

ROLA POLSKIEJ AGENCJI NADZORU AUDYTOWEGO I SĄDU POWSZECHNEGO W POSTĘPOWANIU DYSCYPLINARNYM BIEGŁYCH REWIDENTÓW. UWAGI *DE LEGE LATA* I *DE LEGE FERENDA*

JACEK KOSONOGA*
MACIEJ JAKUB ZIELIŃSKI**

DOI: 10.26399/iusnovum.v18.2.2024.15/j.kosonoga/m.j.zielinski

STRESZCZENIE

Artykuł ma charakter naukowo-badawczy, a jego przedmiotem jest rola Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego i sądu powszechnego w postępowaniach dyscyplinarnych biegłych rewidentów. Celem badań było przede wszystkim rozstrzygnięcie, czy przepisy dyrektywy 2006/43/WE i rozporządzenia nr 537/2014 uzasadniają przypisanie Agencji statusu organu postępowania w sprawach przewinień dyscyplinarnych popełnionych przy wykonywaniu usług atestacyjnych lub usług pokrewnych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu. Analizie poddano przepisy prawa Unii Europejskiej dotyczące zakładanej przez prawodawcę unijnego roli organu nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi, zestawiając jej wyniki z konstytucyjnymi i systemowymi uwarunkowaniami kształtowania norm postępowania dyscyplinarnego. W opracowaniu sformułowano wnioski *de lege ferenda* odnośnie do unormowania organów postępowania dyscyplinarnego w sprawach biegłych rewidentów.

Słowa kluczowe: postępowanie dyscyplinarne, biegli rewidenti, Polska Agencja Nadzoru Audytowego

* dr hab., prof. UŁa, Wydział Prawa i Administracji Uczelni Łazarskiego w Warszawie (Polska), e-mail: jacek.kosonoga@lazarski.pl, ORCID: 0000-0001-7348-944X

** dr, Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu (Polska), e-mail: maciej.zielinski@amu.edu.pl, ORCID: 0000-0003-2250-6582



THE ROLE OF THE POLISH AGENCY FOR AUDIT OVERSIGHT AND THE COMMON COURT IN DISCIPLINARY PROCEEDINGS OF STATUTORY AUDITORS. REMARKS ON LAW AS IT STANDS AND AS IT SHOULD STAND

ABSTRACT

The article in question is of a scientific and research nature and its subject-matter covers role of the Polish Agency for Audit Oversight (PANA) and common courts in disciplinary proceedings of auditors. The aim of the research was primarily to determine whether the provisions of Directive 2006/43/EC and Regulation No. 537/2014 justify assigning the aforesaid Agency the status of an authority for proceedings in matters of disciplinary offenses committed while performing assurance or related services in accordance with national professional standards. The provisions of European Union law regarding the role of the public supervision body over auditors and audit firms were analysed and the results of such an analysis of were compiled with the constitutional and systemic conditions for shaping the norms of disciplinary proceedings. Some *de lege ferenda* proposal regarding the regulation of the bodies of disciplinary proceedings in matters of statutory auditors were made.

Key words: disciplinary proceedings, auditors, Polish Agency for Audit Oversight

WPROWADZENIE

Zasady wykonywania zawodu biegłego rewidenta, mającego status zawodu zaufania publicznego¹, uregulowane zostały w wielu aktach prawnych wydanych przez różne centra prawodawcze w multicytrycznym porządku prawnym². Mowa jest tu zarówno o Ustawie z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym³, aktach wewnętrznych wydanych przez organy Polskiej Izby Biegłych Rewidentów, będącej samorządem zawodowych przedstawicieli tego zawodu⁴, jak i aktach unijnego prawa wtórnego. W tych ostatnich w sposób bezpośredni normuje się wymogi dotyczące ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego (rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 537/2014 z dnia z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych

¹ M. Szydło, *Komentarz do art. 17, w: Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 425 i n.; Z. Świerc, W. Baran, *Certyfikacja zawodowa a specjalności biegłych sądowych*, w: *Dowód z opinii biegłego z zakresu ekonomii w sprawach cywilnych i gospodarczych*, red. A. Łazarska, Z. Miczek, Warszawa 2024, s. 119; J. Jastrzębski, *Odpowiedzialność cywilna biegłego rewidenta. Glosa do wyroku SN z dnia 1 grudnia 2006 r., I CSK 315/06*, „Glosa” 2007, nr 2, s. 45.

² Na temat multicytryczności systemu prawa por. szerzej: E. Łętowska, *Multicytryczność współczesnego systemu prawa i jej konsekwencje*, PiP 2005, nr 4, s. 3–10; eadem, „Multicytryczność” systemu prawa i wykładnia jej przyjazna, w: *Rozprawy prawnicze. Księga pamiątkowa Profesora Maksymiliana Pazdana*, red. L. Ogieńło, W. Popiołek, M. Szpunar, Kraków 2005, s. 1127–1146; A. Kustra, *Wokół problemu multicytryczności systemu prawa*, PiP 2006, nr 6, s. 85–99; W. Lang, *Wokół „multicytryczności systemu prawa”*, PiP 2005, nr 7, s. 95–99.

³ Dz.U. z 2023 r., poz. 1015 z późn. zm., dalej jako u.b.r.

⁴ Zob. art. 23 ust. 1 u.b.r.

jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE⁵), natomiast w pozostałym zakresie nakazuje wdrożenie standardów wynikających z przepisów dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniającej dyrektywę Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylającej dyrektywę Rady 84/253/EWG⁶, oraz stworzenie krajowych ram prawnych niezbędnych do stosowania 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, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE⁷. Oba te akty prawne wymagają stworzenia publicznego systemu nadzoru nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi wykonującymi wspomniane badania. *De lege lata*, zgodnie z przepisami art. 88 u.b.r. organem sprawującym tego rodzaju nadzór w Polsce jest Polska Agencja Nadzoru Audytowego⁸, będąca państwową osobą prawną (art. 94a u.b.r.).

Jednym z zadań PANA jest prowadzenie postępowań wyjaśniających, dochodzeń dyscyplinarnych oraz występowanie w charakterze oskarżyciela przed sądami w sprawach przewinień dyscyplinarnych popełnionych w związku z badaniem ustawowym oraz wykonywaniem innych usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych (art. 90 ust. 1 pkt 6 u.b.r.). Jednocześnie ustawa przewiduje, że postępowanie dyscyplinarne toczy się w pierwszej instancji przed sądem okręgowym właściwym ze względu na miejsce zamieszkania obwinionego (art. 176 u.b.r.). Mimo że właściwość tych organów zastrzeżona jest wyłącznie do „spraw przewinień dyscyplinarnych popełnionych przy wykonywaniu usług atestacyjnych lub usług pokrewnych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu”, to w praktyce prowadzą one ogromną większość postępowań dyscyplinarnych przeciwko biegłym rewidentom. Definicja usług atestacyjnych (art. 2 pkt 5 u.b.r.⁹) i pokrewnych (art. 2 pkt 6 u.b.r.¹⁰), sprawia, że w istocie jedynymi przewinieniami spoza omawianego zakresu, w odniesieniu do których właściwość przypisana jest Krajowemu Rzecznikowi Dyscyplinarnemu (w zakresie postępowania wyjaśniającego i dochodzenia dyscyplinarnego – art. 34 ust. 2 u.b.r.) oraz Krajowemu Sądowi Dyscyplinarnemu (w zakresie

⁵ Dz. Urz. UE L z 2014 r., nr 158, s. 77, dalej jako rozporządzenie nr 537/2014.

