

KRAJOWA IZBA BIEGLYCH REWIDENTÓW
KRAJOWY RZECZNIK DYSCYPLINARNY

00-175 Warszawa, Al. Jana Pawła II 80
tel./fax 22 637 30 81-84, e-mail: biuro@kibr.org.pl



DR

DR3 + DR4

Warszawa, dnia 14 marca 2017 r.

Znak: NSR-20170314-002

DR3
Paki
20.03.2017



Pan

Wiesław Janczyk

Przewodniczący

Komisji Nadzoru Audytowego

Szanowny Panie Przewodniczący

Na podstawie art. 25 ust. 4 ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2016 poz. 1000), przedkładam sprawozdanie z działalności Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego za 2016 rok.

F. Nowaczewski

**KRAJOWY
RZECZNIK DYSCYPLINARNY**

[Signature]
Andrzej Nowaczewski

Załącznik 1

2017-03-14

KRAJOWY RZECZNIK DYSCYPLINARNY

Sprawozdanie z działalności za 2016 r.
na podstawie art. 25 ust. 3 i 4
ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach...

WSTĘP

Działając na podstawie art. 25 ust. 3 i 4 ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1000), zwanej dalej „ustawą o biegłych rewidentach”, Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny przedkłada sprawozdanie z działalności za 2016 r.

W czerwcu 2015 r. na VIII Krajowym Zjeździe Biegłych Rewidentów na Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego wybrano Andrzeja Nowaczewskiego, a na zastępców Rzecznika następujące osoby: Alicję Garbalińską, Klaudię Hałas, Zofię Kielan, Zofię Kos-Sokołowską, Stefana Oweckiego, Ewę Sobińską i Marię Wielgus.

STATYSTYKA OGÓLNA PROWADZONYCH SPRAW

W okresie od 1 stycznia 2016 r. do 31 grudnia 2016 r. wpłynęło do Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego (dalej „KRD”) 170 wniosków o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego oraz 2 sprawy o wznowienie postępowania na podstawie postanowienia Krajowego Sądu Dyscyplinarnego (dalej „KSD”). Z ogólnej liczby wniosków, 77 otrzymano z Krajowej Rady Biegłych Rewidentów (dalej „KRBR”), które dotyczyły niedopełnienia obligatoryjnego doskonalenia zawodowego przez biegłych rewidentów. Kolejna znacząca liczba – 68 wniosków wpłynęła z Krajowej Komisji Nadzoru (dalej „KKN”), po przeprowadzonych kontrolach i wizytacjach w podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych. Ponadto KRD prowadził 323 sprawy, które nie zostały zakończone w poprzednim roku, w tym 182 sprawy dotyczące niedopełnienia obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, 103 sprawy z kontroli i wizytacji KKN oraz 38 spraw z wniosków Komisji Nadzoru Audytowego (dalej „KNA”) oraz innych osób prawnych i fizycznych.

Szczegółowe zestawienie liczbowe spraw prowadzonych w 2016 roku przez KRD przedstawia załączona tabela (załącznik nr 1 do sprawozdania), w której przedstawiono sprawy w podziale na wnioskodawców. W zestawieniu tym wnioski KKN wykazano z wyodrębnieniem dotyczącym podmiotów badających jednostki zainteresowania publicznego. Z załączonej tabeli wynika, że na koniec okresu sprawozdawczego do realizacji pozostawało 215 spraw, tj. o 108 mniej niż na koniec roku ubiegłego. W okresie sprawozdawczym KRD zakończył ogółem 280 spraw, składając do KSD 95 wniosków

o ukaranie, umarzając dochodzenia dyscyplinarne w 108 sprawach oraz odmawiając wszczęcia dochodzeń w 77 sprawach.

STRUKTURA PROWADZONYCH SPRAW WG WNIOSKODAWCÓW

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

lp	Wnioskodawca	Wpływ w 2016 r.	Przechodzące z 2015 r.	Razem
1.	Krajowa Rada Biegłych Rewidentów	78	183	261
2.	Krajowa Komisja Nadzoru	68	103	171
3.	Komisja Nadzoru Audytowego	10	10	20
4.	inne podmioty (biegłi rewidentzi, jednostki gospodarcze, osoby fizyczne)	16	27	43
	Razem	172	323	495

W okresie sprawozdawczym – w porównaniu do roku ubiegłego – zmniejszyła się liczba wniosków złożonych przez KRBR dotyczących niezrealizowania przez biegłych rewidentów obowiązku doskonalenia zawodowego – przekazano do Rzecznika 77 wniosków, podczas gdy w roku 2015 wniosków tych było 437.

