uchwałę nr 2290/39a/2022 w sprawie ustanowienia krajowych standardów kontroli jakości oraz ustanowienia Krajowego standardu Badania 2020 (Zmienionego), dalej jako: „**Uchwała 2290/39a/2022**”. W uzasadnieniu do Uchwały 2290/39a/2022, KRBR wskazała, że rozważyła zgłoszone przez Radę Agencji zastrzeżenia i uwzględniła je w całości. Przy czym w zakresie Zastrzeżenia 5, KRBR podniosła, że uwzględniła je poprzez zaproponowanie innych okresów oraz innego zakresu podmiotowego zleceń niż rekomendowane przez Radę PANA. KRBR wyjaśniła, że okresy pełnienia funkcji kontrolera jakości wykonania zlecenia oraz karencji w pełnieniu tej funkcji powinny być zbieżne i spójne z innymi regulacjami korporacyjnymi biegłych rewidentów, tj. z Kodeksem etyki. W związku z tym KRBR przyjęła okresy pełnienia funkcji kontrolera wykonania jakości wykonania zlecenia (siedem lat) i karencji w pełnieniu tej funkcji (3 lata) identyczne jak określone w rozdziale 540 – „Długotrwała współpraca personelu z klientem badania (z uwzględnieniem rotacji partnerów)” Kodeksu etyki. Zdaniem KRBR jednostki zainteresowania publicznego, z uwagi na szczególnie interes społeczny i gospodarczy, oraz usługi świadczone przez firmy audytorskie na ich rzecz są w centrum zainteresowania krajowych i unijnych regulatorów. To szczególne zainteresowanie przejawia się w postaci dodatkowych wymogów określonych w przepisach prawa – w Ustawie oraz rozporządzeniu UE Nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego.

***Dowód** - Uchwała nr 2290/39a/2022 KRBR z dnia 25 lipca 2022 r. w sprawie ustanowienia krajowych standardów kontroli jakości oraz ustanowienia Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego) wraz z załącznikami.*

Pismem z dnia 16 sierpnia 2022 r. Rada PANA poinformowała, że w dniu 12 sierpnia 2022 r. działając w oparciu o treść art. 102 ust. 3 pkt 2 Ustawy, odmówiła zatwierdzenia Uchwały 2290/39a/2022 w związku z nieuwzględnieniem przez KRBR ww. zastrzeżeń.

***Dowód** - pismo Rady PANA z dnia 16 sierpnia 2022 r. wraz z uchwałą nr 24/I/2022 Rady PANA z dnia 12 sierpnia 2022 r. w przedmiocie odmowy zatwierdzenia uchwały KRBR nr 2290/39a/2022 z dnia 25 lipca 2022 r. w sprawie ustanowienia krajowych standardów kontroli jakości oraz ustanowienia Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego).*

Uchwałą nr 2337/42a/2022 z dnia 2 września 2022 r. w sprawie zastrzeżeń Rady PANA przedstawionych do uchwały KRBR w sprawie krajowych standardów kontroli jakości oraz krajowego standardu badania 220 (Z), KRBR postanowiła, że nie podejmie uchwały, o której mowa w art. 102 ust. 4 pkt 1 Ustawy, uwzględniającej zastrzeżenia Rady PANA (opisane w ust. 1 przedmiotowej uchwały).

**Dowód** – uchwała nr 2337/42a/2022 KRBR z dnia 2 września 2022 r. w sprawie zastrzeżeń Rady PANA przedstawionych do uchwały KRBR w sprawie krajowych standardów kontroli jakości oraz krajowego standardu badania 220 (Z).

W kontekście powyższego, zasadne jest również przywołanie postanowień Kodeksu etyki. Rozdział 540 stanowi o długotrwałej współpracy personelu z klientem badania (z uwzględnieniem rotacji partnerów). Jak wskazano we wprowadzeniu do powyższego rozdziału „od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia niezależności”, „Gdy osoba jest zaangażowana w zlecenie badania przez dłuższy okres czasu, mogłoby powstać zagrożenie nadmiernej zażyłości i czerpania korzyści własnych. Niniejszy rozdział określa wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach”.

§ R540.4 Zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów stanowi, że jeżeli firma uznaje, że reakcją na poziom wywołanych zagrożeń może być jedynie zamiana danej osoby w zespole wykonującym badanie, firma określa odpowiedni okres, podczas którego dana osoba nie: (a) jest członkiem zespołu wykonującego zlecenie badania; (b) przeprowadza kontroli jakości zlecenia badania; lub (c) wywiera bezpośredniego wpływu na rezultat zlecenia badania. Okres ten obejmuje wystarczający czas umożliwiający reakcję na zagrożenia nadmiernej zażyłości i czerpania korzyści własnych. W przypadku jednostki zainteresowania publicznego zastosowanie mają również paragrafy od R540.5 do R540.20.

Stosownie zaś do treści § R540.5 - zgodnie z paragrafami od R540.7 do R540.9, w odniesieniu do badania jednostki zainteresowania publicznego, dana osoba nie pełni żadnej z poniższych ról lub połączenia takich ról, przez okres dłuższy niż siedem kolejnych lat (okres „pełnienia funkcji”): (a) partnera odpowiedzialnego za zlecenie; (b) osoby wyznaczonej jako osoba odpowiedzialna za przegląd kontroli jakości zlecenia; lub (c) jakakolwiek inna rola kluczowego partnera badania. Po okresie „pełnienia funkcji” dana osoba odbywa okres karencji zgodnie z postanowieniami paragrafów od R540.11 do R540.19.

Okres karencji został określony w § R540.11 do § R.540.13, i zgodnie z nimi:

§ R540.11 - Jeżeli dana osoba występowała jako partner odpowiedzialny za zlecenie łącznie przez siedem lat, okres karencji wynosi pięć kolejnych lat.

§ R540.12 - Jeżeli dana osoba została wyznaczona jako osoba odpowiedzialna za przegląd kontroli jakości zlecenia i działała w tym charakterze łącznie przez siedem lat, okres karencji wynosi trzy kolejne lata.

§ R540.13 Jeżeli dana osoba działała jako kluczowy partner badania na stanowisku innym niż określono w paragrafach R540.11 i R540.12 przez siedem kolejnych lat, okres karencji wynosi dwa kolejne lata.

**Dowód** - uchwała Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3431/52a/2019 z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów wraz z załącznikami celem wykazania faktów: treści uchwały, w szczególności treści Rozdziału 540 stanowiącego o długotrwałej współpracy personelu z klientem badania (z uwzględnieniem rotacji partnerów).