⁶ Dz. Urz. UE L nr 157 z dnia 9 czerwca 2006 r., s. 87 z późn. zm., dalej jako dyrektywa 2006/43/WE.

⁷ Dz. Urz. UE L z 2014 r., nr 158, s. 77, dalej jako rozporządzenie nr 537/2014.

⁸ Dalej także jako: PANA.

⁹ Zgodnie z tym przepisem są to 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, na podstawie dowodów uzyskanych w trakcie przeprowadzenia odpowiednich procedur, stanowiących podstawę wydawanej, zgodnie z przyjętymi kryteriami, oceny zagadnień będących przedmiotem tych usług, zamieszczonej w sprawozdaniu z wykonanej usługi.

¹⁰ Są to usługi polegające na przeprowadzeniu uzgodnionych procedur, wykonywanych na podstawie uzgodnionego celu, zakresu prac i sposobu 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.

postępowania dyscyplinarnego w pierwszej instancji – art. 154 ust. 2 u.b.r.), są: niedopełnienie obowiązku doskonalenia zawodowego¹¹ i nieuiszczanie składek członkowskich¹². Z punktu widzenia wskazanego powyżej celu odpowiedzialności dyscyplinarnej ich znaczenie jest jednak marginalne. W tego typu sprawach PANA przysługuje prawo przystąpienia do postępowania dyscyplinarnego w charakterze strony na każdym etapie postępowania (art. 144 ust. 2 u.b.r.) prawo wglądu do akt na każdym etapie postępowania dyscyplinarnego, żądania sporządzenia i doręczenia kopii akt postępowania i żądania informacji o wynikach tego postępowania, a także prawo żądania doręczenia prawomocnych orzeczeń lub postanowień wraz z aktami sprawy (art. 145 u.b.r.). PANA może też wnieść zażalenie na postanowienie kończące dochodzenie dyscyplinarne, wydane przez Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego, także w przypadku, gdy nie przystąpiła do postępowania w charakterze strony (art. 152a u.b.r.), a nadto wnieść odwołanie od orzeczenia lub postanowienia kończącego postępowanie dyscyplinarne wydanego przez Krajowy Sąd Dyscyplinarny także wtedy, jeżeli nie przystąpiła do postępowania w charakterze strony (art. 164 ust. 2 u.b.r.).

Wskazana powyżej rola PANA w sprawach przewinień dyscyplinarnych popełnionych przy wykonywaniu usług atestacyjnych lub usług pokrewnych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu, podobnie zresztą jak zastrzeżenie w tych sprawach właściwości sądu powszechnego (sądu okręgowego) w pierwszej instancji, już *prima facie* wywołuje wątpliwości. Odpowiedzialność dyscyplinarna jest bowiem szczególnego rodzaju odpowiedzialnością prawną ponoszona przez osoby wykonujące zawód zaufania za zachowania, które – najogólniej rzecz ujmując – mogą powodować utratę zaufania niezbędnego dla jego prawidłowego wykonywania¹³. W założeniu ma ona zapewnić przestrzeganie reguł wykonywania wolnego zawodu i stworzyć możliwość wyeliminowania z niego osób, które nie charakteryzują się przymiotami niezbędnymi do jego prawidłowego wykonywania¹⁴. Z tego też względu odpowiedzialność ta z reguły realizowana jest przez organy samorządu zawodowego¹⁵.

¹¹ Zob. sprawozdania z działalności Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego za 2022 r. na podstawie art. 34 ust. 3 u.b.r. za rok 2021, https://pana.gov.pl/wp-content/uploads/2022/05/Sprawozdanie_KRD_za_2021.pdf (dostęp: 27.02.2024), za rok 2022: <https://pana.gov.pl/wp-content/uploads/2023/04/Sprawozdanie-KRD-za-2022.pdf> (dostęp: 27.02.2024).

¹² W praktyce chodzi tylko o niedopełnienie obowiązku szkoleniowego, bowiem nieuiszczanie składek członkowskich za okres dłuższy niż rok stanowi podstawę do skreślenia z rejestru biegłych rewidentów (art. 18 ust. 1 pkt 4 u.b.r.).

¹³ Por. R. Giętkowski, *Odpowiedzialność dyscyplinarna w prawie polskim*, Gdańsk 2013, s. 25 i n.; J. Lętowski, *O problemach odpowiedzialności służbowej i dyscyplinarnej w administracji*, PiP 1971, nr 8–9, s. 384–385; J.R. Kubiak, J. Kubiak, *Odpowiedzialność dyscyplinarna sędziów*, PS 1994, nr 4, s. 3; G. Rejman, *Pojęcie odpowiedzialności*, w: *Refleksje o prawie, państwie i społeczeństwie*, red. A. Tur-ska, Warszawa 2005, s. 61–77; M. Wincenciak, *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Warszawa 2008, s. 73; P. Czarnecki, *Postępowanie dyscyplinarne wobec osób wykonujących zawody zaufania publicznego*, Warszawa 2013, s. 64–70.

¹⁴ R. Giętkowski, *Odpowiedzialność...*, op. cit., s. 25; w odniesieniu do biegłych rewidentów: M.J. Zieliński, *Komentarz do art. 139, w: Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Komentarz*, red. K. Ślebzak, M. Ślebzak, Warszawa 2018, s. 557.

¹⁵ Zob. art. 86a ust. 1 i art. 91 ust. 1 Ustawy z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze (Dz.U. z 2022 r., poz. 1184 z późn. zm.); art. 54¹ ust. 1 i art. 70² ust. 1 Ustawy z dnia 6 lipca

Z motywów ustawodawczych wynika, że przyznanie PANA statusu organu postępowania dyscyplinarnego biegłych rewidentów w ogromnej większości spraw wynikać miało z jednej strony z rzekomej przewlekłości postępowań dyscyplinarnych prowadzonych przez organy Polskiej Izby Biegłych Rewidentów¹⁶, a z drugiej¹⁷ – z konieczności wdrożenia do polskiego systemu prawnego przepisów dyrektywy nr 2006/43/WE oraz stworzenia krajowych ram prawnych niezbędnych do stosowania rozporządzenia nr 537/2014. Powstaje jednak pytanie, czy rzeczywiście te akty prawne tego wymagają. Odpowiedź na nie ma szczególne znaczenie w kontekście swobody ustawodawcy zwykłego w kształtowaniu modelu funkcjonowania samorządu zawodowego na gruncie art. 17 ust. 1 Konstytucji RP i pozbawiania go zadań, które mogą być uznane za sprawowanie pieczy nad wykonywaniem zawodu. Celem niniejszego opracowania jest przede wszystkim rozstrzygnięcie tej kwestii. Można przy tym sformułować następującą hipotezę badawczą: ani dyrektywa 2006/43/WE, ani rozporządzenie nr 537/2014 nie uzasadniają przypisania PANA statusu organu postępowania w sprawach przewinień dyscyplinarnych popełnionych przy wykonywaniu usług atestacyjnych lub usług pokrewnych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu; sprzeciwiają się temu natomiast uwarunkowania ustrojowe wynikające z przepisów Konstytucji RP.