Jednocześnie w 2016 r. do Rzecznika wpłynęło 68 wniosków z KKN, co razem ze 103 sprawami przejętymi z lat poprzednich wskazuje na prowadzenie 171 spraw o znacznym stopniu złożoności i wynikającej stąd pracochłonności. W okresie sprawozdawczym liczba spraw z KKN niezakończonych w roku 2016 w porównaniu z rokiem 2015 uległa minimalnemu zmniejszeniu ze 103 do 99. Wnioski z KKN zarówno przechodzące z roku ubiegłego, jak i przekazane w okresie sprawozdawczym są obciążone znaczną pracochłonnością z uwagi na obejmowanie nimi w licznych przypadkach kilku dokumentacji sprawdzonych podczas kontroli w jednym podmiocie, a dotyczących jednego biegłego rewidenta. Pracochłonność prowadzonych spraw wynika również z ujawniania w czasie kontroli istotnych i wielokierunkowych naruszeń przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tj. Dz. U. z 2016 r. poz. 1047 ze zm.), zwanej dalej „ustawą o rachunkowości”, procedur badania określonych w Krajowych standardach rewizji finansowej (uchwała Nr 1608/38/2010 KRBR z 16 lutego 2010 r. ze zm. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej), zwanych dalej „KSRF” oraz Kodeksu etyki zawodowych księgowych IFAC, wprowadzonego uchwałą nr 4249/60/2011 KRBR z dnia

13 czerwca 2011 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów (z późn. zm.), w tym także zasad niezależności. Ustalenia kontrolerów, a w mniejszej części wizytatorów, są często kwestionowane w toku dochodzeń dyscyplinarnych przez biegłych rewidentów, głównie z uwagi na nieuwzględnianie w toku kontroli osądu zawodowego wpływającego z wiedzy, doświadczenia i intuicji biegłego rewidenta (pkt I ust. 6 KSRF nr 1). Elementy osądu zawodowego w toku dochodzeń dyscyplinarnych tylko w ograniczonym zakresie są uwzględniane, jednak równocześnie w prowadzonych sprawach Rzecznicy biorą pod uwagę, obowiązujący biegłych rewidentów, krytycyzm i sceptycyzm zawodowy określony w pkt I ust. 8 KSRF nr 1. Ograniczenia uwzględniania przesłanek osądu zawodowego przy określaniu stopnia odpowiedzialności i przedstawianiu zarzutów wynikają przede wszystkim z niewystarczających dowodów badania w opracowanych dokumentacjach (pkt IV ust. 28 KSRF nr 1) dla potwierdzenia wiarygodności danych (stwierdzeń) określonych w pkt III ust. 13 KSRF nr 1. Wymienione braki w dokumentacjach rewizyjnych ujawnione w toku kontroli i wizytacji stanowią główną podstawę ustalania w dochodzeniach odpowiedzialności dyscyplinarnej, przewidzianej w art. 31 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach, przy odpowiednim stosowaniu przepisów ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 2016 r. poz. 1749, z późn. zm.), zwanej dalej „kpk”.

Ustalenia kontroli oraz wnioski KKN stanowią materiał dowodowy prowadzonych dochodzeń dyscyplinarnych, przy czym obwiniani biegli rewidentzi wskazują na przypadki uogólniania nieprawidłowości odnoszących się do poszczególnych pozycji na całość badanego sprawozdania, a także uważają, że uchybienia przez nich popełnione stanowią usterki formalne, nie wpływające na jakość realizowanych czynności rewizyjnych i opracowywanych opinii oraz raportów. Zaniedbania zawodowe wynikające z ustalonych nieprawidłowości w toku kontroli i wizytacji w podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, poza wnioskami do KRD, są również obejmowane zaleceniami, o których mowa w art. 27 ustawy o biegłych rewidentach. Zalecenia kierowane do podmiotów wyznaczają terminy usunięcia nieprawidłowości, przy czym niejednokrotnie KKN, mając na uwadze niski stopień wpływu na jakość opinii, odstępuje od kierowania spraw do KRD, jednak w przypadkach sprawdzania dokumentacji dotyczących jednostek zainteresowania publicznego decyzje te nie są akceptowane przez KNA, co powoduje znaczne komplikacje w prowadzonych dochodzeniach, głównie w zakresie formułowania zarzutów, które wymagają wykazania winy. Przepisy nie wskazują, czy w przypadkach kierowania zaleceń o usunięcie nieprawidłowości, celowe jest każdorazowe kierowanie wniosku do KRD. Możliwość odstąpienia od kierowania na drogę postępowania dyscyplinarnego pomniejszych