Podnieść również należy, że Standardy wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych określają warunki wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych, które stanowią swego rodzaju uszczegółowienie przepisów ustawowych. Co zaś istotne dokument ten nie zabrania korzystania z pomocy takich audytorów.

**Dowód** - załącznik nr 1.27 do uchwały nr 3430/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 21 marca 2019 r. - Krajowy Standard Badania 610 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 610 (zmienionego 2013) Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych celem wykazania faktów: treści dokumentu.

#### 4. Uzasadnienie zarzutów

Przepis art. 50 ust. 1 Ustawy stanowi, że firma audytorska opracowuje i wdraża system wewnętrznej kontroli jakości zgodnie z krajowymi standardami kontroli jakości. System wewnętrznej kontroli jakości obejmuje w szczególności polityki, procedury oraz rozwiązania, a także mechanizmy, o których mowa w art. 64. Dokumentacja systemu wewnętrznej kontroli jakości jest sporządzana w języku polskim. Zatem przepis ten nakłada na firmę audytorską obowiązek przygotowania i wdrożenia systemu wewnętrznej kontroli jakości, który powinien odpowiadać krajowemu standardowi kontroli jakości. System wewnętrznej kontroli jakości swoim zasięgiem przedmiotowym ma obejmować polityki i procedury przeprowadzania badań i szkoleń, rozwiązania organizacyjne, polityki wynagrodzeń, procedury administracyjne i księgowość oraz inne parametry wymienione w art. 64 Ustawy (zob. *Ślebzak Krzysztof (red.), Ślebzak Małgorzata (red.), Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Komentarz, LEX*).

Z kolei Art. 46 Ustawy wyjaśnia znaczenie normatywne terminu „firma audytorska”, jak również wyznacza katalog form organizacyjno-prawnych, w jakich firma audytorska może prowadzić działalność na terytorium RP. Firmą audytorską jest jednostka, w której badania sprawozdań finansowych przeprowadzają biegli rewidenty, wpisana na listę firm audytorskich prowadzoną przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów i prowadząca działalność audytorską w jednej z form organizacyjnych wskazanych w komentowanym artykule. Kategoryczne brzmienie omawianej regulacji (w tym posłużenie się koniunkcją przy wyliczeniu cech typologicznych, które mają wyróżniać firmy audytorskie od innych podmiotów) uzasadnia przyjęcie tezy, według której firmą audytorską jest tylko taki podmiot, który spełnia kumulatywnie wszystkie trzy warunki wymienione w treści art. 46 u.b.r. *in principio*. Z tej przyczyny nie można uznać za firmę audytorską: 1) jednostki, w której ani jeden biegły rewident nie przeprowadza badań sprawozdań finansowych, 2) jednostki, która nie jest wpisana na listę firm audytorskich prowadzoną przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, albo 3) jednostki, która prowadzi działalność audytorską (świadczy usługi audytorskie) w innej formie organizacyjnej niż wskazana w treści komentowanego artykułu (zob. *Ślebzak Krzysztof*

(red.), Ślebzak Małgorzata (red.), Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Komentarz, LEX).

Przepis art. 47 Ustawy wskazuje zaś na przedmiot działalności firmy audytorskiej. Zgodnie z tego treścią:

„1. Przedmiotem działalności firmy audytorskiej jest wykonywanie czynności rewizji finansowej.

2. W przypadku firmy audytorskiej, o której mowa w art. 46 pkt 1-4, przedmiotem działalności może być również:

- 1) usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych i podatkowych;
- 2) doradztwo podatkowe;
- 3) prowadzenie postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego;
- 4) działalność wydawnicza lub szkoleniowa w zakresie rachunkowości, rewizji finansowej i podatków;
- 5) wykonywanie ekspertyz lub sporządzanie opinii ekonomiczno-finansowych;
- 6) świadczenie usług doradztwa lub zarządzania, wymagających posiadania wiedzy z zakresu rachunkowości, rewizji finansowej, prawa podatkowego oraz organizacji i funkcjonowania przedsiębiorstw;
- 7) świadczenie usług atestacyjnych innych niż czynności rewizji finansowej, niezastrzeżonych do wykonywania przez biegłych rewidentów,
- 8) świadczenie usług pokrewnych;
- 9) świadczenie innych usług zastrzeżonych w odrębnych przepisach do wykonywania przez biegłych rewidentów.

2a. Świadczenie usług, o których mowa w ust. 2 pkt 7 i 8, zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu, jest możliwe tylko w ramach firmy audytorskiej.

3. Firma audytorska może również prowadzić działalność polegającą na uzyskiwaniu pożytków z posiadanego majątku”.

W art. 2 Ustawy znajduje się słowniczek w którym wskazano na rozumienie wymienionych w nim pojęć. Sformułowane definicje legalne w części stanowią powtórzenie bądź zmodyfikowanie definicji zawartych w dotychczasowej ustawie; w części natomiast zawierają implementację pojęć zawartych w unijnych dyrektywach. Słowniczek jest niewątpliwie pomocny w wykładni i stosowaniu regulacji zawartych w Ustawie.

Przez czynności rewizji finansowej należy rozumieć usługi atestacyjne obejmujące badania, a także przeglądy sprawozdań finansowych i inne usługi atestacyjne określone przepisami prawa, zastrzeżone dla biegłego rewidenta (art. 2 pkt. 7 Ustawy).

Przez przegląd sprawozdania finansowego należy rozumieć przegląd skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej lub sprawozdania finansowego przeprowadzany zgodnie z krajowymi standardami przeglądu (art. 2 pkt. 4 Ustawy).

Przez usługi atestacyjne należy rozumieć usługi mające na celu uwiarygodnienie w wysokim lub umiarkowanym stopniu zagadnień obejmujących w szczególności informacje finansowe i



niefinansowe, systemy, procesy, a także aspekty zachowań lub postaw określonych podmiotów, w oparciu o dowody uzyskane w trakcie przeprowadzenia odpowiednich procedur, stanowiące podstawę wydawanej, zgodnie z przyjętymi kryteriami, oceny zagadnień będących przedmiotem tych usług, zamieszczonej w sprawozdaniu z wykonanej usługi (art. 2 pkt. 5 Ustawy).

Przez usługi pokrewne należy rozumieć usługi polegające na przeprowadzeniu uzgodnionych procedur, wykonywanych w oparciu o uzgodniony cel, zakres prac i sposób ich wykonania, których opis i wynik są przedstawione w raporcie z wykonania usługi, lub usługi kompilacji informacji finansowych, których celem jest wykorzystanie wiedzy z zakresu rachunkowości do zebrania, sklasyfikowania i podsumowania informacji finansowych (art. 2 ust. 6 Ustawy).