1982 r. o radcach prawnych (Dz.U. z 2022 r., poz. 1166); art. 65 ust. 1 i 2 i art. 30 ust. 2 Ustawy z dnia 2 grudnia 2009 r. o izbach lekarskich (Dz.U. z 2021 r., poz. 1342); art. 47 ust. 1–4 i art. 55 ust. 1 Ustawy z dnia 1 lipca 2011 r. o samorządzie pielęgniarzek i położnych (Dz.U. z 2021 r., poz. 628); art. 47 ust. 1 i 2 oraz art. 25 ust. 1 Ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o samorządach zawodowych architektów oraz inżynierów budownictwa (Dz.U. z 2023 r., poz. 551); art. 65 ust. 1 i art. 68 Ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz.U. z 2021 r., poz. 2117); art. 90 ust. 1 i art. 100 ust. 2 Ustawy z dnia 15 września 2022 r. o medycynie laboratoryjnej (Dz.U. z 2023 r., poz. 2125); art. 33 i art. 46 ust. 1 oraz art. 46a Ustawy z dnia 19 kwietnia 1991 r. o izbach aptekarskich (Dz.U. z 2021 r., poz. 1850); art. 79 i art. 81 Ustawy z dnia 25 września 2015 r. o zawodzie fizjoterapeuty (Dz.U. z 2023 r., poz. 1213); art. 33 i art. 43 Ustawy z dnia 21 grudnia 1990 r. o zawodzie lekarza weterynarii i izbach lekarsko-weterynaryjnych (Dz.U. z 2023 r., poz. 154); art. 55 § 1 i art. 55 Ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. Prawo o notariacie (Dz.U. z 2022 r., poz. 1799 z późn. zm.); art. 58, 59 i 60 Ustawy z dnia 8 czerwca 2001 r. o zawodzie psychologa i samorządzie zawodowym psychologów (Dz.U. z 2019 r., poz. 1026); art. 132 ust. 1 oraz art. 171 ust. 1–3 Ustawy z dnia 1 grudnia 2022 r. o zawodzie ratownika medycznego oraz samorządzie ratowników medycznych (Dz.U. z 2023 r., poz. 2187); art. 53 ust. 1 i 3 Ustawy z dnia 11 kwietnia 2001 r. o rzecznikach patentowych (Dz.U. z 2023 r., poz. 303).

¹⁶ Zob. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 3481 Sejmu VIII kadencji), gdzie wskazano, że „[z] 473 spraw prowadzonych w 2017 r. przez Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego 273 sprawy zostały zakończone, z czego bez sporządzenia wniosków o ukaranie aż 194 sprawy (postanowienie o odmowie wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego oraz postanowienie o umorzeniu dochodzenia dyscyplinarnego), co stanowi ponad 70% zakończonych spraw w 2017 r. Należy mieć również na uwadze, że Krajowy Sąd Dyscyplinarny jedynie 6 razy w 2017 r. orzekł kary dyscyplinarne zakazu wykonywania czynności rewizji finansowej. W większości przypadków (około 80% orzeczeń) orzekane były przez Krajowy Sąd Dyscyplinarny najmniej dotkliwe kary dyscyplinarne: upomnienia, nagany oraz kary pieniężne (do 2-krotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę, ok. 4000 zł)”. Argumentacja ta nie zasługuje na uwzględnienie bez zapoznania się ze stanami faktycznymi poszczególnych spraw dyscyplinarnych. O efektywności systemu odpowiedzialności dyscyplinarnej nie sposób bowiem wnioskować jedynie na podstawie ilości kar danego rodzaju wymierzanych biegłym rewidentom.

¹⁷ Ibidem. Zob. też uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 3481 Sejmu VIII kadencji).

STATUS ORGANU NADZORU PUBLICZNEGO
W POSTĘPOWANIU DYSCYPLINARNYM BIEGŁYCH REWIDENTÓW
W ŚWIETLE DYREKTYWY NR 2006/43/WE
I ROZPORZĄDZENIA NR 537/2014

Co się tyczy badań ustawowych sprawozdań jednostek niebędących jednostkami zaufania publicznego, to problematykę nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i roli, jaką państwa członkowskie powinny przypisać organom ten nadzór sprawującym, uregulowano w rozdziale VIII dyrektywy nr 2006/43/WE. Artykuł 32 ust. 1 tego aktu prawnego nakazuje zorganizowanie przez państwa członkowskie skutecznego systemu nadzoru publicznego. W szczególności przepis ten obliuguje państwa członkowskie do „wyznaczenia właściwych organów odpowiedzialnych za taki nadzór”. Organy te powinny być zarządzane przez osoby niewykonujące zawodu, które posiadają wiedzę w dziedzinach istotnych dla badania ustawowego i są wybierane zgodnie z niezależną i przejrzystą procedurą mianowania (art. 32 ust. 2 dyrektywy nr 2006/43/WE).

Zadania organu nadzoru wymienia z kolei art. 32 ust. 4 dyrektywy nr 2006/43/WE. Zgodnie z tym przepisem organ nadzoru ma być „ostatecznie odpowiedzialny” za nadzór nad: a) zatwierdzaniem i rejestracją biegłych rewidentów i firm audytorskich; b) przyjmowaniem standardów etyki zawodowej, standardów wewnętrznej kontroli jakości firm audytorskich oraz standardów badania i atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, z wyjątkiem przypadków, gdy standardy te są przyjmowane lub zatwierdzane przez inne organy państwa członkowskiego; c) kształceniem ustawicznym; d) systemami zapewniania jakości oraz e) systemami dochodzeń i systemami administracyjnych postępowań dyscyplinarnych. Wyrażenie „ostateczna odpowiedzialność”, o której mowa w tym przepisie, nie daje podstaw do przyjęcia, że organ nadzoru ma wykonywać wszystkie te zadania samodzielnie, gdyż na mocy ust. 4a¹⁸ państwa członkowskie mogą przekazać dowolne zadania właściwego organu innym organom lub władzom wyznaczonym lub w inny sposób upoważnionym z mocy prawa do wykonania takich zadań.

Regulacja ta ma szczególne znaczenie dla tych ustawodawstw państw członkowskich, w których przepisy ustawy zasadniczej bądź ustawowe przewidują szczególną rolę samorządu zawodowego. Co przy tym istotne, dyrektywa wskazuje wprawdzie, że organy nadzoru powinny mieć uprawnienia do nakładania kar za naruszenia jej przepisów i, w stosownych przypadkach, rozporządzenia nr 537/2014, niemniej analiza postanowień art. 30a tego aktu prawnego jednoznacznie wskazuje, że chodzi o kary administracyjne, a nie dyscyplinarne. W przepisie tym mowa jest bowiem o: 1) powiadomieniu nakazującym osobie odpowiedzialnej

¹⁸ Zgodnie z tym przepisem państwa członkowskie wyznaczają jeden lub więcej właściwych organów w celu wykonywania zadań przewidzianych w niniejszej dyrektywie. Państwa członkowskie wyznaczają tylko jeden właściwy organ ponoszący ostateczną odpowiedzialność za zadania, o których mowa w niniejszym artykule, z wyjątkiem zadań dotyczących badania ustawowego spółdzielni, banków oszczędnościowych lub podobnych jednostek, o których mowa w art. 45 dyrektywy 86/635/EWG, lub jednostki zależnej lub następcy prawnego spółdzielni, banku oszczędnościowego lub podobnej jednostki, o których mowa w art. 45 dyrektywy 86/635/EWG.

