

**KRAJOWA IZBA BIEGLYCH REWIDENTÓW**  
**KRAJOWY RZECZNIK DYSCYPLINARNY**

00-175 Warszawa, Al. Jana Pawła II 80  
tel./fax 0-22 637 30 81-84, e-mail: biuro@kibr.org.pl

P.K. Zatorski  
4.04.2011  
KibR  
Krajowa Izba Biegłych Rewidentów

PSZC1 ...182/2011...  
2011-03-25  
Sekretariat Podsekretarza Stanu  
Wiesława Szczuki

Departament Rachunkowo-  
WPLYNEŁO DNIA  
2011-03-28  
PSZC1-182

Znak: NSR-453/2011

Warszawa, 2011.03.24

DR8 Bp  
28.03.2011 N.

DR / Biuro KibR

Pan  
**Wiesław Szczuka**  
Przewodniczący  
Komisji Nadzoru Audytowego

gr  
21.3.11

*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 (Dz. U. Nr 77, poz. 649 oraz z 2010 r. Nr 182, poz. 1228), przedkładam sprawozdanie z działalności Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego za 2010 rok.

Równocześnie informuję, że w dniu dzisiejszym zgodnie z prośbą Pana Przewodniczącego, przekazano na podany adres sprawozdanie w formie elektronicznej.

W sprawozdaniu uwzględniono informacje, o których mowa w piśmie Pana Przewodniczącego z dnia 9 marca 2011 r.; znak: DR8/KNA/521/23/KXZ/11/466. Osobiście opowiadam się za propozycją zaakcentowania w sprawozdaniu KNA najistotniejszych kwestii naszego sprawozdania i odesłania całej jego treści do strony internetowej KIBR.

z *poraszewski*

KRAJOWY  
RZECZNIK DYSCYPLINARNY  
2 mp *Florian Osekowski*

## SPRAWOZDANIE Z DZIAŁALNOŚCI KRAJOWEGO RZECZNIKA DYSCYPLINARNEGO ZA 2010 r.

Działając 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 (Dz. U. Nr 77, poz. 649 oraz z 2010 r. Nr 182, poz. 1228), Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny przedkłada sprawozdanie z działalności za 2010 r.

VI Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów wybrał Floriana Osękowskiego na Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego oraz:

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

na zastępców Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego.

W okresie od 1 stycznia 2010 r. do 31 grudnia 2010 r. wpłynęło do Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego 739 wniosków o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego. Ponadto Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny prowadził 193 sprawy, które nie zostały zakończone w poprzednich latach.

Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny łącznie z zastępcami prowadził razem 932 sprawy, z których:

- zostało zakończonych przez Rzecznika w formie:
  - postanowień o zakończeniu postępowania wyjaśniającego i odmowie wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego 325
  - postanowień o umorzeniu dochodzenia dyscyplinarnego 177
- przekazanych do Sądu (zażalenia na postanowienia Rzecznika o umorzeniu bądź o odmowie wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego) 8
- przekazanych do Sądu (wnioski o ukaranie) 262
- nadto na dzień 31 grudnia 2010 r. pozostało w toku postępowania 160 spraw.

Wnioskodawcami w 193 sprawach przejętych z poprzedniego okresu byli:

- Krajowa Komisja Nadzoru w 7 sprawach
- Krajowa Rada Biegłych Rewidentów w 174 sprawach (sprawy za brak udziału w szkoleniu w cyklu 2007/2008)
- inne podmioty (jednostki gospodarcze, osoby fizyczne) w 12 sprawach.

Wnioski o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego kierowane były przez:

- Krajową Radę Biegłych Rewidentów (dotyczy to szczególnie spraw biegłych rewidentów niebiorących udziału w obowiązkowym doskonaleniu zawodowym w cyklu szkoleniowym 2007/2008 i w roku 2009) 882 wnioski,

oraz inne podmioty:

- Krajową Komisję Nadzoru 9 wniosków
- Komisję Nadzoru Audytowego 5 wniosków
- biegłych rewidentów 1 wniosek
- podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych 2 wnioski
- jednostki gospodarcze 11 wniosków
- osoby fizyczne 19 wniosków
- inne 3 wnioski

.....  
Razem 932 wnioski

Szczegółowe zestawienie ilości spraw prowadzonych w 2010 roku przez Rzecznika przedstawia załączona tabela (załącznik nr 1 do sprawozdania).

Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny w okresie sprawozdawczym wydał 734 postanowienia o wszczęciu postępowania wyjaśniającego oraz 395 postanowień o wszczęciu dochodzenia dyscyplinarnego.

Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny przekazał do Krajowego Sądu Dyscyplinarnego 262 wnioski o ukaranie. Kwalifikacji prawnej czynów w ww. sprawach dokonywano w oparciu o przepisy ustawy z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz. U. z 2001 r. Nr 31, poz. 359 z późn. zm.) i wydanych na jej podstawie uchwał, ponieważ do naruszenia przepisów, będących przedmiotem oceny Rzecznika doszło przed wejściem w życie ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz. U. Nr 77, poz. 649 oraz z 2010 r. Nr 182, poz. 1228). Poniżej przedstawiono zestawienie liczbowe

spraw z podziałem wg kwalifikacji prawnej dotyczącej najczęstszych zarzutów będących podstawą do wniesienia wniosków o ukaranie:

- 250 spraw dotyczyło biegłych rewidentów, którzy nie wzięli udziału w obowiązkowym doskonaleniu zawodowym w latach 2007/2008 oraz w roku 2009 - co stanowi naruszenie art. 12 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie oraz pkt 5.3 Kodeksu etyki zawodowej biegłych rewidentów;
- 7 spraw wniesionych przez KKN obejmowało wielorakie naruszenia ujawnione w toku kontroli, a mianowicie:
  - nieprawidłowe wnoszenie opłat oraz brak ubezpieczenia działalności podmiotów, stanowiące naruszenia art. 12 ust. 2 pkt 3 oraz art. 12 ust. 3 ustawy z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie,
  - niekwestionowanie przez biegłych rewidentów sprawozdań finansowych, informacji dodatkowej i sprawozdań z działalności sporządzonych wadliwie, a także nie podpisanych przez osoby wymienione w art. 52 ustawy o rachunkowości, przy czym przeprowadzono badanie pomimo niedokonania wyboru biegłego rewidenta przez organ zatwierdzający sprawozdanie, naruszając art. 66 ust. 4 ustawy o rachunkowości,
  - akceptowane przez biegłych rewidentów w toku badania uchybienia dotyczące naruszenia przepisów ustawy o rachunkowości stanowiły jednocześnie o nieprzestrzeganiu postanowień normy nr 1 wykonywania zawodu biegłego rewidenta, a w szczególności:
    - a) pkt 13-14 i 18-21 dotyczących sposobu badania głównie wiarygodności, pkt 26-29 oraz 28 i 31 w zakresie dowodów badania oraz sporządzania dokumentacji rewizyjnej,
    - b) pkt 32-40 dotyczących planowania z określeniem istotności oraz ryzyka nieodłącznego, kontroli i przeoczenia,
    - c) pkt 41, 42 i 43 w zakresie niestosowania szczególnych wymogów przy badaniu sprawozdania po raz pierwszy, udziału w inwentaryzacji oraz podejmowania przez biegłego rewidenta dodatkowej weryfikacji sald należności i zobowiązań,
    - d) pkt 74-75 dotyczących opracowania raportu w oparciu o dowody badania i uwzględnienia w nim danych identyfikujących podmiot uprawniony i biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie,
    - e) pkt 80, zgodnie z którym zakres dokumentacji rewizyjnej i jej układ powinny umożliwić biegłemu rewidentowi nieuczestniczącemu w badaniu, prześledzenie przebiegu badania i ocenę zasadności wyrażonej opinii - nieprzestrzeganie tego

pkt normy nr 1 jest jednocześnie naruszeniem art. 65 ust. 6 ustawy o rachunkowości,