Należy zatem stwierdzić, że art. 47 Ustawy wyznacza przedmiotowy zakres działalności wykonywanej przez firmę audytorską. Podstawowym zadaniem każdej firmy audytorskiej jest przeprowadzanie czynności rewizji finansowej, czyli świadczenie usług atestacyjnych obejmujących badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz inne usługi atestacyjne określone przepisami prawa zastrzeżone dla biegłego rewidenta. W odniesieniu do wszystkich kategorii firm audytorskich, z wyjątkiem spółdzielczych związków rewizyjnych (w ich przypadku zakres dozwolonej działalności normuje prawo spółdzielcze), Ustawa dopuszcza możliwość świadczenia przez te podmioty dotychczasowych usług, niebędących czynnościami z zakresu rewizji finansowej, które zostały wymienione w ust. 2 pkt 1-9 ww. przepisu.

Pojęcie „firmy audytorskiej” zostało również wyjaśnione w Dyrektywie 2006/43/WE w art. 2 pkt 3 – zgodnie z którym „firma audytorska” oznacza osobę prawną lub jakąkolwiek inną jednostkę organizacyjną, niezależnie od jej formy prawnej, zatwierdzoną zgodnie z niniejszą dyrektywą przez właściwe organy Państwa Członkowskiego do przeprowadzania badań ustawowych. Z kolei pojęcie „badania ustawowe” (zgodnie z art. 2 pkt 1 Dyrektywy 2006/43/WE) oznacza „badanie ustawowe” oznacza badanie rocznych sprawozdań finansowych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych w takim zakresie, w jakim: a) wymaga tego prawo Unii; b) wymaga tego prawo krajowe w odniesieniu do małych jednostek; c) jest ono przeprowadzane dobrowolnie na wniosek małych jednostek, które spełnia krajowe wymogi prawne równoważne wymogom określonym dla badania, o których mowa w lit. b), w przypadku gdy ustawodawstwo krajowe definiuje takie badania jako badania ustawowe. W art. 3 ust. 1 Dyrektywy 2006/43/WE - badanie ustawowe przeprowadzane jest wyłącznie przez biegłych rewidentów bądź firmy audytorskie, zatwierdzonych(-e) przez Państwo Członkowskie wymagające badania ustawowego.

W kontekście podnoszonych przez Radę PANA zastrzeżeń należy w tym miejscu postawić pytanie, czy firmą audytorską tak w rozumieniu Ustawy, jak i Dyrektywy 2006/43/WE będzie firma, która świadczy jedynie usługi wymienione w ust. 2 pkt 1-9 ww. przepisu, tj. świadczy usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych i podatkowych, doradztwa podatkowego, prowadzi postępowania upadłościowe lub likwidacyjne, prowadzi działalność wydawnicza lub szkoleniowa w zakresie rachunkowości, rewizji finansowej i podatków, wykonuje ekspertyzy lub sporządza opinie ekonomiczno-finansowe, świadczy usługi doradztwa lub zarządzania, wymagających posiadania wiedzy z zakresu rachunkowości, rewizji finansowej, prawa

podatkowego oraz organizacji i funkcjonowania przedsiębiorstw, itd. Odpowiedzieć należy przecząco, bowiem art. 47 ust. 1 Ustawy wprost mówi, że przedmiotem działalności firmy audytorskiej jest wykonywanie czynności rewizji finansowej. Z kolei ust. 2 ww. przepisu daje jedynie możliwość prowadzenia firmie audytorskiej działalności w dodatkowym zakresie.

Słusznie zatem KRBR w § 1 KSKJ 1 wskazała, że „*Niniejszy Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (PL) (MSZJ (PL)) dotyczy obowiązków firmy w zakresie zaprojektowania, wdrożenia i działania systemu zarządzania jakością badań lub przeglądów sprawozdań finansowych lub zleceń innych usług atestacyjnych lub pokrewnych*”.

Z kolei treść zastrzeżenia Rady PANA mówiące o tym, że art. 50 ust. 1 Ustawy wymaga, aby każda firma audytorska opracowała i wdrożyła system wewnętrznej kontroli jakości zgodnie z krajowymi standardami kontroli jakości, niezależnie od rodzaju świadczonych przez nią usług, a także że Ustawa nie przewiduje możliwości wyłączenia jakiegokolwiek firmy audytorskiej z obowiązku stosowania krajowych standardów kontroli jakości i tym samym postanowienia KSKJ 1 nie są zgodne z szerszym zakresem uregulowanym w Ustawie, daje podstawę do stanowczego stwierdzenia, że Rada Agencji dokonuje błędnej interpretacji przepisów Ustawy co prowadzi do ukształtowania norm prawa wewnętrznego w sposób sprzeczny z normami wynikającymi z prawidłowo wykładanej Ustawy, tu w szczególności przepisu art. 50 ust. 1 w zw. z art. 46, 47 i art. 2 pkt. 4, 5, 6, 7, a także z Dyrektywą 2006/43/WE.

Niewątpliwie zatem system kontroli jakości powinien obejmować usługi atestacyjne zastrzeżone dla biegłego rewidenta (czynności rewizji finansowej), pozostałe usługi atestacyjne oraz usługi pokrewne (zob. *Ślebzak Krzysztof (red.), Ślebzak Małgorzata (red.), Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Komentarz, LEX*).

**Stwierdzić zatem stanowczo należy, że postanowienie § 1 KSKJ 1 o treści „*Niniejszy Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (PL) (MSZJ (PL)) dotyczy obowiązków firmy w zakresie zaprojektowania, wdrożenia i działania systemu zarządzania jakością badań lub przeglądów sprawozdań finansowych lub zleceń innych usług atestacyjnych lub pokrewnych*” pozostaje w zgodzie z Ustawą, w tym w szczególności z art. 50 ust. 1 w zw. z art. 47 ust. 1-3 w zw. z art. 46 ust. 1-4 w zw. z art. 2 pkt. 4, 5, 6, 7, zaś uwzględnienie zastrzeżeń sformułowanych przez Radę w powyższym zakresie, prowadziło do ich naruszenia.**