za naruszenie zaprzestania określonego postępowania i powstrzymania się od niego w przyszłości; 2) oświadczeniu publicznym wskazującym osobę odpowiedzialną oraz charakter naruszenia, publikowanym na stronie internetowej właściwych organów; 3) tymczasowym zakazie, nakładanym na biegłego rewidenta, firmę audytorską lub kluczowego partnera firmy audytorskiej – na okres nieprzekraczający trzech lat – przeprowadzania badań ustawowych lub podpisywania sprawozdań z badania; 4) tymczasowym zakazie nakładanym na biegłego rewidenta, firmę audytorską lub ważnego partnera w zakresie zrównoważonego rozwoju – na okres nieprzekraczający trzech lat – przeprowadzania atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju lub podpisywania sprawozdań z atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju; 5) oświadczeniu, że sprawozdanie z badania nie spełnia wymogów art. 28 dyrektywy lub, w stosownych przypadkach, art. 10 rozporządzenia (UE) nr 537/2014; 6) oświadczeniu, że sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju nie spełnia wymogów art. 28a dyrektywy; 7) nałożeniu na członka firmy audytorskiej lub członka organu administracyjnego lub zarządzającego jednostki interesu publicznego tymczasowego zakazu – na okres nieprzekraczający trzech lat – pełnienia funkcji w firmach audytorskich lub jednostkach interesu publicznego; 8) nałożeniu administracyjnych kar pieniężnych na osoby fizyczne oraz prawne.

Powyższe oznacza, że osiągnięcie celów określonych przez przepisy dyrektywy nr 2006/43/WE nie wymaga wcale pozbawienia organów samorządu zawodowego biegłych rewidentów kompetencji w zakresie egzekwowania odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów. Wręcz przeciwnie, konieczne jest takie ukształtowanie systemu nadzoru nad przedstawicielami tego zawodu i firmami audytorskimi, aby organ nadzoru był jedynie „ostatecznie odpowiedzialny” w kwestii „systemów administracyjnych postępowań dyscyplinarnych”. Ustawodawca krajowy ma w tym zakresie dość szeroki margines swobody, niemniej powinien uwzględnić uwarunkowania krajowe.

Jeżeli chodzi natomiast o rozporządzenie nr 537/2009, to wymaga ono, aby właściwy organ nadzoru był niezależny od biegłych rewidentów (art. 21 akapit 1) i posiadał wszystkie uprawnienia nadzorcze i dochodzeniowe konieczne do pełnienia ich funkcji na mocy tego rozporządzenia zgodnie z przepisami rozdziału VII dyrektywy nr 2006/43/WE (art. 23 ust. 2). Uprawnienia te powinny obejmować co najmniej: a) uzyskanie dostępu do danych związanych z badaniem ustawowym lub innych dokumentów znajdujących się w posiadaniu biegłych rewidentów lub firm audytorskich w dowolnej formie, mających znaczenie dla wykonywania ich zadań, oraz uprawnienie do otrzymania lub zabrania kopii tych dokumentów; b) uzyskanie informacji związanych z badaniem ustawowym od dowolnych osób; c) przeprowadzanie wobec biegłych rewidentów lub firm audytorskich kontroli na miejscu; d) przekazywania spraw do prokuratury w celu wszczęcia postępowania karnego; e) zwracania się do ekspertów o prowadzenie weryfikacji lub dochodzeń; f) przyjmowania środków administracyjnych i nakładania kar, o których mowa w art. 30a dyrektywy 2006/43/WE (art. 23 ust. 3). Rozporządzenie nr 537/2014 wymaga przy tym, aby państwa członkowskie zapewniały, by właściwe organy mogły wykonywać uprawnienia nadzorcze i dochodzeniowe w dowolny z następujących sposobów:

a) bezpośrednio; b) we współpracy z innymi organami; c) poprzez zwracanie się do właściwych organów sądowych (art. 23 ust. 4). Rozporządzenie nr 537/2014 pozwala państwom członkowskim na przekazanie innym organom lub władzom wyznaczonym lub w inny sposób upoważnionym z mocy prawa do wykonywania takich zadań, z wyjątkiem zadań związanych ze wspomnianymi dochodzeniami. Nie jest przy tym jasne, czy mowa w tym przypadku o dochodzeniach dyscyplinarnych, lecz systematyka omawianego rozporządzenia wskazuje, że chodzi o postępowania w przedmiocie stosowania środków administracyjnych i nakładania kar, o których mowa w art. 30a dyrektywy nr 2006/43/WE. Nawet gdyby jednak przyjąć inne zapatrywanie, to odnosiłoby się ono jedynie do biegłych rewidentów wykonujących ustawowe badania jednostek zaufania publicznego.

W tym kontekście należy uznać, że wymagania w zakresie organizacji nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami, wynikające z dyrektywy nr 2006/43/WE, w żaden sposób nie wymagają przypisania organowi nadzoru publicznego w sprawach przewinień dyscyplinarnych popełnionych przez biegłych rewidentów takiej roli, jaką ustawodawca przypisał PANA. W odniesieniu do nadzoru przewidzianego w rozporządzeniu nr 537/2014, takie rozwiązanie mogłoby być uzasadnione co najwyżej co do przewinień popełnionych przy wykonywaniu badań ustawowych sprawozdań jednostek zaufania publicznego – a to nie wydaje się twierdzeniem bezdyskusyjnym. Każdorazowo jednak ustawodawca krajowy musi uwzględnić uwarunkowania krajowe.

Powyższe wnioski potwierdza analiza rozwiązań prawnych przyjętych w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej, które – jeżeli chodzi o dyrektywę nr 2006/43/WE – z mocy art. 288 akapit 3 TFUE¹⁹ były zobowiązane do osiągnięcia tego samego celu, do którego osiągnięcia dążyła Polska, określając rolę PANA w postępowaniu dyscyplinarnym biegłych rewidentów. Z raportu organizacji Accountancy Europe, dotyczącego organizacji nadzoru publicznego w 30 europejskich państwach po implementacji unijnej reformy nadzoru z 2014 r.²⁰, wynika, że – według stanu z 2021 r. – kompetencje organu nadzoru w zakresie postępowań dyscyplinarnych różnicowano w zależności od tego, czy przewinienie zostało popełnione przy wykonywaniu badania ustawowego jednostki zaufania publicznego, czy też nie w Czechach, na Węgrzech, w Irlandii, we Włoszech, na Łotwie, na Słowacji i Wielkiej Brytanii. Kompleksowe prowadzenie dochodzeń dyscyplinarnych powierzono natomiast organowi nadzoru publicznego m.in.: w Belgii, w Bułgarii, na Cyprze, w Estonii, w Finlandii, we Francji, w Grecji, na Litwie, na Malcie i w Słowenii. Z okoliczności tych trudno jednak wyprowadzić jednoznaczne wnioski. Trzeba bowiem uwzględnić całość systemu prawnego, co obrazują następujące przykłady.