- wystąpienie naruszenia Kodeksu etyki zawodowej biegłych rewidentów w pkt 2.2., 2.3., 5.1 stanowiących o obowiązku świadczenia usług zgodnie z kompetencjami, wiedzą fachową, rzetelnością i starannością, a także w pkt 7.1., 7.3. i 7.4. dotyczących przestrzegania niezależności, co również stanowi naruszenie art. 66 ust. 2 ustawy o rachunkowości, a obecnie art. 56 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym,
- niezapewnienie przez biegłych rewidentów sprawujących nadzór w podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych kontroli jakości określonej w pkt 20 i 21 normy nr 5 wykonywania zawodu biegłego rewidenta oraz nieopracowanie i niewdrożenie zasad kontroli jakości, stosownie do pkt 17 i 18 normy nr 5;
- 3 sprawy z wniosku jednostek gospodarczych dotyczyły również naruszenia art. 66 ust. 2 pkt 2 ustawy o rachunkowości w zakresie niezależności, co aktualnie reguluje art. 56 ust. 3 ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach (...) oraz naruszenia zasad Kodeksu etyki określonych w pkt 5.1 – zapewnienia świadczenia usług wysokiej jakości i pkt. 10.2. - w zakresie dbania o dobre imię zawodu;
- 2 sprawy z wniosku członków spółdzielni mieszkaniowej dotyczyły także naruszeń wynikających z nieprzestrzegania obowiązków określonych w normie nr 1 i 5 wykonywania zawodu biegłego rewidenta, naruszenia zasad etyki określonych w pkt 2.2., 5.1. oraz w pkt 3.1., zgodnie z którym zakres stosowania etyki obowiązuje biegłego rewidenta bez względu na miejsce i charakter zatrudnienia.

Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny zakończył 510 spraw, wydając postanowienia o zakończeniu postępowania wyjaśniającego i odmowie wszczęcia dochodzenia oraz o umorzeniu dochodzenia dyscyplinarnego. W 8 przypadkach wniesione zostały przez strony postępowania zażalenia na postanowienia Rzecznika do Krajowego Sądu Dyscyplinarnego. Podstawą prawną zakończenia spraw w powyższy sposób przez Rzecznika były:

- |                         |            |
|-------------------------|------------|
| • art. 17 § 1 pkt 1 kpk | 46 spraw   |
| • art. 17 § 1 pkt 2 kpk | 16 spraw   |
| • art. 17 § 1 pkt 3 kpk | 293 sprawy |
| • art. 17 § 1 pkt 4 kpk | 31 spraw   |
| • art. 17 § 1 pkt 5 kpk | 2 sprawy   |

- art. 17 § 1 pkt 6 kpk 1 sprawa
- art. 17 § 1 pkt 11 kpk 1 sprawa;

natomiast w 120 sprawach odstąpiono od wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego, zgodnie z § 49 ust. 5 Regulaminu postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów (uchwała nr 1619/38/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 lutego 2010 r.).

W 293 przypadkach Rzecznik uznał, iż czyn biegłego rewidenta wskazany we wniosku nie stanowi przewinienia dyscyplinarnego z uwagi na znikomy stopień społecznej szkodliwości. W przeważającej większości dotyczyło to spraw prowadzonych w związku z nieuczestniczeniem przez biegłych rewidentów w obligatoryjnym szkoleniu.

Odmowa prowadzenia dochodzenia dyscyplinarnego w 120 sprawach nastąpiła po przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego, w którym ustalono, że informacje zawarte w zawiadomieniu o przewinieniu dyscyplinarnym nie dają podstaw do wszczęcia dochodzenia.

Wydane przez Rzecznika postanowienia kończące (510) były zaskarżone tylko w 8 przypadkach, z tego 4 postanowienia Sąd utrzymał w mocy, 3 pozostawił bez rozpoznania, a w przypadku jednego Przewodniczący Sądu wydał zarządzenie o odmowie przyjęcia środka odwoławczego.