W słowniczku pojęć zawartym w art. 2 Ustawy w pkt 16 ustawodawca wyjaśnił, że przez zespół wykonujący badanie należy rozumieć wszystkie osoby zaangażowane w przeprowadzanie badania, w szczególności biegłych rewidentów, osoby przeprowadzające kontrolę jakości wykonania zlecenia, kadre kierowniczą wyższego szczebla oraz osoby odbywające aplikację, o której mowa w art. 4 ust. 2 pkt 5, uczestniczących w przeprowadzonym badaniu, a także zatrudnianych przez firmę audytorską ekspertów oraz inne osoby wykonujące, w ramach danego badania, czynności na zlecenie lub pod kontrolą biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej. Jest to ujęcie bardzo szerokie, zwłaszcza gdy się weźmie pod uwagę fakt, że odpowiedzialny za przeprowadzenie badania sprawozdania finansowego jest kluczowy biegły

rewident. Ma to natomiast znaczenie dla zachowania wymogów niezależności, gdyż członkowie zespołu badającego mają również taki obowiązek i składają na tę okoliczność stosowne oświadczenie. Cięży na nich także obowiązek przestrzegania zasad etyki. Warto również zauważyć, że w przypadku badania jednostek zainteresowania publicznego na członków zespołu badającego może również zostać nałożona kara administracyjna. W tym świetle zarówno wybór kluczowego biegłego rewidenta, innych biegłych rewidentów biorących udział w badaniu, jak i członków zespołu badającego musi być dokonywany z bezwzględnym poszanowaniem zasady niezależności (zob. Ślebzak Krzysztof (red.), Ślebzak Małgorzata (red.), Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Komentarz, LEX).

Przypomnienia również wymaga, że art. 69 Ustawy stanowi o przestrzeganiu zasad etyki zawodowej, zachowaniu zawodowego sceptycyzmu i zachowaniu niezależności przy przeprowadzaniu badania. Regulacja jest jedną z ważniejszych w Ustawie, jeśli chodzi o kwestie związane z postawą, jaka wymagana jest od biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie. Wynika to stąd, że biegły rewident przeprowadza badania w interesie publicznym. Jest to dość istotne stwierdzenie, gdyż wymóg ten związany jest z przyjęciem, że zawód biegłego rewidenta jest zawodem zaufania publicznego. Po drugie biegły rewident, przeprowadzając badanie, jest zobowiązany do przestrzegania zasad etyki zawodowej, a w szczególności do zachowania uczciwości, obiektywizmu, zawodowego sceptycyzmu i należytej staranności, posiadania odpowiednich kompetencji zawodowych oraz przestrzegania tajemnicy zawodowej. Dodać należy, że powyższy przepis stanowi wyraz implementacji art. 22 Dyrektywy 2006/43/WE zatytułowanego „Niezależność i obiektywizm”. Zobowiązuje on państwa członkowskie do zapewnienia, aby biegły rewident lub firma audytorska przeprowadzający badanie ustawowe byli niezależni od badanej jednostki i nie uczestniczyli w procesie decyzyjnym badanej jednostki. Państwa członkowskie zapewniają również, aby biegły rewident lub firma audytorska nie przeprowadzali badania ustawowego, jeżeli zachodzi jakikolwiek bezpośredni lub pośredni związek – o charakterze finansowym, gospodarczym, w formie stosunku pracy lub innego rodzaju, włączając świadczenie dodatkowych usług niebędących badaniem – między biegłym rewidentem, firmą audytorską lub siecią a badaną jednostką, na podstawie którego obiektywna, rozsądna i poinformowana strona trzecia wywnioskowałaby, że niezależność biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej jest zagrożona. Jeżeli na niezależność biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej mają wpływ zagrożenia, takie jak kontrola własnej działalności, interes własny, występowanie w czyimś interesie, zażyłość lub zaufanie bądź groźba, to dany biegły rewident lub firma audytorska musi zastosować zabezpieczenia w celu złagodzenia tych zagrożeń. Jeżeli waga zagrożeń w porównaniu z zastosowanymi zabezpieczeniami jest taka, że ich niezależność zostaje naruszona, biegły rewident lub firma audytorska nie przeprowadzą badania ustawowego. Państwa członkowskie zapewniają również, by w przypadku badań ustawowych jednostek zainteresowania publicznego i jeżeli wymaga tego zabezpieczenie niezależności biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej, biegły rewident lub firma audytorska nie przeprowadzali badania ustawowego w przypadkach kontroli własnej działalności lub wystąpienia interesu własnego.

Kwestie unormowane w art. 69 Ustawy dotyczą zawodowego sceptycyzmu, niezależności, obowiązku nieprzeprowadzania badania, zakazów związanych z prowadzeniem badania oraz

wyłączeń od tych zakazów, jak również zakazu wpływania na wynik badania badanej jednostki. Wątki niezależności rozwinięte zostały ust. 4 i 5 art. 69 Ustawy. Ust. 6 i 7 ww. przepisu normuje zakaz przeprowadzenia kontroli, który aktualizuje się w stanach faktycznych wyraźnie wskazanych w tych przepisach. Z kolei w ust. 8 stwierdza się, co nie narusza niezależności. Ostatni aspekt niezależności został unormowany w ust. 9 i dotyczy jedynie zakazu uczestniczenia w określaniu wyniku badania jednostki, czy też wpływania w inny sposób na ten wynik. Wprawdzie pojęcie wyniku badania nie zostało zdefiniowane, niemniej należy je rozumieć w kontekście art. 83 ust. 5 Ustawy, który odnosi się do opinii z badania. Może być ona opinią bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniami lub negatywną. A zatem zakaz uczestniczenia odnosi się tylko do tego końcowego etapu sporządzania opinii, która ma kluczowe znaczenie dla oceny badanej jednostki.

Przepis art. 71 Ustawy stanowi, że kluczowy biegły rewident, firma audytorska, jej pracownicy uczestniczący w przeprowadzaniu badania oraz osoba fizyczna, biorąca bezpośredni udział w czynnościach w zakresie badania, z której usług korzysta lub którą nadzoruje kluczowy biegły rewident lub firma audytorska, a także osoby blisko z nimi związane nie mogą żądać ani przyjmować od badanej jednostki lub jednostki z nią powiązanej żadnych korzyści majątkowych lub osobistych, chyba że obiektywna, racjonalna i poinformowana osoba trzecia uznałaby ich wartość za niewielką lub nieistotną. Przepis ten stanowi swoisty odpowiednik art. 228 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 roku Kodeks karny., który penalizuje łapownictwo. Niewątpliwie w art. 71 Ustawy zakazuje się zarówno żądania, jak i przyjmowania od badanej jednostki lub jednostki z nią powiązanej korzyści majątkowych lub osobistych, przy czym wyłącza się przedmiotowy zakaz, gdy obiektywna, racjonalna osoba trzecia uznałaby ich wartość za niewielką lub nieistotną.