¹⁹ O związaniu państwa członkowskiego celem dyrektywy zob. np. M. Szwarc, *Warunki poprawnej implementacji dyrektyw w porządkach prawnych państw członkowskich w świetle prawa wspólnotowego*, PPE 2001, nr 9, s. 12; D. Simon, *La Directive Européenne*, Paris 1997, s. 3 i n.; B. Kurcz, *Dyrektywy Wspólnoty Europejskiej i ich implementacja do prawa krajowego*, Kraków 2004, s. 46 i n.; A. Kunkiel-Kryńska, *Granice swobody implementacyjnej*, EPS 2008, nr 10, s. 51.

²⁰ <https://accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/2022/12/210519-Organisation-of-the-Public-Oversight-of-the-Audit-Profession-2021-survey-update.pdf> (dostęp: 27.02.2024).

Prowadzenie postępowań dyscyplinarnych przeciwko biegłym rewidentom, także w zakresie odnoszącym się do przewinień popełnionych przy wykonywaniu ustawowych badań jednostek innych niż jednostki zaufania publicznego, powierzono na przykład organowi nadzoru w Hiszpanii, gdzie system dyscyplinarny biegłych rewidentów zastrzeżono do właściwości Instytutu Rachunkowości i Audytu (hiszp. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas)²¹. Trzeba jednak podkreślić, że w warunkach hiszpańskich nie funkcjonuje samorząd zawodowy biegłych rewidentów, a zadania przypisywane takim samorządom, jak prowadzenie rejestru biegłych rewidentów i dokonanie wpisów do tego rejestru, powierzone są właśnie wspomnianemu instytutowi (art. 46 ust. 2 LAC).

Zupełnie inaczej omawianą kwestię rozwiązano w prawie niemieckim, gdzie funkcjonuje samorząd biegłych rewidentów, tj. Izba Biegłych Rewidentów (niem. Wirtschaftsprüferkammer). Na gruncie niemieckiej ustawy o biegłych rewidentach²² stosowanie sankcji dyscyplinarnych zastrzeżone jest do kompetencji organów Izby Biegłych Rewidentów²³. Z kolei publiczny organ nadzoru (niem. Abschlussprüferaufsichtsstelle) sprawuje nadzór nad Izbą Biegłych Rewidentów, mogąc brać udział w posiedzeniach jej organów i mając prawo do informacji oraz kontroli. Organ nadzorczy audytora może zlecić Izbie Obrachunkowej przeprowadzenie postępowania dyscyplinarnego. Może też brać udział w dochodzeniach prowadzonych przez Izbę Biegłych Rewidentów (art. 66a § 3 WPO).

STATUS ORGANU NADZORU PUBLICZNEGO W POSTĘPOWANIU DYSCYPLINARNYM BIEGŁYCH REWIDENTÓW W ŚWIETLE UWARUNKOWAŃ USTROJOWYCH

Jak wskazano, przy określeniu konkretnych zadań organu publicznego nadzoru, ustawodawca krajowy dysponuje dość szerokim marginesem swobody. Przy korzystaniu z niej powinien jednak uwzględnić krajowe uwarunkowania wykonywania danego zawodu. W realiach polskich chodzi tu przede wszystkim o wymagania wynikające z art. 17 ust. 1 Konstytucji RP, zgodnie z którym w drodze ustawy można tworzyć samorzady zawodowe, reprezentujące osoby wykonujące zawody zaufania publicznego i sprawujące pieczę nad należytym wykonywaniem tych zawodów w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony. Celem owej pieczy jest osiągnięcie stanu, w którym czynności składające się na wykonywanie zawodów zaufania publicznego będą realizowane przy przestrzeganiu właściwej jakości, w zgodzie z wymaganiami prawnymi²⁴. Jakkolwiek szczegółowe określenie konkretnych zadań i kompetencji samorządu należy do ustawodawcy, to jednak

²¹ Zob. art. 46 ust. 2 lit. f Ustawy nr 22/2015 z dnia 20 lipca 2015 r. o audycie (hiszp. ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas), BOE-A-2015-8147, dalej jako LAC.

²² Niem. Wirtschaftsprüferordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 5. November 1975 (BGBl. I S. 2803), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 17. Januar 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 12) geändert worden ist., dalej jako WPO.

²³ Zob. art. 68 ust. 1 WPO.

²⁴ Wyrok TK z dnia 18 lutego 2004 r., P 21/02, OTK-A 2004, nr 2, poz. 9.

jego swoboda w zakresie wkraczania w granice objęte pojęciem „pieczy” nie jest nieograniczona. Konieczne jest bowiem, aby prawodawca, określając model funkcjonowania samorządu zawodowego, zachował istotę tego pojęcia oraz wypełnił przesłankę sprawowania tejże pieczy „w interesie publicznym i dla jego ochrony”²⁵. Termin „piecza nad należyтым wykonywaniem (...) zawodu” należy tym przy tym rozumieć szeroko²⁶. Obejmuje ono nie tylko udzielanie wsparcia (pomocy) członkom samorządu w wykonywaniu ich obowiązków, ale także egzekwowanie odpowiedzialności z tytułu nienależytego wykonywania zawodu²⁷.

Wśród zadań samorządów zawodowych, które składają się na pojęcie, czy też na funkcję „pieczy” nad należyтым wykonywaniem zawodów zaufania publicznego, w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wprost wymienia się sprawowanie orzecznictwa dyscyplinarnego w sprawach odpowiedzialności osób wykonujących zawody zaufania publicznego za postępowanie sprzeczne z prawem, zasadami etyki lub godności²⁸. Konstatacja wydaje się tym bardziej uzasadniona, jeżeli uwzględni się, że wykonywanie zawodu zaufania publicznego normowane jest na wielu płaszczyznach. Zasady wykonywania zawodu i poszczególnych czynności się na to składających mogą być normowane przez przepisy prawa powszechnie obowiązującego oraz regulacje wewnętrzne, ustanowione przez samorząd zawodowy akty zawierające normy deontologiczne. To właśnie z tego powodu, w zakresie odnoszącym się do przestrzegania norm zawodowych ustanowionych przez samorząd zawodowy, podstawową formą odpowiedzialności jest odpowiedzialność dyscyplinarna, którą – zgodnie z art. 17 ust. 1 Konstytucji – powinien sprawować właściwy samorząd.

Powyższe oznacza, że do egzekwowania odpowiedzialności dyscyplinarnej w sprawach dotyczących norm wykonywania zawodu właściwe powinny być w pierwszej kolejności organy samorządu zawodowego. Co do zasady za sprzeczne z art. 17 ust. 1 Konstytucji RP uważa się zatem pozbawienie samorządu zawodowego realizowania funkcji postępowania dyscyplinarnego. Jakkolwiek nie można wykluczyć całkowitego pozbawienia samorządu zawodowego możliwości egzekwowania odpowiedzialności w niektórych sprawach dyscyplinarnych, to jednak każdorazowo musiałoby to jednak znajdować odpowiednie uzasadnienie konstytucyjne, a w szczególności realizować inne wartości konstytucyjne, którym należy w danym przypadku dać pierwszeństwo, chociażby związane z przestrzeganiem przez Rzeczpospolitą Polską wiążącego ją prawa międzynarodowego czy prawa organizacji, której jest członkiem.

Przypisanie PANA uprawnień do prowadzenia postępowania wyjaśniającego i dochodzeń dyscyplinarnych, a także roli oskarżyciela przed sądem okręgowym

²⁵ Zob. powołany wyżej wyrok TK z dnia 14 grudnia 2010 r., K 20/08, pkt III.5.1.