Skierowane przez Rzecznika w roku 2010 wnioski o ukaranie były poparte zebraniem w sprawach materiałem dowodowym. Sąd, rozpoznając te sprawy w roku 2010 i częściowo w 2011, na łączną liczbę 262 wniesionych spraw uznał winę obwinionych w 233 przypadkach, co wskazuje na właściwe przygotowanie wniosków o ukaranie.

Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny odbył w 2010 roku cztery narady ze swoimi zastępcami. Na naradach omawiane były zasady dotyczące orzecznictwa dyscyplinarnego, zostały przyjęte wzory postanowień i zarządzeń w toku postępowania dyscyplinarnego przed Rzecznikiem, a także procedury w zakresie prowadzenia dochodzeń dyscyplinarnych według wymogów ustawy z 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach (...), w powiązaniu z wymogami przepisów Kodeksu postępowania karnego. Ponadto omawiano stan spraw prowadzonych przez Rzeczników oraz sposób dokumentowania niektórych etapów pracy Rzecznika, a także skomplikowane zagadnienia powstające w praktyce dochodzeniowej. Uznając konieczność dostosowania czynności Rzeczników do wymogów wynikających z postanowień rdz. 4 ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach (...) i Regulaminu postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów, zatwierdzonego uchwałą KNA z dnia 31 marca 2010 r. - opracowane zostały, przy udziale radcy prawnego KIBR, nowe wzory postanowień i zarządzeń, które zostały przedyskutowane i omówione na naradzie szkoleniowej w dniach 16-17 czerwca 2010 r. W naradzie udział wzięli Rzecznicy oraz członkowie Sądu, a wykład

na temat powiązania Regulaminu postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów z Kodeksem postępowania karnego poprowadził sędzia Sądu Okręgowego. Warsztaty na temat Regulaminu postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów oraz wzorów druków stosowanych przez KRD i KSD poprowadził radca prawny KIBR.

Ponadto we wrześniu 2010 r. została zorganizowana wspólnie przez Sąd i Rzecznika narada szkoleniowa dla członków składów orzekających i zastępców Rzecznika. Na naradzie tej omówiono zasady stosowania dotychczasowych i nowych przepisów w postępowaniu przed Krajowym Sądem Dyscyplinarnym i przed Krajowym Rzecznikiem Dyscyplinarnym oraz podstawowe zasady prowadzenia postępowania przygotowawczego. Wykłady były prowadzone przez sędziego Sądu Okręgowego i prokuratora Prokuratury Okręgowej.

Jednym z problemów występujących w ramach postępowania dyscyplinarnego była interpretacja niektórych przepisów ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach (...).

Działania podjęte w zakresie wdrożenia nowych zasad prowadzonego postępowania dyscyplinarnego ujawniły m.in. niespójność zapisów art. 31 ust. 1 i art. 32 ust. 4 ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach (...), w związku z czym, w porozumieniu z Prezesem KIBR, dnia 31 marca 2010 r. opracowano wystąpienie do Przewodniczącego KNA – pana Dariusza Daniluka, Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów. W odpowiedzi na to wystąpienie Pan Minister w piśmie z dnia 24 maja 2010 r. przedstawił interpretację ww. przepisów, która zapewniła wdrożenie licznych postępowań dyscyplinarnych o naruszenia prawa w sprawach niezwiązanych bezpośrednio z wykonywaniem czynności rewizji finansowej. Analogiczne stanowisko Pana Ministra zaprezentowane zostało w piśmie z dnia 01 czerwca 2010 r. znak: DR8/KNA/521/50/6/DBX/10/1039 w odniesieniu do świadczonych przez biegłych rewidentów usług, o których mowa w art. 48 ust. 2 ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach (...), w tym do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, z podkreśleniem, że ich niezaliczanie do czynności rewizji finansowej nie stanowi „...wystarczającej przesłanki do odmowy wszczęcia lub umorzenia dochodzenia dyscyplinarnego”. Przytoczenie tej korespondencji w niniejszym sprawozdaniu ma na celu wprowadzenie zmiany w ustawie dla zapewnienia jej stosowania bez dodatkowych interpretacji.