Art. 72 Ustawy mówi o przejęciu i połączeniu jednostek przy jednoczesnym zachowaniu niezależności. Jeżeli w okresie objętym sprawozdaniem finansowym badana jednostka została przejęta przez inną jednostkę, połączyła się z inną jednostką lub przejęła inną jednostkę, firma audytorska oraz członkowie zespołu wykonującego badanie ustalają i oceniają obecne oraz wcześniejsze interesy lub stosunki z tą inną jednostką, w tym usługi niebędące badaniem świadczone na rzecz tej innej jednostki, przez sprawdzenie, czy przy uwzględnieniu dostępnych zabezpieczeń mogłyby one zagrozić ich niezależności i zdolności do kontynuowania badania po dniu wejścia w życie połączenia lub przejęcia.

Z kolei art. 73 Ustawy stanowi, że świadczenie usług innych niż badanie odbywa się zgodnie z wymogami niezależności określonymi odpowiednio dla takich usług w zasadach etyki zawodowej oraz standardach wykonywania takich usług. Zakres przedmiotowy tego przepisu ustala się w oparciu o definicje legalne zawarte w art. 2 Ustawy w którym badanie definiuje się w jego punkcie 3. Usługami niebędącymi badaniem będą zatem przeglądy sprawozdań finansowych (art. 2 pkt 4), usługi atestacyjne (art. 2 pkt 5) oraz usługi pokrewne (art. 2 pkt 6). Dla tych usług przesłanki zachowania niezależności wynikają z zasad etyki zawodowej oraz standardów wykonywania takich usług.

Wobec powyższego należy dojść do wniosku, że żądanie przez Radę PANA obowiązku wprowadzenia przez KRBR zastrzeżenia, że audytorzy wewnętrzni nie mogą być wykorzystani

do zapewniania bezpośredniej pomocy i przeprowadzenia procedur badania, narusza zarówno przepisy Ustawy, w tym przepisy Dyrektywy 2006/43/WE, które zostały zaimplementowane do regulacji krajowej, regulacji korporacyjnych, tj. Standardów wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych.

W pierwszej kolejności godzi się podnieść, że ustawowa definicja zespołu wykonującego badanie zawiera wszystkie osoby zaangażowane w przeprowadzanie badania, w szczególności biegłych rewidentów, osoby przeprowadzające kontrolę jakości wykonania zlecenia, kadre kierowniczą wyższego szczebla oraz osoby odbywające aplikację, o której mowa w art. 4 ust. 2 pkt 5, uczestniczących w przeprowadzonym badaniu, **a także zatrudnianych przez firmę audytorską ekspertów oraz inne osoby wykonujące, w ramach danego badania, czynności na zlecenie lub pod kontrolą biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej.**

Niewątpliwie zatem osoba audytora wewnętrznego wchodzi w zakres powyżej definicji, bowiem jest to osoba wykonująca, w ramach danego badania, czynności na zlecenie lub pod kontrolą biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej. Z kolei zaś przywoływane przez Radę PANA przepisy Ustawy nie wprowadzają ogólnego bezwzględnego zakazu korzystania z pomocy wewnętrznych audytorów.

Zatem jeśli wewnętrzny audytor spełnia wszystkie wymagania dotyczące niezależności, ani prawo krajowe, ani przepisy unijne nie zabraniają wykorzystania jego pracy. Stwierdzenie zatem przez Radę PANA, że pomoc takich wewnętrznych audytorów jest niezgodna m.in. z art. 69 ust. 4-9 oraz art. 71-73 Ustawy, wyrażające odgórne przekonanie, że nie spełniają oni wymogów niezależności i bezstronności jest kolejnym przejawem braku rozumienia przepisów i prawidłowej ich wykładni.

Co więcej, z postanowień Standardów wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych wynika, że wykorzystanie takiej pomocy jest możliwe przy spełnieniu określonych w nim warunków, które stanowią swego rodzaju uszczegółowienie przepisów ustawowych.

Znamiennym jest również, że KRBR określając definicję „zespołu wykonującego zlecenie” wyłączyła ze składu zewnętrznego eksperta oraz audytora wewnętrznego, który zapewnia bezpośrednią pomoc podczas zlecenia. Już zatem nawet w tym kontekście zastrzeżenia Rady PANA wydają się być nielogiczne i niezrozumiałe.

**Należy zatem zaakcentować, że jeśli wewnętrzny audytor spełnia wszystkie wymagania dotyczące niezależności, przepisy Ustawy nie zabraniają wykorzystania jego pracy, przy jednoczesnym zachowaniu wymogów i procedur określonych w Standardach wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych. Tym samym definicje zespołu wykonującego zlecenie określone tak w treści postanowienia w § 16 lit. f KSKJ 1, jak i w załączniku nr 4 stanowiącym Słowniczek pojęć są w całości zgodne z Ustawą, w tym w szczególności z art. 69 ust. 4-9 oraz art. 71-73 w zw. z art. 2 pkt 16, zaś uwzględnienie zastrzeżeń formułowanych przez Radę w powyższym zakresie, prowadziłoby z kolei do ich naruszenia, jak również naruszenia postanowień Standardów wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych.**

Pojęcie rotacji w Ustawie pojawia się w następujących przepisach:

1) art. 49 pkt 1, zgodnie z którym - w przypadku gdy czynności badania są realizowane przez podwykonawców lub osoby, o których mowa w art. 3 ust. 2 pkt 4, zasady etyki zawodowej, przepisy w zakresie niezależności, rotacji kluczowego biegłego rewidenta oraz rotacji firmy audytorskiej mają zastosowanie do całego zespołu wykonującego badanie, w tym do podwykonawców i osób, o których mowa w art. 3 ust. 2 pkt 4,

2) art. 64 ust. 1 pkt 1 lit. b), zgodnie z którym - firma audytorska jest obowiązana ustanowić polityki i procedury zapewniające, aby pracownicy i inne osoby, z których usług korzysta lub które nadzoruje, i które biorą bezpośredni udział w czynnościach w zakresie badania, posiadali odpowiednią wiedzę i doświadczenie w zakresie przydzielonych im obowiązków oraz aby wykonywane przez nich zlecenie badania było zgodne z obowiązującymi dla tego zlecenia standardami badania oraz obowiązującymi wymogami ustawowymi w zakresie niezależności oraz rotacji firmy audytorskiej i kluczowego biegłego rewidenta,