zaniedbań zawodowych jest dopuszczalna w świetle pkt 4 i 5 OCC 6 „Postępowanie dochodzeniowe i dyscyplinarne”, wydanych przez Zarząd IFAC.

REALIZACJA SPRAW WG SPOSOBU ZAKOŃCZENIA

Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny prowadząc, łącznie z zastępcami, 495 spraw w roku 2016, zgodnie z danymi z załączonej tabeli, zakończył 280 spraw, z czego:

- postanowieniem o odmowie wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego 77 spraw
- postanowieniem o umorzeniu dochodzenia dyscyplinarnego 108 spraw
- oraz przekazaniem do Krajowego Sądu Dyscyplinarnego 95 wniosków o ukaranie, w tym m.in. 58 wniosków dotyczących naruszenia procedur wykonywania czynności rewizyjnych ujawnionych przez KKN.

Postępowaniem sądowym objęte były również zażalenia na postanowienia Rzecznika. W roku 2016 do KSD zostały przekazane dwa zażalenia na postanowienia Rzeczników o umorzeniu dochodzenia dyscyplinarnego wraz z aktami sprawy, z czego jedna ze spraw, po rozpatrzeniu przez Sąd, została zwrócona Rzecznikowi, który ponownie ją umorzył. Druga sprawa pozostaje w toku. KSD rozpatrywał także dwie sprawy, które Rzecznik umorzył w roku 2015. KSD zwrócił je do ponownego rozpoznania przez Rzecznika i sprawy te zostały ponownie umorzone.

Postępowanie dyscyplinarne prowadzone jest zgodnie z rozdz. 4 ustawy o biegłych rewidentach, a w sprawach nieuregulowanych w ustawie, zgodnie z art. 46 tej ustawy stosowane są odpowiednio przepisy kpk. Ponadto w postępowaniu dyscyplinarnym stosuje się również Regulamin postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów wprowadzony uchwałą Nr 1619/38/2010 KRBR z dnia 16 lutego 2010 r., zatwierdzoną przez KNA w dniu 31 marca 2010 r.

SPRAWY ZAKOŃCZONE W POSTĘPOWANIU PRZED RZECZNIKIEM

Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny bez sporządzenia wniosków o ukaranie w okresie sprawozdawczym zakończył 185 spraw, z czego w 77 sprawach wydano postanowienia o odmowie wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego, a 108 spraw zakończono postanowieniami o umorzeniu dochodzenia dyscyplinarnego.

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

- | | |
|--------------------------|----------------|
| • art. 17 § 1 pkt 1 kpk | w 41 sprawach |
| • art. 17 § 1 pkt 2 kpk | w 2 sprawach |
| • art. 17 § 1 pkt 3 kpk | w 109 sprawach |
| • art. 17 § 1 pkt 5 kpk | w 6 sprawach |
| • art. 17 § 1 pkt 11 kpk | w 27 sprawach |

W 109 przypadkach Rzecznik uznał, iż czyn biegłego rewidenta wskazany we wnioskach o wszczęcie postępowania jest przewinieniem dyscyplinarnym o znikomym stopniu społecznej szkodliwości (art. 17 § 1 pkt 3 kpk). Przepis ten stosowano w przeważającej liczbie spraw dotyczących biegłych rewidentów nieuczestniczących w obligatoryjnym doskonaleniu zawodowym.

Przepis art. 17 § 1 pkt 1 kpk - niestwierdzenie popełnienia czynu bądź brak dostatecznych dowodów na jego popełnienie stanowił podstawę wydania postanowień o odmowie wszczęcia dochodzeń dyscyplinarnych i umorzeniu dochodzeń w 41 sprawach, z czego część dotyczyła biegłych rewidentów nieuczestniczących w obligatoryjnym doskonaleniu zawodowym, a pozostałe w większości dotyczyły spraw z wniosku innych podmiotów.