²⁶ H. Izdebski, *Sprawowanie pieczy nad należyтым wykonywaniem zawodu przez samorzady zawodowe*, w: *Zawody zaufania publicznego a interes publiczny – korporacyjna reglamentacja versus wolność wykonywania zawodu. Materiały z konferencji zorganizowanej przez Komisję Polityki Społecznej i Zdrowia Senatu RP przy współudziale Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej pod patronatem Marszałka Senatu RP Longina Pastusiaka 8 kwietnia 2002 r.*, Warszawa 2002, s. 35.

²⁷ Wyrok TK z dnia 14 grudnia 2010 r., K 20/08, OTK-A 2010 nr 10, poz. 129, pkt III.5.1).

²⁸ Por. wyroki TK: z dnia 6 marca 2012 r., K 15/08, OTK-A 2012 nr 3, poz. 24; z dnia 30 listopada 2011 r., K 1/10, OTK-A 2011 nr 9, poz. 99; z dnia 14 grudnia 2010 r., K 20/08 (poważony wyżej), i z dnia 19 kwietnia 2006 r., K 6/06, OTK-A 2006 nr 4, poz. 45.

w sprawach przewinień dyscyplinarnych popełnionych przy wykonywaniu usług atestacyjnych lub usług pokrewnych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu, podobnie zresztą jak zastrzeżenie w tych sprawach właściwości sądu powszechnego w pierwszej instancji, wydaje się nie spełniać powyższych kryteriów, przynajmniej w zakresie, w jakim usługi te świadczone są na rzecz jednostek innych niż jednostki zaufania publicznego. Nie determinują tego: ani prawo Unii Europejskiej, ani inne wartości konstytucyjne, którym należałoby dać pierwszeństwo przed sprawowaniem przez samorząd zawodowy pieczy nad należytym wykonywaniem zawodu zaufania publicznego.

ODPOWIEDZIALNOŚĆ DYSCYPLINARNA BIEGŁYCH REWIDENTÓW W UJĘCIU SYSTEMOWYM

Jak już wspomniano, sama odpowiedzialność dyscyplinarna biegłych rewidentów jako przedstawicieli zawodu zaufania publicznego co do zasady nie stanowi wyjątku na tle tego rodzaju odpowiedzialności innych grup zawodowych. Zdecydowanie inaczej przedstawiają się jednak kwestie szczegółowe, w tym zwłaszcza tytułowa rola PANA w postępowaniu dyscyplinarnym w przedmiocie przewinień dyscyplinarnych popełnionych przez biegłego rewidenta przy wykonywaniu usług atestacyjnych lub usług pokrewnych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu oraz kwestia przekazania tego rodzaju spraw do kognicji sądu okręgowego.

W tym pierwszym aspekcie rozwiązanie polegające na powierzeniu wyspecjalizowanemu organowi państwowemu uprawnień do prowadzenia w całości postępowań w przedmiocie pociągania do odpowiedzialności zawodowej w zdecydowanej większości spraw dyscyplinarnych jest rozwiązaniem specyficznym i raczej niespotykanym w innych postępowaniach tego rodzaju. Najczęściej przewiduje się co najwyżej punktowe uprawnienia organów państwowych, w tym głównie właściwego ministra do dokonywania określonych czynności w trakcie postępowania (np. żądanie jego wszczęcia, wyznaczenie rzecznika, wglądu do akt i żądania informacji), którego gospodarzem i dysponentem jest organ samorządu zawodowego²⁹.

Jeszcze większe odrębności wykazuje przekazanie sądowi – i to na poziomie sądu okręgowego – uprawnień do orzekania w pierwszej instancji w sprawach dyscyplinarnych. Trudno znaleźć uzasadnienie dla takiego rozwiązania. Z pewnością nie powinien go stanowić ciężar gatunkowy rozpoznawanych deliktów. Nie wydają się one bardziej naganne czy skomplikowane niż np. uchybienia zarodowe lekarzy, prokuratorów czy adwokatów. Należy przy tym zauważyć, że jednym z podstawowych deliktów dyscyplinarnych jest naruszenie zasad etyki zawodowej lub krajowych standardów wykonywania zawodu, które tylko w części mają status norm prawa powszechnie obowiązującego (art. 139 ust. 1 pkt 1 u.b.r.). Te pierwsze

²⁹ Zob. np. art. 69 ust. 4 Ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz.U. z 2021 r., poz. 2117 ze zm.), art. 57 a i art. 58 Ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. Prawo o notariacie (Dz.U. z 2022 r., poz. 1799 ze zm.), art. 74 ust. 1, art. 75 i ust. 3 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji (Dz.U. z 2018 r., poz. 1309 ze zm.).

nie mają charakteru norm prawych, lecz są normami deontologicznymi. Te drugie stanowią w znacznej mierze normy wewnątrzsamorządowe, przyjmowane przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, zatwierdzone przez PANA (art. 2 pkt 23 w zw. pkt 24 lit. b u.b.r.). Tym bardziej ustaleniem treści tych norm powinien zajmować się organ samorządowy, a nie sąd powszechny. Bez znaczenia pozostają tu względy prewencji czy to generalnej, czy szczególnej. Wydaje się, że podobnie jak w teorii kryminalizacji, przekazywanie spraw dyscyplinarnych do kognicji sądów karnych powinno następować *ultima ratio*, jeśli z jakiś konkretnych względów odpowiedzialność przed organami korporacyjnymi uznana zostanie za niewystarczającą.

Gdyby jednak nawet z jakiś względów przyjąć, że w sprawach w przedmiocie odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów w pierwszej instancji powinien jednak orzekać sąd, to trudno znaleźć przekonujące argumenty, aby był to sąd okręgowy. Jego właściwość rzeczowa zarezerwowana została do zbrodni i najcięższych występków. Przyjęte rozwiązanie oznacza natomiast, że w sprawach o najbardziej nawet błahе delikty dyscyplinarne biegłych rewidentów, o jakich mowa w art. 172 u.b.r., będzie orzekał taki sam organ władzy sądowniczej, jak ten, który rozstrzyga sprawę o zbrodnię ludobójstwa, zabójstwa czy prowadzenia wojny napastniczej.

Zaangażowanie sądu w postępowanie dyscyplinarne nie jest, oczywiście, czymś niespotykanym i niepożądanym w systemie prawa. Ma to jednak zawsze uzasadnienie w tych sytuacjach, gdy dochodzi do ingerencji w sferę szczególnie chronionych praw i wolności człowieka. Jest to zauważalne np. w przypadku nakładania kar porządkowych, zatrzymania i doprowadzenia świadka w ramach prowadzonego postępowania dyscyplinarnego, bądź dokonania określonej czynności przez sąd³⁰. Ustawodawca wychodzi ze słusznego założenia, że stopień ingerencji, zwłaszcza w prawo do wolności osobistej, wymaga udziału niezależnego sądu i niezawisłego sędziego. Przemawiają za tym względy gwarancyjne. Powszechnym rozwiązaniem jest także powierzenie sądom kontroli nad rozstrzygnięciami organów orzekających w postępowaniu dyscyplinarnym³¹, a także sprawowanie nadzoru judykacyjnego w niektórych sprawach dyscyplinarnych przez Sąd Najwyższy³². Sytuacja, gdy całość postępowania dyscyplinarnego, począwszy od wszczęcia postępowania wyjaśniającego, poprzez skierowanie wniosku o ukaranie, na prawomocnym orzeczeniu w przedmiocie odpowiedzialności dyscyplinarnej skończywszy, prowadzona jest wyłącznie przed wyspecjalizowanymi organami państwowymi, z wyłączeniem

³⁰ Zob. np. art. 60 Ustawy z dnia 2 grudnia 2009 r. o izbach lekarskich (Dz.U. z 2021 r., poz. 1342 ze zm.), art. 53 Ustawy z dnia 19 kwietnia 1991 r. o izbach aptekarskich (Dz.U. z 2021 r., poz. 1850 ze zm.), art. 54 Ustawy z dnia 21 grudnia 1990 r. o zawodzie lekarza weterynarii i izbach lekarsko-weterynaryjnych (Dz.U. z 2023 r., poz. 154 ze zm.), art. 78 ust. 3 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji (Dz.U. z 2018 r., poz. 1309 ze zm.).

