

# ODPIS

Sygn. akt VI SA/Wa 8217/22



## WYROK

### W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 21 czerwca 2023 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie  
w składzie następującym:


<b>Przewodnicząca</b>	<b>Sędzia WSA Dorota Pawłowska</b>
<b>Sędziowie</b>	<b>Sędzia WSA Cezary Kosterna</b> <b>Asesor WSA Anna Fyda-Kawula (spr.)</b>
<b>Protokolant</b>	<b>ref. staż. Aleksandra Koseła</b>

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 21 czerwca 2023 r.  
sprawy ze skargi Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
na uchwałę Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego  
z dnia 21 czerwca 2022 r. nr 15/II/2022  
w przedmiocie zastrzeżeń do uchwały w sprawie ustanowienia krajowych standardów  
kontroli jakości oraz ustanowienia Krajowego Standardu Badania 220

**oddala skargę**



Na oryginale właściwe podpisy  
Za zgodność z oryginałem

Anna Chudek  
  
referent-stażysta

## UZASADNIENIE

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów (Skarżąca), pismem z 13 września 2022 r., wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie na zastrzeżenia Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego wskazane w pkt. 1, 2 i 5 załącznika do uchwały nr 15/II/2022 Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego z 21 czerwca 2022 r. w sprawie przedstawienia zastrzeżeń do uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 2182/36a/2022 z 30 kwietnia 2022 r. w sprawie ustanowienia krajowych standardów kontroli jakości oraz ustanowienia Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego).

Rada Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego w zaskarżonej uchwale z 21 czerwca 2022 r. przedstawiła do uchwały z 30 kwietnia 2022 r. następujące zastrzeżenia:

1) dotyczące niezgodności zakresu podmiotowego Krajowego Standardu Kontroli Jakości 1 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością (PL) 1 - „Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych” (dalej: KSKJ 1) z zakresem podmiotowym wynikającym z przepisów prawa powszechnie obowiązującego.

Zdaniem Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego paragraf 1 załącznika nr 1 wskazuje, że KSKJ 1 dotyczy obowiązków firmy w zakresie zaprojektowania, wdrożenia i działania systemu kontroli jakości tylko w zakresie badań lub przeglądów sprawozdań finansowych lub zleceń innych usług atestacyjnych lub pokrewnych. Natomiast art. 50 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (tekst jedn. Dz. U. z 2022 r., poz. 1302, zwanej dalej: ustawą z dnia 11 maja 2017 r.) wymaga, aby każda firma audytorska opracowała i wdrożyła system wewnętrznej kontroli jakości zgodnie z krajowymi standardami kontroli jakości, niezależnie od rodzaju świadczonych przez nią usług. Ustawa nie przewiduje zatem możliwości wyłączenia jakiegokolwiek firmy audytorskiej z obowiązku stosowania krajowych standardów kontroli jakości. Postanowienia KSKJ 1 nie są zgodne z szerszym zakresem uregulowanym w ustawie. Zasadne jest zatem doprecyzowanie postanowienia w taki sposób, aby obowiązek stosowania KSKJ

## Sygn. akt VI SA/Wa 8217/22

1 obejmował wszystkie firmy audytorskie, a więc także te niewykonyjące usług atestacyjnych lub pokrewnych. W przeciwnym wypadku niektóre firmy audytorskie nie będą mogły zaprojektować, wdrożyć i zapewnić działania systemu kontroli jakości zarówno zgodnie z przepisami ustawy, jak i postanowieniami krajowych standardów kontroli jakości.

2) dotyczące niezastrzeżenia, że audytorzy wewnętrzni nie mogą być wykorzystani do zapewniania bezpośredniej pomocy i przeprowadzania procedur badania.