Sprawy skierowane do KSD zostaną przedstawione w dalszej części sprawozdania, natomiast liczba 215 spraw w toku, które przechodzą na kolejny okres sprawozdawczy jest niższa od liczby spraw przejętych z roku 2015 o 108.

WNIOSKI O UKARANIE PRZEKAZANE DO SĄDU

Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny w okresie sprawozdawczym wydał 140 postanowień o wszczęciu postępowania wyjaśniającego oraz 198 postanowień o wszczęciu dochodzeń dyscyplinarnych, zakończenie których spowodowało przekazanie do KSD 95 wniosków o ukaranie.

Poniżej przedstawiono podstawowe nieprawidłowości ujęte we wnioskach do KSD z podziałem uwzględniającym kwalifikację prawną czynów zarzucanych biegłym

rewidentom. Informacje o zakresie nieprawidłowości dotyczą wniosków kierowanych do KRD przez KRBR, KKN i KNA w związku z naruszeniem przepisów ustawy o rachunkowości, standardów rewizji finansowej oraz etyki zawodowych księgowych. Analogiczne naruszenia, jednak o zmiennej strukturze, zgłaszane są również przez innych wnioskodawców (osoby fizyczne i prawne), przy czym większość z nich ma charakter skargowy.

Zakres i rodzaj naruszeń jest następujący:

- 28 spraw wniesionych przez KRBR dotyczyło biegłych rewidentów, którzy nie wzięli udziału w obligatoryjnym doskonaleniu zawodowym – w roku 2014 (27 spraw) i 2015 (1 sprawa), co stanowi naruszenie obowiązku określonego w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o biegłych rewidentach i w rozdz. 130.3 Kodeksu etyki zawodowych księgowych Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC),
- w 58 sprawach wniesionych w oparciu o wnioski KKN oraz w 4 sprawach wniesionych przez KNA i w 5 sprawach wniesionych w oparciu o wnioski innych podmiotów naruszenia dotyczyły:
 - ustawy o biegłych rewidentach – art. 4 ust. 1 pkt 1, 3, 5 (obowiązki biegłych rewidentów), art. 4 ust. 3 i 5, art. 10, art. 49 ust. 1 (niewdrożenie systemu wewnętrznej kontroli jakości), art. 49 ust. 2 (przestrzeganie zasad etyki, zasad niezależności oraz standardów rewizji finansowej), art. 49 ust. 3 pkt 3 (nieprawidłowe opracowanie rocznych sprawozdań podmiotu), art. 50 ust. 1 i 2 (nieposiadanie ważnej umowy ubezpieczenia o.c.), art. 56 ust. 1 i 3 pkt 7, art. 56 ust. 2 pkt 4 i ust. 5 (niezachowanie zasad niezależności i bezstronności), art. 60 ust. 2 (zaniżone wynagrodzenia za świadczone czynności rewizyjne), art. 61 ust. 2 (nieprawidłowe dokumentowanie badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych) oraz art. 88 ust. 2 i 3 (nierealizowanie obowiązków współpracy z komitetami audytu),
 - ustawy o rachunkowości – art. 4 ust. 1, art. 4 ust. 1 pkt 3, art. 4 ust. 3, art. 8 ust. 2, art. 10 ust. 1 pkt 2, art. 35, art. 45 ust. 2 i 4, art. 48, art. 49 ust. 2, art. 49 ust. 2 pkt 1, 2, 3, 4 i 7, art. 52 ust. 2, art. 53 ust. 3, art. 54 ust. 1, art. 56 ust. 3 i 4 (sprawozdania skonsolidowane), art. 65 ust. 1 do 7, art. 65 ust. 2 pkt 4, art. 65 ust. 3 pkt 1, art. 65 ust. 5 pkt 5, art. 66 ust. 2, art. 66 ust. 4, ust. 7, art. 67 ust. 1,
 - KSRF nr 1 – Ogólne zasady badania sprawozdań finansowych - pkt II ust. 10, 12, pkt III ust. 13, 13 a-g, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 22, 24, 25 (sposób badania), pkt IV