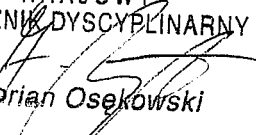
Kolejnym utrudnieniem w postępowaniu dyscyplinarnym wynikającym z niejednoznaczności przepisów jest sprawa prawidłowego kwalifikowania czynów naruszających niezależność i bezstronność biegłych rewidentów określona w art. 56 ust. 3 pkt 4 ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach (...). Ustawodawca nie sprecyzował jednoznacznie pojęcia 40% przychodu rocznego z tytułu świadczenia usług na rzecz

jednostki, w których biegły rewident wykonuje czynności rewizji finansowej. W tej sytuacji do rozstrzygnięcia w trybie interpretacji pozostaje ustalenie, czy jest to przychód biegłego z wszystkich źródeł wykazanych w PIT, czy wyłącznie przychód z wykonywania czynności określonych w art. 48 ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach (...), bądź tylko z usług rewizji finansowej. W tym ostatnim przypadku z możliwości wykonywania zawodu zostaliby wyeliminowani biegli rewidenty nie zatrudnieni w podmiotach, lecz wykonujący często pojedyncze badania w ramach umów zlecenia (głównie emeryci i renciści), co niewątpliwie nie było zamiarem ustawodawcy.

Również w roku 2011 w celu usprawnienia pracy Rzeczników w toku prowadzonych postępowań wyjaśniających oraz dochodzeń dyscyplinarnych podejmowane będą następujące czynności:

- opracowywanie i doskonalenie – w zależności od potrzeb - wzorów postanowień, zarządzeń, pism i wniosków o ukaranie,
- kontrola jakości pod względem prawnym i merytorycznym przygotowywanych dokumentów stosowanych w postępowaniu dyscyplinarnym,
- bieżące monitorowanie stopnia zaawansowania spraw u poszczególnych zastępców, aby nie dopuścić do przekroczenia terminów procesowych.

Planowane jest także zorganizowanie konferencji szkoleniowej Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego wspólnie z Krajowym Sądem Dyscyplinarnym w celu omówienia aktualnych spraw wiążących się z postępowaniem dyscyplinarnym oraz kwartalnych narad z Rzecznikami dla zapewnienia sprawnego prowadzenia postępowań.

KRAJOWY  
RZECZNIK DYSCYPLINARNY  
2 20-   
Florian Osekowski

Załącznik 1

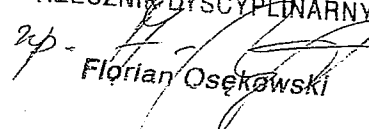
Zestawienie ilości spraw prowadzonych przez KRD w 2010 r.

Warszawa, 24 marca 2011 r.



## Załącznik do sprawozdania KR D -2010

Liczba spraw, które prowadził Rzecznik w 2009 roku	Czego dotyczyły wnioski	Liczba spraw, które zakończył Rzecznik (zakoń. post. wyjaś. i odmowa wszczęcia dochodzenia)	Liczba spraw, które zakończył Rzecznik (umorzenie dochodzenia)	Razem sprawy zakończone przez Rzecznika	Liczba spraw skierowanych do Sądu	Sprawy w toku na 31.12.2010 r.
174	dotyczą biegłych rewidentów, którzy nie wzięli udziału w szkoleniu w cyklu 2007/2008	5	42	47	127	-
708	dotyczą biegłych rewidentów, którzy nie wzięli udziału w szkoleniu w roku 2009	310	132 (w tym 1 zażalenie)	442	123	143
9	wnioski z KKN	1	1	2	7	-
41	inne	16 (w tym 7 zażaleń)	3	19	5	17
RAZEM 932		332-7 zażaleń=325	178-1 zażalenie=177	510-8 zażaleń=502	262	160

KRAJOWY  
RZECZNIK DYSCYPLINARNY  
2 2p -   
Florian Osekowski