Organ nadzoru podkreślił, że w paragrafie 16 lit. f załącznika nr 1 i w załączniku nr 4 w ramach definicji „zespołu wykonującego zlecenie”, nie zastrzeżono, że audytorzy wewnętrzni nie mogą zapewniać bezpośredniej pomocy w rozumieniu paragrafu 14(b) KSB 610 (Z) podczas wykonywania zlecenia badania. Pomoc taka jest niezgodna m.in. z art. 69 ust. 4-9 oraz art. 71-73 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. (implementacja art. 22 Dyrektywy 2006/43/WE), gdyż audytorzy wewnętrzni, jako pracownicy badanej jednostki lub osoby świadczące na jej rzecz usługi, nie spełniają wymogów niezależności i bezstronności. Wskazane byłoby wprowadzenie ww. zastrzeżenia.

5) dotyczące niewprowadzenia obowiązku rotacji kontrolera jakości zlecenia w odniesieniu do usług podlegających takiej kontroli oraz zastrzeżonych dla biegłych rewidentów i firm audytorskich.

Zdaniem Organu nadzoru, w załączniku nr 2 nie sformułowano postanowień precyzujących obowiązek rotacji kontrolera jakości zlecenia w odniesieniu do usług podlegających takiej kontroli oraz zastrzeżonych dla biegłych rewidentów i firm audytorskich. Może to oznaczać, że ta sama osoba w nieokreślonym horyzoncie czasowym może kontrolować jakość zlecenia. Wykonywanie długoterminowo tych samych usług przez tę samą osobę stanowi nadmierne zagrożenie dla jej bezstronności i niezależności, a przez to wpływa negatywnie na jakość kontroli usług firmy audytorskiej. Niezbędne jest zatem wprowadzenie obowiązku zmiany ww. kontrolera, która powinna następować po maksymalnie 4 latach pełnienia takiej funkcji na zleceniu, a ewentualna powtórna nominacja dla tej samej osoby mogłaby następować po co najmniej 2 latach przerwy. Przy zachowaniu niezmienionego zakresu usług podlegających kontroli jakości zlecenia, doprecyzowaniu podlegałyby warunki przeprowadzania takiej kontroli.

## Sygn. akt VI SA/Wa 8217/22

W konkluzji Organ nadzoru stwierdził, że nieuwzględnienie powyżej przedstawionych zastrzeżeń w załącznikach stanowiących integralną część uchwały spowodowałoby niewystarczające lub nieprawidłowe uregulowanie istotnych systemowo zagadnień, czego skutkiem może być zagrożenie dla bezpieczeństwa obrotu gospodarczego. Wprowadzenie zmian, zgodnie z przedstawionymi zastrzeżeniami, zapewni większą precyzję i spójność z innymi regulacjami korporacyjnymi biegłych rewidentów oraz przepisami prawa. Umożliwi także przeprowadzanie procesu „polonizacji”, rozumianego jako pełniejsze dostosowanie treści standardów wydawanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (ang. International Auditing and Assurance Standards Board) do przepisów prawa krajowego i unijnego oraz praktyki wynikającej z doświadczeń i wniosków płynących z kontroli stosowania wcześniej wdrożonych standardów (które nie podlegały polonizacji).

Powołanym zaskarżonym zastrzeżeniom Skarżąca zarzuciła naruszenie prawa materialnego, tj.:

1) błędną wykładnię art. 50 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. polegającą na przyjęciu, że przepis ten wymaga, aby każda firma audytorska opracowała i wdrożyła system wewnętrznej kontroli jakości zgodnie z krajowymi standardami kontroli jakości, niezależnie od rodzaju świadczonych przez nią usług, a także że ustawa ta nie przewiduje możliwości wyłączenia jakiegokolwiek firmy audytorskiej z obowiązku stosowania krajowych standardów kontroli jakości i tym samym postanowienie § 1 KSKJ 1 o treści *„Niniejszy Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (PL) (MSZJ (PL)) dotyczy obowiązków firmy w zakresie zaprojektowania, wdrożenia i działania systemu zarządzania jakością badań lub przeglądów sprawozdań finansowych lub zleceń innych usług atestacyjnych lub pokrewnych”* nie jest zgodne z szerszym zakresem uregulowanym w tej ustawie, podczas gdy prawidłowa wykładnia art. 50 ust. 1 w połączeniu z art. 47 ust. 1-3, art. 46 ust. 1-4 i art. 2 pkt. 4, 5, 6 i 7 tej ustawy winna prowadzić do wniosku, że:

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

## Sygn. akt VI SA/Wa 8217/22

rewizji finansowej, niezastrzeżone do wykonywania przez biegłych rewidentów, a także usługi pokrewne,

- firma audytorska opracowuje i wdraża system wewnętrznej kontroli jakości zgodnie z krajowymi standardami kontroli jakości,

- a zatem system kontroli jakości powinien obejmować usługi atestacyjne zastrzeżone dla biegłego rewidenta (czynności rewizji finansowej), pozostałe usługi atestacyjne oraz usługi pokrewne;

2) błędną wykładnię art. 69 ust. 4-9 oraz art. 71-73 w zw. z art. 2 pkt 16 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. w zw. z § 14(b) załącznika nr 1.27 do uchwały nr 3430/52a/2019 KRBR z dnia 21 marca 2019 r. - Krajowy Standard Badania 610 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 610 (zmienionego 2013) „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych” (dalej jako: „Standardy wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych”) polegającą na przyjęciu, że audytorzy wewnętrzni nie mogą zapewniać bezpośredniej pomocy, tj. nie mogą być wykorzystywani do przeprowadzenia procedur badania pod kierownictwem i nadzorem biegłego rewidenta oraz podlegających jego przeglądowi, a pomoc taka jest niezgodna z art. 69 ust. 4-9 i art. 71-73 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. i tym samym w definicji „zespołu wykonującego zlecenie” określonej w § 16 lit. f KSKJ 1, jak i w załączniku nr 4 stanowiącym *Słowniczek pojęć*, KRBR winna zastrzec, że audytorzy wewnętrzni nie mogą zapewniać bezpośredniej pomocy, gdyż jako pracownicy badanej jednostki lub osoby świadczące na jej rzecz usługi nie spełniają wymogów niezależności i bezstronności, podczas gdy prawidłowa wykładnia art. 69 ust. 4-9 oraz art. 71-73 w zw. z art. 2 pkt 16 ustawy z dnia 11 maja 2017 r., jak również postanowień Standardów wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych winna prowadzić do wniosku, że:

- ustawowa definicja zespołu wykonującego badanie zawiera wszystkie osoby zaangażowane w przeprowadzanie badania, w szczególności biegłych rewidentów, osoby przeprowadzające kontrolę jakości wykonania zlecenia, kadre kierowniczą wyższego szczebla oraz osoby odbywające aplikację, uczestniczących w przeprowadzanym badaniu, a także zatrudnianych przez firmę audytorską ekspertów oraz inne osoby wykonujące, w ramach danego badania, czynności na zlecenie lub pod kontrolą biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej, tym samym osoba audytora wewnętrznego wchodzi w zakres powyżej definicji,



## Sygn. akt VI SA/Wa 8217/22

bowiem jest to osoba wykonująca, w ramach danego badania, czynności na zlecenie lub pod kontrolą biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej,

- przepisy art. 69 ust. 4-9 oraz art. 71-73 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. nie wprowadzają ogólnego bezwzględnego zakazu korzystania z pomocy wewnętrznych audytorów, a dotyczą jedynie obowiązku zachowania zawodowego sceptycyzmu, niezależności, obowiązku nieprzeprowadzania badania w określonych sytuacjach, zakazów związanych z prowadzeniem badania oraz wyłączeń od tych zakazów, jak również zakazu wpływania na wynik badania badanej jednostki,

- Standardy wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych wręcz umożliwiają wykorzystanie takiej pomocy przy spełnieniu określonych w nich warunków.