- ust. 27, 28, 29, 30, 31 (dowody badania), pkt V całość oraz ust. 33, 34, 35, 36 a, 36 e, 36 i, 37, 38, 38 b, 39, 40 (planowanie badania), pkt VI ust. 41, 42, 43, 44, 44 b, 45, 46, 47, 48, 49, 49 b, c, d, g, h, i, 50, 52 (szczególne problemy badania), pkt VII całość (nadużycia, błędy, naruszenia prawa), pkt IX ust. 61, 62, 64, pkt X ust. 65, 66, 68, 69, 70, 70 b, 70 c, 71, 71 c, 72, 72 b, 72 c, 72 d, 72 e, 72 f, 73, (opinia), pkt XI ust. 75, 76, 76 a, b, c, d, f, g, h, j, h (raport), pkt XII ust. 78, 79, 80, 80 i, 81, 82, 82 a, 82 b, 82 e, 82 i, 82 c, 82 f, 84, 85, 87 (dokumentacja rewizyjna), pkt XIII ust. 89 (komunikacja z komitetami audytu), pkt XIV ust. 99 (umowa o badanie sprawozdania finansowego), pkt XVI ust. 113 (badanie w jednostkach sektora finansowego),
- KSRF nr 2 – Badanie skonsolidowanych sprawozdań oraz KSRF nr 3 – Ogólne zasady przeglądu sprawozdań finansowych/skróconych sprawozdań finansowych oraz wykonywania innych usług poświadczających, wykazywały naruszenia dot. specyfiki tego rodzaju czynności rewizyjnych,
 - zasad etyki zawodowej – Kodeks etyki zawodowych księgowych Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) - pkt 100.5 a-e (zasady podstawowe) ze szczególnym uwzględnieniem pkt 110.2 (uczciwość), pkt 120.1 i 280.1 (obiektywizm), pkt 130.4 i 130.5 (zawodowe kompetencje i należyta staranność), pkt 150.1 (profesjonalne postępowanie), pkt 230.1 i 230.2 (druga opinia) oraz rozdz. 290 - niezależność zlecenia badania i przeglądu, a także pkt 9.2 (ustalanie wynagrodzeń) z naruszeniem zasad etyki zawodowej obowiązujących do 31 grudnia 2011 r., zgodnie z uchwałą Nr 1426/33/2009 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 3 listopada 2009 r.,
 - zasad wewnętrznej kontroli jakości określonych uchwałą Nr 1378/32/2009 KRBR z dnia 13 października 2009 r. w sprawie zasad wewnętrznej kontroli jakości – pkt 2, pkt 30, pkt 31 (opracowanie i wdrożenie procedur kontroli jakości),
 - § 16 pkt 1 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12.12.2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (Dz. U. z 2015 r. poz. 1850, z późn. zm.) – wycena aktywów finansowych,
 - Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 „Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych - pkt 10 (uzgodnienie warunków wykonania usługi) i pkt 36 litera a-e (realizowanie usług

zapewniających wystarczającą pewność w oparciu o wystarczające i odpowiednie dowody),

- Międzynarodowych założeń koncepcyjnych usług atestacyjnych i audytu zewnętrznego – pkt 56-59 (pewność uzyskanych informacji w toku badania w oparciu o art. 87 ustawy z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych - Dz. U. z 2012 r. poz. 855, z późn. zm.),
- ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (Dz. U. z 2013 r. poz. 1222, z późn. zm.) – art. 6 ust. 1 (ustalenie wartości przychodów i kosztów GZM).

W zakresie wniosków z KKN oraz z jednostek gospodarczych i od osób fizycznych ujawniane były naruszenia ustawy o rachunkowości dotyczące głównie:

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

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

Wymienione nieprawidłowości dotyczą przeprowadzonych badań w spółkach prawa handlowego, w bankach spółdzielczych oraz SKOK-ach i w spółdzielniach mieszkaniowych. Przytoczone podstawy prawne ujawnianych naruszeń przepisów prawa, standardów rewizji finansowej, zasad niezależności oraz etyki zawodowej, a także zasad systemu kontroli jakości

ilustrują rodzaje naruszeń przepisów przez biegłych rewidentów, którzy badali sprawozdania finansowe zarówno jednostek zainteresowania publicznego, jak i innych jednostek, w których badanie było obowiązkowe w myśl art. 64 ustawy o rachunkowości, a w nielicznych przypadkach także w toku badań zleconych poza obowiązkiem ustawowym. Przedstawione naruszenia zostały potwierdzone w toku dochodzeń dyscyplinarnych i stanowiły podstawę wniosków o ukaranie skierowanych do KSD. Naruszenia skutkujące odpowiedzialnością dyscyplinarną są różnorodne, a ich wpływ na realizację celów badania określonych w art. 65 ustawy o rachunkowości jest znacznie zróżnicowany.