³¹ Zob. np. art. 75 Ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz.U. z 2021 r., poz. 2117 ze zm.), art. 124j Ustawy z dnia 24 sierpnia 1991 r. o Państwowej Straży Pożarnej (Dz.U. z 2024 r., poz. 127 ze zm.), art. 63 ust. 2 Ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. o kuratorach sądowych (Dz.U. z 2023 r., poz. 1095 ze zm.), art. 75ma Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o komornikach sądowych i egzekucji (Dz.U. z 2018 r., poz. 1309 ze zm.).

³² Zob. art. 27a Ustawy z dnia 8 grudnia 2017 r. o Sądzie Najwyższym (Dz.U. z 2023 r., poz. 1093 ze zm.).

przedstawicieli danej korporacji, nie jest z pewnością rozwiązaniem typowym i koliduje z konstytucyjną odrębnością samorządów zawodowych (art. 17 Konstytucji). Niewiele różni to – w omawianym aspekcie – odpowiedzialność dyscyplinarną biegłych rewidentów od odpowiedzialności karnej, gdzie zasadniczo funkcje ścigania, oskarżania i orzekania realizują organy państwowe.

Biorąc pod uwagę powyższe, należy stwierdzić, że hybrydowa konstrukcja pociągania do odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów, przewidująca w zasadzie dwa odrębne reżimy procesowe (art. 139 i n. b.r. oraz 172 i n. b.r.) i pozbawiająca organy samorządu zawodowego możliwości prowadzenia niektórych postępowań dyscyplinarnych, zdecydowanie odbiega od powszechnie stosowanych rozwiązań normatywnych. Do standardu należy w tym zakresie jedynie ograniczanie w uzasadnionych wypadkach autonomii organów korporacyjnych bądź poddanie ich rozstrzygnięć kontroli sądowej. Nie tylko wpisuje się to w ideę samorządności zawodowej, ale jednocześnie pozwala na zachowanie odpowiedniego stopnia specjalizacji organów postępowania wyjaśniającego i zapewnienie niezbędnego w tym przypadku dystansu od organów państwa. Te zaś nie są przecież pozbawione możliwości reakcji na zjawiska patologiczne występujące w obrębie funkcjonowania danej grupy zawodowej, ale na innej płaszczyźnie – głównie administracyjnej lub karnej.

De lege lata rozwiązania dotyczące odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów nie tylko nie znajdują precedensu systemowego, ale trudno je także uzasadnić na poziomie aksjologicznym, poprzez odwoływanie się do jakiejś specyfiki deontologicznej, wartości nadrzędnych wyróżniających tego rodzaju grupę zawodową i jej działalność na tle innych zawodów zaufania publicznego.

Pominać należy w tym miejscu odrębny problem systemowy, związany z potrzebą ujednoczenia odpowiedzialności zawodowej. Ustawodawca nie jest bowiem w pełni konsekwentny w sposobie uregulowania postępowań dyscyplinarnych. Wykazują one zasadnicze różnice chociażby w kwestii zakresu odesłania do Kodeksu postępowania karnego³³. W niektórych przypadkach jest on pełny, w innych ograniczony jedynie do wybranych działów lub przepisów. Dochodzi w ten sposób do swego rodzaju niespójności systemowej i zasadniczego zróżnicowania zakresu gwarancji procesowych w sprawach tego samego rodzaju. Nie bez racji w związku z tym wysuwa się postulat ujednoczenia trybu pociągania do odpowiedzialności dyscyplinarnej. Jednym z pomysłów jest np. wprowadzenie Kodeksu postępowania dyscyplinarnego lub odrębnego trybu szczególnego w Kodeksie postępowania karnego³⁴.

³³ Zob. J. Kosonoga, w: *Komentarz do kodeksu postępowania karnego*, t. I, red. R. Stefański, S. Zabłocki, Warszawa 2017, s. 44–45.

³⁴ P. Czarnecki, *Koncepcja kodeksu odpowiedzialności dyscyplinarnej zawodów prawniczych – założenia modelowe*, w: *Wzłotwe problemy procesu karnego. Materiały konferencyjne*, red. P. Hofmański, Warszawa 2010, s. 390–394.

POSTULATY DE LEGE FERENDA

Powyższe rozważania prowadzą do kilku zasadniczych wniosków. Po pierwsze, osiągnięcie celów określonych przez przepisy dyrektywy nr 2006/43/WE nie wymaga pozbawienia organów samorządu zawodowego biegłych rewidentów kompetencji w zakresie egzekwowania odpowiedzialności dyscyplinarnej w zakresie czynów popełnionych przy wykonywaniu usług atestacyjnych lub usług pokrewnych. Wręcz przeciwnie, konieczne jest takie ukształtowanie systemu nadzoru nad przedstawicielami tego zawodu i firmami audytorskimi, aby organ nadzoru posiadał „ostateczną odpowiedzialność” w kwestii systemów administracyjnych postępowań dyscyplinarnych. Ustawodawca krajowy ma w tym zakresie dość szeroki margines swobody, niemniej powinien uwzględniać uwarunkowania krajowe. W odniesieniu do nadzoru przewidzianego w rozporządzeniu nr 537/2014, wspomniane wyłączenie organów samorządu mogłoby być uzasadnione co najwyżej w odniesieniu do przewinień popełnionych przy wykonywaniu badań ustawowych sprawozdań jednostek zaufania publicznego, co jednak nie wydaje się twierdzeniem bezdyskusyjnym. Po drugie, w polskich warunkach ustrojowych, przy ocenie implementacji ww. aktów prawnych do polskiego porządku prawnego, należy wziąć pod uwagę fakt, że na gruncie Konstytucji RP do egzekwowania odpowiedzialności dyscyplinarnej w sprawach dotyczących norm wykonywania zawodu właściwe powinny być w pierwszej kolejności organy samorządu zawodowego. Co do zasady za sprzeczne z art. 17 ust. 1 Konstytucji RP uważa się zatem pozbawienie samorządu zawodowego możliwości prowadzenia postępowania dyscyplinarnego. Choć nie można wykluczyć całkowitego pozbawienia samorządu zawodowego możliwości egzekwowania odpowiedzialności w niektórych sprawach dyscyplinarnych, to jednak każdorazowo musi to znajdować odpowiednie uzasadnienie konstytucyjne, a w szczególności realizować inne wartości, którym należy w danym przypadku dać pierwszeństwo, chociażby związane z przestrzeganiem przez Rzeczpospolitą Polską wiążącego ją prawa międzynarodowego, czy prawa organizacji, której jest członkiem. Po trzecie, przypisanie PANA kompetencji do prowadzenia postępowań wyjaśniających i dochodzeń dyscyplinarnych, a także roli oskarżyciela przed sądem okręgowym w sprawach przewinień dyscyplinarnych popełnionych przy wykonywaniu usług atestacyjnych lub usług pokrewnych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu, podobnie zresztą jak zastrzeżenie w tych sprawach właściwości sądu powszechnego w pierwszej instancji, wydaje się nie spełniać powyższych kryteriów, przynajmniej w zakresie, w jakim usługi te świadczone są na rzecz jednostek innych niż jednostki zaufania publicznego. Jak już wspomniano, nie determinuje tego ani prawo Unii Europejskiej, ani inne wartości konstytucyjne, którym należałoby dać pierwszeństwo przed sprawowaniem przez samorząd zawodowy pieczy nad należytych wykonywaniem zawodu zaufania publicznego. Po czwarte, *de lege lata* zarówno rola PANA, jak i kognicja sądu powszechnego w pierwszej instancji w postępowaniu dyscyplinarnym biegłych rewidentów nie tylko nie znajdują precedensu systemowego, ale trudno je także uzasadnić na poziomie aksjologicznym, poprzez odwoływanie się do jakiejś specyfiki deontologicznej,