3) art. 64 ust. 1 pkt 6 lit. a) i b), zgodnie z którym - firma audytorska jest obowiązana ustanowić w przypadku badania jednostek zainteresowania publicznego mechanizm rotacji kluczowego biegłego rewidenta i mechanizm stopniowej rotacji najwyższego rangą personelu, o którym mowa w art. 17 ust. 7 akapit trzeci Rozporządzenia nr 537/2014,

4) art. 182 ust. 1 pkt 16, zgodnie z którym - firma audytorska podlega karze administracyjnej za naruszenie przepisów ustawy lub Rozporządzenia nr 537/2014, w przypadku gdy nie przestrzega przepisów dotyczących rotacji firmy audytorskiej i kluczowego biegłego rewidenta,

5) art. 192 ust. 1 pkt 4, zgodnie z którym jednostka zainteresowania publicznego, członek jej zarządu lub innego organu zarządzającego lub rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego, lub komitetu audytu oraz podmioty z nimi powiązane oraz powiązane strony trzecie, o których mowa w art. 23 ust. 3 akapit drugi lit. c Rozporządzenia nr 537/2014, podlegają karze administracyjnej za naruszenie przepisów ustawy lub Rozporządzenia nr 537/2014 nakładanej przez Komisję Nadzoru Finansowego w przypadku, gdy nie przestrzegają obowiązków związanych z rotacją firmy audytorskiej badającej sprawozdanie finansowe danej jednostki zainteresowania publicznego.

Ponadto, art. 134 Ustawy stanowi o ograniczeniu możliwości prowadzenia badania ustawowego w tej samej jednostce zainteresowania publicznego. Zgodnie z ust. 2 - kluczowy biegły rewident nie może przeprowadzać badania ustawowego w tej samej jednostce zainteresowania publicznego przez okres dłuższy niż 5 lat. W ust. 3 zaś postanowiono, że kluczowy biegły rewident może ponownie przeprowadzać badanie ustawowe w jednostce, o której mowa w ust. 2, po upływie co najmniej 3 lat od zakończenia ostatniego badania ustawowego.

W pkt 26 zdanie pierwsze preambuły Dyrektywy 2006/43/WE wskazano, że w celu wzmocnienia niezależności biegłych rewidentów jednostek interesu publicznego kluczowy(-i) partner(-rzy) firmy audytorskiej przeprowadzający badanie takich jednostek powinien(-ni) podlegać rotacji. W celu zorganizowania takiej rotacji Państwa Członkowskie powinny wymagać zmiany kluczowego(-ych) partnera(-ów) firmy audytorskiej zajmującego(-ych) się badaną jednostką, zezwalając równocześnie firmie audytorskiej, z którą związany(-i) jest/są kluczowy(-i) partner(-rzy) firmy audytorskiej, na dalsze sprawowanie funkcji biegłego rewidenta takiej jednostki.

Rozporządzenie 537/2014 określa wymogi dotyczące ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego. Z pkt 21 preambuły Rozporządzenia 537/2014 wynika, że dla przeciwdziałania zagrożeniu wynikającemu ze znajomości jednostki, a tym samym dla wzmocnienia niezależności biegłych rewidentów i firm audytorskich, ważne jest ustanowienie maksymalnego okresu trwania zlecenia badania dla biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej w danej badanej jednostce. Ponadto, jako środek służący wzmocnieniu niezależności biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej, zwiększeniu zawodowego sceptycyzmu i podniesienia jakości badań niniejsze rozporządzenie przewiduje następujące możliwości przedłużenia maksymalnego okresu trwania zlecenia badania: regularne i otwarte obowiązkowe przeprowadzanie ponownych procedur przetargowych lub powoływanie więcej niż jednego biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej przez jednostki interesu publicznego. Udział mniejszych firm audytorskich w tych działaniach stanowiłby także ułatwienie dla rozwoju potencjału tych firm, poszerzając tym samym wybór biegłych rewidentów i firm audytorskich dostępnych dla jednostek interesu publicznego. Należy również wprowadzić odpowiedni mechanizm stopniowej rotacji w odniesieniu do kluczowych partnerów firmy audytorskiej przeprowadzających badanie ustawowe w imieniu firmy audytorskiej. Należy także przewidzieć odpowiedni okres, przez który dany biegły rewident lub firma audytorska nie mogą przeprowadzać badania ustawowego tej samej jednostki. Dla zapewnienia płynnego przejścia dotychczasowy biegły rewident powinien przekazać nowemu biegłemu rewidentowi dokumentację zawierającą stosowne informacje o badanej jednostce.

Tym samym, w art. 17 ust. 7 (akapicie 1 i 2) postanowiono, że kluczowi partnerzy firmy audytorskiej odpowiedzialni za przeprowadzenie badania ustawowego kończą swój udział w badaniu ustawowym badanej jednostki nie później niż po upływie siedmiu lat od daty swojego powołania. Nie mogą oni ponownie brać udziału w badaniu ustawowym badanej jednostki przed upływem trzech lat od zakończenia poprzedniego udziału. W drodze odstępstwa państwa członkowskie mogą wymagać, by kluczowi partnerzy firmy audytorskiej odpowiedzialni za przeprowadzenie badania ustawowego zakończyli swój udział w badaniu ustawowym badanej jednostki wcześniej niż po upływie siedmiu lat od daty swojego powołania.

W kontekście powyższego podkreślenia wymaga, że badanie sprawozdań jednostek zainteresowania publicznego, o którym mowa w art. 134 Ustawy zostało poddane ograniczeniom związanym z okresem trwania jednego zlecenia na rzecz danej firmy audytorskiej lub biegłego rewidenta. Wynika to wprost z wymogów wynikających z art.