Skierowane przez Rzecznika w roku 2016 wnioski o ukaranie były merytorycznie należycie uzasadnione i udokumentowane zebrany w toku dochodzenia dyscyplinarnego materiałem dowodowym. Popełnienie przez biegłych rewidentów przewinień dyscyplinarnych wymaga, poza faktem naruszenia przepisów prawa, standardów rewizji finansowej, zasad niezależności oraz zasad etyki zawodowej, ustalenia winy umyślnej lub nieumyślnej. Elementy winy w postępowaniu karnym są nieodzowne, a ich wykazanie w postępowaniu dyscyplinarnym warunkuje orzekanie kar zarówno przez KSD, jak i w postępowaniu odwoławczym, przed sądami pracy i ubezpieczeń społecznych. Postępowania odwoławcze w tych sądach na mocy art. 41 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach są realizowane w trybie procedury karnej, zgodnie z postanowieniami uchwały siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r.

Skierowane do KSD wnioski o ukaranie były przedmiotem postępowania z obowiązkowym udziałem Rzeczników, w wyniku którego w 2016 roku w 79 sprawach wydano następujące orzeczenia: 5 – zakaz wykonywania czynności rewizji finansowej od 1-3 lat, 19 – nagany, 13 – upomnienia, 36 – kary pieniężne od 600 do 3.500 zł, 1 – uniewinnienie, 5 – umorzeń.

W pozostałych sprawach przekazanych przez Rzecznika do Sądu wokandy będą wyznaczone w roku 2017.

W okresie sprawozdawczym KRD skierował do KSD 50 wniosków o ukaranie zawierających uzgodnioną z biegłym rewidentem karę, jeszcze na etapie postępowania przed Rzecznikiem. Tryb uzgodnienia kary – przewidziany w art. 335 kpk – stosuje się na wniosek biegłego rewidenta, który składa oświadczenie potwierdzające jego winę. Zastosowanie trybu uzgodnienia kary w zdecydowanej większości spraw dotyczyło wniosków z KKN – na 58 wniosków o ukaranie przekazanych do Sądu 48 wniosków zostało przekazanych w trybie art. 335 kpk. W sprawach tych składane są uproszczone wnioski o ukaranie, a KSD wydaje orzeczenia bez przeprowadzenia rozprawy. Sąd Dyscyplinarny w 2016 r. rozpatrzył

pozytywnie większość spraw, nie mając zastrzeżeń zarówno do trybu, jak i wysokości uzgodnionej kary.

W świetle przedstawionych informacji z zakresu współdziałania KRD z KSD wynika, że prowadzenie postępowań dyscyplinarnych przebiega zgodnie z przepisami rozdz. 4 ustawy o biegłych rewidentach.

UDZIAŁ RZECZNIKA W ROZPRAWACH W SĄDACH POWSZECHNYCH

W roku 2016 wpłynęło 10 odwołań od orzeczeń KSD do sądów pracy i ubezpieczeń społecznych, z czego jedno odwołanie złożył Rzecznik, a pozostałe strona obwiniona. Z powyższych spraw prawomocnie zakończone zostały trzy sprawy, tj. w dwóch z nich sąd powszechny utrzymał w mocy orzeczenie KSD, w jednej – oddalił odwołanie. W jednej ze spraw sąd okręgowy orzekł o zwrocie akt do ponownego rozpatrzenia przez KSD, z tym że Obwiniony złożył apelację. Z powyższych spraw w toku na rok 2017 pozostaje zatem siedem spraw, z tego sześć w sądach okręgowych, a jedna w sądzie apelacyjnym.