wartości nadrzędnych wyróżniających tego rodzaju grupę zawodową i jej działalność na tle innych zawodów zaufania publicznego.

Mając powyższe na uwadze, należy postulować, aby postępowanie wyjaśniające i dochodzenie dyscyplinarne we wszystkich sprawach dyscyplinarnych biegłych, a przynajmniej tych nie dotyczących usług świadczonych na rzecz jednostek zaufania publicznego, prowadził Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny, zaś w pierwszej instancji rozpoznawał Krajowy Sąd Dyscyplinarny. Rola PANA powinna natomiast ograniczać się do wykonywania uprawnień, które posiada ona aktualnie w postępowaniu prowadzonych przez organy samorządu zawodowego, co odnosi się do: 1) możliwości przystąpienia do postępowania dyscyplinarnego w charakterze strony na każdym etapie postępowania, 2) możliwości uzyskania wglądu do akt na każdym etapie postępowania dyscyplinarnego, 3) żądania sporządzenia i doręczenia kopii akt postępowania i żądania informacji o wynikach tego postępowania, a także żądania doręczenia prawomocnych orzeczeń lub postanowień wraz z aktami sprawy, 4) wniesienia zażalenia na postanowienie kończące dochodzenie dyscyplinarne, wydane przez Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego, także w przypadku, gdy nie przystąpiła do postępowania w charakterze strony, 5) możliwości wniesienia odwołania od orzeczenia lub postanowienia kończącego postępowanie dyscyplinarne wydane przez Krajowy Sąd Dyscyplinarny także wtedy, jeżeli nie przystąpiła do postępowania w charakterze strony. Uprawnienia te należy uznać za w pełni wystarczające dla osiągnięcia wymaganego przez dyrektywę nr 2006/43/WE stanu, w którym organ nadzoru jest ostatecznie odpowiedzialny za system dyscyplinarny.

BIBLIOGRAFIA

- Czarnecki P., *Koncepcja kodeksu odpowiedzialności dyscyplinarnej zawodów prawniczych – założenia modelowe*, w: *Węzłowe problemy procesu karnego. Materiały konferencyjne*, red. P. Hofmański, Warszawa 2010.
- Czarnecki P., *Postępowanie dyscyplinarne wobec osób wykonujących prawnicze zawody zaufania publicznego*, Warszawa 2013.
- Gietkowski R., *Odpowiedzialność dyscyplinarna w prawie polskim*, Gdańsk 2013.
- Izdebski H., *Sprawowanie pieczy nad należyтым wykonywaniem zawodu przez samorzady zawodowe*, w: *Zawody zaufania publicznego a interes publiczny – korporacyjna reglamentacja versus wolność wykonywania zawodu. Materiały z konferencji zorganizowanej przez Komisję Polityki Społecznej i Zdrowia Senatu RP przy współudziale Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej pod patronatem Marszałka Senatu RP Longina Pastusinka 8 kwietnia 2002 r.*, Warszawa 2002.
- Jastrzębski J., *Odpowiedzialność cywilna biegłego rewidenta. Glosa do wyroku SN z dnia 1 grudnia 2006 r., I CSK 315/06, „Glosa” 2007, nr 2.*
- Kosonoga J., w: *Komentarz do kodeksu postępowania karnego, t. I*, red. R. Stefański, S. Zabłocki, Warszawa 2017.
- Kubiak J.R., Kubiak J., *Odpowiedzialność dyscyplinarna sędziów*, PS 1994, nr 4, s. 3.
- Kunkiel-Kryńska A., *Granice swobody implementacyjnej*, EPS 2008, nr 10.
- Kurcz B., *Dyrektywy Wspólnoty Europejskiej i ich implementacja do prawa krajowego*, Kraków 2004.
- Kustra A., *Wokół problemu multicentryczności systemu prawa*, PiP 2006, nr 6.
- Lang W., *Wokół „multicentryczności systemu prawa”*, PiP 2005, nr 7.

- Łętowska E., „Multicentryczność” systemu prawa i wykładnia jej przyjazna, w: L. Ogieńko, W. Popiołek, M. Szpunar (red.), *Rozprawy prawnicze. Księga pamiątkowa Profesora Maksymiliana Pazdana*, Kraków 2005.
- Łętowska E., *Multicentryczność współczesnego systemu prawa i jej konsekwencje*, PiP 2005, nr 4.
- Łętowski J., *O problemach odpowiedzialności służbowej i dyscyplinarnej w administracji*, PiP 1971, nr 8–9.
- Rejman G., *Pojęcie odpowiedzialności*, w: *Refleksje o prawie, państwie i społeczeństwie*, red. A. Turska, Warszawa 2005.
- Simon D., *La Directive Européenne*, Paris 1997.
- Szwarc M., *Warunki poprawnej implementacji dyrektyw w porządkach prawnych państw członkowskich w świetle prawa wspólnotowego*, PPE 2001, nr 9.
- Szydło M., *komentarz do art. 17*, w: *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.
- Świerc Z., Baran W., *Certyfikacja zawodowa a specjalności biegłych sądowych*, w: *Dowód z opinii biegłego z zakresu ekonomii w sprawach cywilnych i gospodarczych*, red. A. Łazarska, Z. Miczek, Warszawa 2024.
- Wincenciak M., *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Warszawa 2008.
- Zieliński M.J., *Komentarz do art. 139*, w: *Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Komentarz*, red. K. Ślęzak, M. Ślęzak, Warszawa 2018.

Cytuj jako:

Kosonoga J., Zieliński M.J., *Rola Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego i sądu powszechnego w postępowaniu dyscyplinarnym biegłych rewidentów. Uwagi de lege lata i de lege ferenda*, „Ius Novum” 2024, nr 2 (18), s. 86–101. DOI: 10.26399/iusnovum.v18.2.2024.15/j.kosonoga/m.j.zielinski