17 rozporządzenia nr 537/2014, który ustanawia minimalne wymogi dotyczące okresu trwania zlecenia badania, co do których państwa członkowskie we wskazanym zakresie mogą zdecydować o odstępstwach. W zakresie dotyczącym maksymalnego czasu nieprzerwanego trwania zleceń badań ustawowych prawodawca polski zdecydował, że nie może on przekraczać 5 lat. W sposób szczególny określił również zakres podmiotowy przedmiotowego zakazu, gdyż dotyczy on badań ustawowych przeprowadzonych przez tę samą firmę audytorską lub firmę audytorską powiązaną z tą firmą audytorską lub jakiegokolwiek członka sieci działającej w państwach UE. Wykonując obowiązek wynikający z art. 17 rozporządzenia nr 537/2014, przyjęto również rozwiązanie, że okres 5 lat dotyczy także kluczowego biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie ustawowe w tej samej jednostce zainteresowania publicznego. Warto zauważyć, że powyższe ograniczenie odnoszące się zarówno do firmy audytorskiej, jak i biegłego rewidenta powoduje, że przedmiotowy zakaz staje się jeszcze bardziej restrykcyjny. Biorąc bowiem pod uwagę, że do każdego badania ustawowego jednostki zainteresowania publicznego firma audytorska musi wyznaczyć kluczowego biegłego rewidenta, to w przypadku gdy został chociażby przez jeden z tych podmiotów przekroczony okres 5 lat, nie jest dopuszczalne przeprowadzenie badania ustawowego jednostki zainteresowania publicznego. Upływ określonego czasu powoduje, że kluczowy biegły rewident może ponownie przeprowadzić badanie w tej samej jednostce. W art. 134 ust. 3 Ustawy wskazuje się 3 lata od zakończenia ostatniego badania ustawowego. Zwolnienie to nie dotyczy natomiast firmy audytorskiej. Wydaje się więc, że w jej przypadku po upływie nieprzerwanego trwania zlecenia badania ustawowego zakaz ma charakter wieczysty (zob. K. Ślebzak [w:] *Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Komentarz*, red. M. Ślebzak, Warszawa 2018, art. 134).

**Wobec powyższego w pierwszej kolejności podnieść należy, że ani Ustawa, ani regulacje unijne nie wprowadzają konkretnych kryteriów dotyczących okresu pełnienia funkcji i rotacji kontrolera jakości wykonania zlecenia dla jednostek innych niż jednostki zainteresowania publicznego. Z kolei jeśli chodzi o jednostki zainteresowania publicznego, to mechanizm rotacji wynika wprost z przywołanych wyżej przepisów Ustawy, które to odwołują się w swej treści do Rozporządzenia 537/2014. Co więcej, wprowadzone w art. 134 Ustawy ograniczenia możliwości prowadzenia badania ustawowego w tej samej jednostce zainteresowania publicznego, stanowiące implementację rozporządzenia nr 537/2014 dotyczą rotacji kluczowego biegłego rewidenta, a nie kontrolera jakości.**

**Zgłoszone zatem przez Radę PANA zastrzeżenia - dotyczące wprowadzenia niezbędnego obowiązku zmiany kontrolera jakości we wszystkich firmach audytorskich w krótszym okresie, tj. po maksymalnie 4 latach pełnienia takiej funkcji na zleceniu, a ewentualna powtórna nominacja mogłaby następować po co najmniej 2 latach przerwy - nie znajdują podstawy prawnej, tak w przepisach krajowych, jak i unijnych, co więcej - są sprzeczne z Kodeksem etyki.**

Po pierwsze, z Rozporządzenia 537/2014 wprost wynika, że kluczowi partnerzy firmy audytorskiej odpowiedzialni za przeprowadzenie badania ustawowego kończą swój udział w



badaniu ustawowym badanej jednostki nie później niż po upływie siedmiu lat od daty swojego powołania i nie mogą oni ponownie brać udziału w badaniu ustawowym badanej jednostki przed upływem trzech lat od zakończenia poprzedniego udziału. Zatem wprowadzenie krótszych okresów dla firm audytorskich badających jednostki zainteresowania publicznego byłoby sprzeczne z ww. rozporządzeniem, na które z kolei powołuje się Ustawa o biegłych rewidentach. Co prawda, w drodze odstępstwa państwa członkowskie mogą wymagać, by kluczowi partnerzy firmy audytorskiej odpowiedzialni za przeprowadzenie badania ustawowego zakończyli swój udział w badaniu ustawowym badanej jednostki wcześniej niż po upływie siedmiu lat od daty swojego powołania, jednak ustawodawstwo polskie nie wprowadziło krótszych okresów, zatem firmy audytorskie badające jednostki zainteresowania publicznego mają bezwzględny wymóg stosowania przepisów Rozporządzenia 537/2014. Postanowienia Rozporządzenia 537/2014 w powyższym zakresie znajdują również swoje odzwierciedlenie w Kodeksie etyki, tj. w § R540.5.

Po drugie, ani regulacje krajowe, ani unijne nie wprowadzają konkretnych kryteriów dotyczących okresu pełnienia funkcji i rotacji kontrolera jakości wykonania zlecenia dla jednostek innych niż jednostki zainteresowania publicznego. Co więcej Ustawa w tym zakresie odwołuje się do Kodeksu etyki (np. w art. 69 ust. 1, który stanowi, że biegły rewident, przeprowadzając badanie, wykonując usługę atestacyjną inną niż badanie lub usługę pokrewną działa w interesie publicznym i przestrzega zasad etyki zawodowej). Z kolei zaś okresy karencji również dla klientów badań innych niż jednostki zainteresowania publicznego zostały uregulowane w Kodeksie etyki, tj. w § R540.11 do § R.540.13, a narzucane przez Radę PANA okresy są z nimi sprzeczne. Wprowadzone zaś w Ustawie ograniczenia możliwości prowadzenia badania ustawowego w tej samej jednostce zainteresowania publicznego dotyczą – jak podniesiono wyżej – rotacji kluczowego biegłego rewidenta.

**Stwierdzić zatem należy, że kontestowany przez Radę PANA brak postanowień precyzujących obowiązek rotacji kontrolera jakości zlecenia w odniesieniu do usług podlegających takiej kontroli oraz zastrzeżonych dla biegłych rewidentów i firm audytorskich jest nieuzasadniony. Na marginesie należy również zaznaczyć, że postanowienie dotyczące obowiązku rotacji było zawarte w § 19 KSKJ 2, który swą treścią nawiązywał do Kodeksu etyki.**

Wobec opisanej na wstępie istoty nadzoru PANA nad PIBR jako samorządem zawodowym, podnieść należy, że zgłoszone przez Radę PANA zastrzeżenia - dotyczące wprowadzenia niezbędnego obowiązku zmiany kontrolera jakości we wszystkich firmach audytorskich w krótszym okresie, tj. po maksymalnie 4 latach pełnienia takiej funkcji na zleceniu, a ewentualna powtórna nominacja mogłaby następować po co najmniej 2 latach przerwy – nie znajdują podstawy prawnej. Skoro Rada PANA jako organ PANA zobowiązana jest działać na podstawie przepisów Ustawy, to sprawując nadzór publiczny nad działalnością Polskiej Izby Biegłych Rewidentów i wypełniając kompetencję zatwierdzania uchwał KRBR podejmowanych w sprawach krajowych standardów kontroli jakości, nie posiada jednocześnie uprawnień do narzucania KRBR wprowadzenia do KSKJ 2 postanowień precyzujących obowiązek rotacji kontrolera jakości zlecenia, tym bardziej gdy żaden przepis Ustawy nie wprowadza

konkretnych kryteriów dotyczących okresu pełnienia funkcji i rotacji kontrolera jakości wykonania zlecenia dla jednostek innych niż jednostki zainteresowania publicznego, a w szczególności gdy są one sprzeczne z Kodeksem etyki i narażają KRBR na działanie niezgodne z Kodeksem etyki, jak i z Ustawą.