Ponadto w sądach okręgowych w roku 2016 procedowanych było 10 spraw, w których odwołania wniesiono w poprzednich latach i wszystkie te sprawy zostały zakończone prawomocnymi orzeczeniami, tj.: sześć spraw umorzono, w dwóch utrzymano w mocy orzeczenia KSD oraz w dwóch sprawach nastąpiła zmiana orzeczenia KSD na inne. W roku sprawozdawczym umorzeniem postępowania zakończyły się także trzy sprawy, w których strony wniosły apelację do sądów apelacyjnych oraz jedna sprawa zakończona została utrzymaniem wyroku sądu okręgowego, tj. uniewinnieniem. Ponadto w toku pozostają dwie sprawy, w których złożono apelację w roku 2016.

Sumując – w toku na 31.12.2016 r. pozostało sześć spraw w sądach okręgowych i trzy sprawy w sądzie apelacyjnym.

Postępowania w sprawach odwoławczych, prowadzone w sądach powszechnych cechuje długotrwałość i z reguły ograniczona efektywność. W związku z długim okresem procedowania, niejednokrotnie na kilku rozprawach, ustaje karalność przewinienia dyscyplinarnego i sprawy są umarzane z uwagi na przedawnienie. Obowiązkowy udział Rzeczników na każdej rozprawie odbywającej się na terenie całego kraju (wg miejsca zamieszkania obwinionego) oraz konieczność przygotowywania pism procesowych, absorbuje znacząco wykonywanie zadań KRD. W roku 2016 Rzecznicy wzięli udział w 15 rozprawach w Sądach Okręgowych w Krakowie, Lublinie, Warszawie, Olsztynie, Gdańsku.

Długotrwały tok postępowań wynika m.in. z korzystania przez obwinionych, reprezentowanych przez zawodowych prawników, ze wszystkich możliwych środków procesowych. Biegli rewidenci i ich pełnomocnicy w składanych odwołaniach dotyczących naruszeń KSRF w licznych przypadkach powołują się na niejednoznaczne ich zapisy, dopuszczalny osąd zawodowy oraz na niezależność, których znaczenie w sądach powszechnych jest często interpretowane odmiennie niż w postępowaniach dyscyplinarnych. Rzecznicy w toku rozpraw nie mogą korzystać z pomocy prawnej, jednak w części rozpraw uzyskujemy poparcie ze strony radców Ministerstwa Finansów – dotyczy to spraw, do których KNA przystępuje na prawach strony, zgodnie z przepisami ustawy o biegłych rewidentach.

DZIAŁALNOŚĆ ORGANIZACYJNO-SZKOLENIOWA RZECZNIKA

W okresie sprawozdawczym problematyka stosowania przepisów kpk była omawiana na kwartalnych naradach Rzeczników, na dwóch szkoleniach, które odbyły się w lutym i czerwcu oraz na konferencji, która odbyła się we wrześniu. W toku kwartalnych narad omawiano bieżące postępowania dyscyplinarne, w tym terminowość ich prowadzenia, sprawy toczące się przed sądami powszechnymi, zmiany w procedurach wykonywania czynności rewizji finansowych oraz zmiany w zasadach etyki zawodowej biegłych rewidentów. Przedmiotem narad kwartalnych były także zmiany w kpk, które zostały wprowadzone od 15 kwietnia 2016 r. i wybrane problemy ustawy o rachunkowości, w tym odpowiedzialność biegłego rewidenta. W tematyce narad kwartalnych uwzględniono także projekty zmian w ustawie o biegłych rewidentach, związane z wdrażaniem dyrektywy PEiR 2014/56/UE zmieniającej dyrektywę 2006/43/WE oraz stosowania rozporządzenia PEiR (UE) w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego.

Tematem wspólnych z KSD warsztatów prowadzonych przez prokuratora i mecenasa była metodyka pracy Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego w zakresie gromadzenia materiału dowodowego oraz treść orzeczenia KSD w kontekście potencjalnych zarzutów odwoławczych. Wychodząc naprzeciw potrzebie uzupełnienia listy obrońców z urzędu, zorganizowano dwudniowe szkolenie dla kandydatów na obrońców, z udziałem Rzeczników i członków KSD, na temat prowadzenia dochodzeń dyscyplinarnych i postępowań sądowych

z udziałem obrońców oraz procedur związanych z powołaniem obrońcy z urzędu zgodnie z kpk.

Wspólna konferencja Rzecznika i Sądu z udziałem przedstawicieli KRBR i KKN została zorganizowana w celu omówienia zmian w znowelizowanym od 15 kwietnia 2016 r. kpk. Wykłady prowadzili zawodowi prawnicy (sędzia oraz prokurator), co umożliwiło zrozumienie wprowadzonej nowelizacji, potwierdzonej w toku dyskusji i zapytań ze strony uczestników. Wysłuchano także wykładów zastępcy przewodniczącego KKN, dotyczącego wybranych zagadnień stosowania nowych procedur kontroli KKN oraz członka KKN – na temat wybranych aspektów zmian ustawy o rachunkowości w latach 2015-2017 dotyczących sprawozdania finansowego i jego badania.

ZAKOŃCZENIE

Przedstawione w sprawozdaniu działania Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego i jego zastępców potwierdzają realizację obowiązków ustawowych, w zakresie przeciwdziałania negatywnym zjawiskom obniżającym jakość wykonywanego przez biegłych rewidentów zawodu zaufania publicznego.

Prowadzone postępowania dyscyplinarne, poza przepisami ustawy o biegłych rewidentach, realizowane są w oparciu o przepisy kpk, a częściowo także zgodnie z Regulaminem postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów. Regulamin na przełomie lat 2015/2016 został przygotowany do zmian, których nie zakończono z uwagi na trwające prace nad zmianą ustawy o biegłych rewidentach. Aktualny projekt zmiany w ustawie o biegłych rewidentach nie przewiduje uchwalenia regulaminu, tym niemniej wewnętrzne procedury działania KRD jako organu KIBR wymagają opracowania.

Doświadczenia lat poprzednich w zakresie procedury postępowań w minionym roku zostały poszerzone poprzez wspólną z KSD konferencję dotyczącą zmian w kpk, które weszły w życie od 15 kwietnia 2016 r. Organizowanie szkoleń dla Rzeczników i Sędziów zarówno w zakresie krajowych, jak i międzynarodowych standardów badania, zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów oraz odpowiedniego stosowania przepisów kpk, będzie kontynuowane w 2017 r. Istnieje w związku z tym konieczność udziału w konferencjach szkoleniowych i naradach okresowych KSD i KRD specjalistów w zawodzie oraz prawników.

Ponadto w roku 2017 Rzecznicy oraz Sędziowie podejmą intensywne szkolenia w zakresie wprowadzanych do praktyki międzynarodowych standardów badania, zgodnie z uchwałami KRBR zatwierdzonymi przez KNA.

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

- Krajowej Rady Biegłych Rewidentów,
- Komisji Nadzoru Audytowego.

KRAJOWY
RZECZNIK DYSCYPLINARNY

Andrzej Nowaczewski

Załącznik 1

Zestawienie spraw prowadzonych przez KRD w 2016 r.

Liczba spraw przejętych z lat poprzednich	Liczba spraw, które wpłynęły w 2016	Razem: liczba spraw, które prowadził Rzecznik w 2016 roku	Wnioskodawcy	Liczba spraw, które zakończył Rzecznik (odmowa wszczęcia dochodzenia)	Liczba spraw, które zakończył Rzecznik (umorzenie dochodzenia)	Razem sprawy zakończone przez Rzecznika	Liczba spraw skierowanych do Sądu	Sprawy w toku na 31.12.2016 r.
3	—	3	wnioski z KRBR - dotyczą biegłych rewidentów, którzy nie wzięli udziału w szkoleniu w 2013 roku	2	1	3	—	—
179	—	179	wnioski z KRBR - dotyczą biegłych rewidentów, którzy nie wzięli udziału w szkoleniu w 2014 roku	62	39	101	27	51
—	77	77	wnioski z KRBR - dotyczą biegłych rewidentów, którzy nie wzięli udziału w szkoleniu w 2015 roku	3	39	42	1	34
1	1	2	Wnioski z KRBR inne niż brak szkolenia	1	—	1	—	1
10	10 (w tym 2 sprawy zwrócone przez Sąd)	20	wnioski z KNA	—	4	4	4	12
103	68	171	wnioski z KKN	1	13	14	58	99
66	40	106	(w tym KKN jzp)	1	11	12	34	60
27	16	43	inne (jednostki gospodarcze, osoby fizyczne, biegli rewidenci)	8	12	20	5	18
RAZEM 323	RAZEM 172 (w 2 sprawy zwrócone przez Sąd)	RAZEM 495		77	108	185	95	215

KRAJOWY
RZECZNIK DYSCYPLINARNY