Co więcej – w kontekście wszystkich zastrzeżeń Rady PANA podniesionych powyżej, zwrócić szczególną uwagę należy, że PANA sprawując nadzór publiczny nad działalnością PIBR i wypełniając kompetencję zatwierdzania uchwał podejmowanych przez organy PIBR, w tym w zakresie krajowych standardów kontroli jakości, nie posiada kompetencji uchwałodawczej. Raz wtóry należy podkreślić, że Ustawa przyznaje kompetencję w sprawie podejmowania uchwał dotyczących krajowych standardów kontroli jakości jedynie KRBR, jako organowi samorządu zawodowego biegłych rewidentów, co z kolei stanowi wyraz wykonywania zadań publicznych mieszczących się w konstytucyjnym pojęciu „pieczy nad należyтым wykonywaniem zawodów”. Skoro samodzielność PIBR ogranicza jedynie kryterium legalności, to zastrzeżenia Rady PANA byłyby uzasadnione w sytuacji, gdy samorząd biegłych rewidentów działałby niezgodnie z prawem, w szczególności z Ustawą. Tymczasem na kanwie niniejszej sprawy z taką sytuacją nie mamy do czynienia, a wręcz przeciwnie – to Radzie PANA można zarzucić działanie bez podstawy prawnej, jak również sprzeczne z prawem.

Wobec powyższego, Rada PANA bezpodstawnie odmówiła zatwierdzenia Uchwały 2290/39a/2022 i tym samym błędnie zastosowała art. 102 ust. 3 pkt 2 Ustawy odmawiając zatwierdzenia uchwały KRBR nr 2290/39a/2022, w sytuacji gdy uchwała ta pozostaje w zgodzie tak z przepisami Ustawy, jak również Kodeksem etyki i Standardami wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych.

Konkludując zatem stwierdzić należy, że:

1. Rada PANA jest państwową osobą prawną sprawującą nadzór publiczny nad działalnością PIBR, tym samym zobowiązana jest działać na podstawie prawa i w granicach przepisów prawa, z odrzuceniem zasady „co nie jest zakazane, to jest dozwolone”.
2. Ustawa przyznaje kompetencję podejmowania uchwał w sprawach krajowych standardów kontroli jakości jedynie KRBR, jako organowi samorządu zawodowego biegłych rewidentów, co z kolei stanowi wyraz wykonywania zadań publicznych mieszczących się w konstytucyjnym pojęciu „pieczy nad należyтым wykonywaniem zawodu”.
3. PANA nie pełni pieczy nad należyтым wykonywaniem zawodu biegłych rewidentów w rozumieniu art. 17 ust. 1 Konstytucji RP i sprawując nadzór publiczny nad działalnością PIBR nie posiada kompetencji uchwałodawczych, w tym w szczególności w zakresie ustanawiania krajowych standardów kontroli jakości.
4. Możliwość regulowania kwestii dotyczących środowiska zawodowego biegłych rewidentów przez PANA nie znajduje podstaw prawnych, bowiem PIBR wolą ustawodawcy konstytucyjnego pozostaje w tej kwestii samodzielny, a ograniczają ją jedynie zasada legalizmu.

5. W konsekwencji powyższego nadzór PANA nad działalnością PIBR powinien ograniczyć się badania, czy podejmowane przez PIBR uchwały są zgodne z prawem.
6. Rada PANA wnosząc zaskarżone zastrzeżenia działała bez podstawy prawnej, jak również wbrew przepisom Ustawy.

Wobec powyższego, wnoszę jak na wstępie.



---

prof. dr hab. Marek Chmaj  
radca prawny

#### Załączniki:

- 1) uwierzytelniona kopia pełnomocnictwa udzielonego prof. dr hab. Markowi Chmaj radcy prawnemu wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej oraz uchwałą nr 2340/42a/2022 z dnia 8 września 2022 r. w sprawie ustanowienia pełnomocnika KRBR,
- 2) potwierdzenie uiszczenia wpisu sądowego w kwocie 200,00 zł,
- 3) uchwała nr 2182/36a/2022 KRBR z dnia 30 kwietnia 2022 r. w sprawie ustanowienia krajowych standardów kontroli jakości oraz ustanowienia Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego) wraz z załącznikami,
- 4) pismo Rady PANA z dnia 27 czerwca 2022 r. wraz z uchwałą nr 15/I/2022 Rady PANA z dnia 21 czerwca 2022 r. w sprawie przedstawienia zastrzeżeń do uchwały KRBR nr 2182/36a/2022 z dnia 30 kwietnia 2022 r. w sprawie ustanowienia krajowych standardów kontroli jakości oraz ustanowienia Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego),
- 5) uchwała nr 2290/39a/2022 KRBR z dnia 25 lipca 2022 r. w sprawie ustanowienia krajowych standardów kontroli jakości oraz ustanowienia Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego) wraz z załącznikami,
- 6) pismo Rady PANA z dnia 16 sierpnia 2022 r. wraz z uchwałą nr 24/I/2022 Rady PANA z dnia 12 sierpnia 2022 r. w przedmiocie odmowy zatwierdzenia uchwały KRBR nr 2290/39a/2022 z dnia 25 lipca 2022 r. w sprawie ustanowienia krajowych standardów kontroli jakości oraz ustanowienia Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego),
- 7) uchwała nr 2337/42a/2022 KRBR z dnia 2 września 2022 r. w sprawie zastrzeżeń Rady PANA przedstawionych do uchwały KRBR w sprawie krajowych standardów kontroli jakości oraz krajowego standardu badania 220 (Z),
- 8) uchwała KRBR nr 3431/52a/2019 z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów wraz z załącznikami,
- 9) załącznik nr 1.27 do uchwały nr 3430/52a/2019 KRBR z dnia 21 marca 2019 r. - Krajowy Standard Badania 610 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 610 (zmienionego 2013) Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych,
- 10) odpis skargi wraz z załącznikami.