3) błędną wykładnię art. 88 ust. 1 pkt 3, art. 90 ust. 1 pkt 1 i art. 30 ust. 3 w zw. z art. 25 ust. 1 i art. 30 ust. 2 pkt 3 lit. b) ustawy z dnia 11 maja 2017 r. polegającą na przyjęciu, że Rada Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego sprawując nadzór publiczny nad działalnością Polskiej Izby Biegłych Rewidentów i wypełniając kompetencję zatwierdzania uchwał KRBR podejmowanych w sprawach krajowych standardów kontroli jakości, posiada uprawnienie do narzucania KRBR wprowadzenia do Krajowego Standardu Kontroli Jakości 2 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością (PL) 2 „Kontrola jakości wykonania zlecenia” (dalej jako: „KSKJ 2”) postanowień precyzujących obowiązek rotacji kontrolera jakości zlecenia w odniesieniu do usług podlegających takiej kontroli oraz zastrzeżonych dla biegłych rewidentów i wszystkich firm audytorskich, niezależnie od rodzaju świadczonych usług oraz długości trwania okresów, po których powinna nastąpić zmiana i ewentualna powtórna nominacja, podczas gdy:

- żaden przepis ustawy z dnia 11 maja 2017 r. nie wprowadza konkretnych kryteriów dotyczących okresu pełnienia funkcji i rotacji kontrolera jakości wykonania zlecenia dla jednostek innych niż jednostki zainteresowania publicznego, a jedynie w tym zakresie odwołuje się do zasad etyki zawodowej (np. w art. 69 ust. 1, który stanowi, że biegły rewident, przeprowadzając badanie, wykonując usługę atestacyjną inną niż badanie lub usługę pokrewną działa w interesie publicznym i przestrzega zasad etyki zawodowej),

## Sygn. akt VI SA/Wa 8217/22

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

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

4) błędną wykładnię art. 88 ust. 1 pkt 3, art. 90 ust. 1 pkt 1 i art. 30 ust. 3 w zw. z art. 25 ust. 1 i art. 30 ust. 2 pkt 3 lit. b) ustawy z dnia 11 maja 2017 r. w zw. z art. 17 ust. 1 Konstytucji RP polegającą na przyjęciu, że Polska Agencja Nadzoru Audytowego sprawując nadzór publiczny nad działalnością Polskiej Izby Biegłych Rewidentów i wypełniając kompetencję zatwierdzania uchwał podejmowanych przez organy Polskiej Izby Biegłych Rewidentów, w tym w zakresie krajowych standardów kontroli jakości, posiada kompetencję uchwałodawczą, podczas gdy:

- ustawa z dnia 11 maja 2017 r. przyznaje kompetencję podejmowania uchwał w sprawach krajowych standardów kontroli jakości jedynie KRBR, jako organowi samorządu zawodowego biegłych rewidentów, co z kolei stanowi wyraz wykonywania zadań publicznych mieszczących się w konstytucyjnym pojęciu „pieczy nad należyтым wykonywaniem zawodu”,

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

- tym samym zaskarżone zastrzeżenia Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego nie znajdują podstaw prawnych w ustawie z dnia 11 maja 2017 r., a dodatkowo są z nią sprzeczne i nie zasługują na uwzględnienie;

5) w następstwie powyższych naruszeń prawa materialnego - błędne zastosowanie art. 102 ust. 3 pkt 2 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. poprzez odmowę zatwierdzenia uchwały KRBR nr 2290/39a/2022 z dnia 25 lipca 2022 r. w sprawie ustanowienia krajowych standardów kontroli jakości oraz ustanowienia

## **Sygn. akt VI SA/Wa 8217/22**

Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego), w sytuacji gdy ww. uchwała KRBR pozostaje w zgodzie tak z przepisami ustawy z dnia 11 maja 2017 r., jak również Kodeksem etyki i Standardami wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych.

W związku z powyższym Skarżąca wniosła o uchylenie lub stwierdzenie bezskuteczności zaskarżonych zastrzeżeń Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego wskazanych w pkt. 1, 2 i 5 załącznika do uchwały nr 15/II/2022 Rady z dnia 21 czerwca 2022 r.

W uzasadnieniu skargi Skarżąca przedstawiła argumenty na poparcie podniesionych zarzutów.

W odpowiedzi na skargę organ wniósł o jej oddalenie, podtrzymując stanowisko wyrażone w zaskarżonej uchwale.

### **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zważył, co następuje:**

Skarga jest niezasadna i nie zasługuje na uwzględnienie.

Sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej pod względem zgodności z prawem. W zakresie dokonywanej kontroli Sąd bada, czy organ administracji rozstrzygając w sprawie nie naruszył prawa w stopniu mogącym mieć wpływ na wynik sprawy. Zgodnie z treścią art. 134 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 259 ze zm., zwanej dalej: p.p.s.a.) Sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną (...). Sąd nie może natomiast orzekać w kwestiach wykraczających poza przedmiot zaskarżenia (tak Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 12 stycznia 2005 r., sygn. akt OSK 1595/04).

Kontrolując wydaną w sprawie uchwałę Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego (w zaskarżonym zakresie) zgodnie z powołanym kryterium Sąd stwierdził, że jest ona zgodna z prawem.

Zgodnie z treścią art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym Polska Agencja Nadzoru Audytowego sprawuje nadzór publiczny nad działalnością Polskiej Izby Biegłych Rewidentów. Do zadań Agencji należy, stosownie do treści



## Sygn. akt VI SA/Wa 8217/22

art. 90 ust. 1 pkt 1 tej ustawy zatwierdzanie uchwał organów Polskiej Izby Biegłych Rewidentów w przypadkach określonych w tej ustawie.

Do zadań Polskiej Izby Biegłych Rewidentów należy zgodnie z treścią art. 25 ust. 1 powołanej ustawy w szczególności: 1) reprezentowanie członków oraz ochrona ich interesów zawodowych; 2) ustanawianie krajowych standardów wykonywania zawodu i krajowych standardów kontroli jakości oraz zasad etyki zawodowej; 3) wykonywanie zadań służących należytemu wykonywaniu zawodu biegłego rewidenta i przestrzeganiu zasad etyki zawodowej przez członków Polskiej Izby Biegłych Rewidentów, w tym: a) kontrola wypełniania przez biegłych rewidentów obowiązków z zakresu obligatoryjnego doskonalenia zawodowego oraz prowadzenie postępowań dyscyplinarnych dotyczących naruszeń obowiązków z zakresu obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, b) prowadzenie postępowań dyscyplinarnych przeciwko biegłym rewidentom dotyczących przewinień innych niż: powstałych przy wykonywaniu usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu, naruszenia obowiązków, o których mowa w lit. a; 4) współdziałanie w kształtowaniu zasad rachunkowości i rewizji finansowej; 5) opracowywanie materiałów szkoleniowych dla kandydatów na biegłych rewidentów.

Organami Polskiej Izby Biegłych Rewidentów są stosownie do treści art. 26 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 2017 r.: Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów; Krajowa Rada Biegłych Rewidentów; Krajowa Komisja Rewizyjna; Krajowy Sąd Dyscyplinarny i Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny.

Przepis art. 30 ust. 2 pkt 3 lit. b) stanowi, że do kompetencji Krajowej Rady Biegłych Rewidentów należą wszystkie sprawy niezastrzeżone przepisami ustawy dla innych organów, w szczególności podejmowanie uchwał w sprawach krajowych standardów kontroli jakości.

Art. 26 ust. 1 dyrektywy 2006/43/WE nałożył na państwa członkowskie obowiązek wymagania od biegłych rewidentów i firm audytorskich prowadzenia badań ustawowych zgodnie z międzynarodowymi standardami badania, ustanawianymi przez Komisję Europejską. Komisja Europejska, pomimo uprawnienia z art. 26 ust. 3 dyrektywy 2006/43/WE, nie ustanowiła dotychczas międzynarodowych standardów badania. Ustawodawca krajowy implementował art. 26 ust. 4 dyrektywy 2006/43/WE w powołanym art. 25 ust. 1 pkt 2 i art. 2 pkt

## Sygn. akt VI SA/Wa 8217/22

22 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. Stosownie do treści ostatniego z powołanych przepisów przez krajowe standardy badania należy rozumieć: a) międzynarodowe standardy badania przyjęte do prawa Unii Europejskiej w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej oraz b) standardy badania w zakresie nieuregulowanym przez standardy, o których mowa w lit. a), przyjęte przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, zatwierdzone przez Radę Agencji w zakresie, w jakim odnoszą się one do badań sprawozdań finansowych.

Konieczność zatwierdzenia przez Radę Agencji krajowych standardów kontroli jakości przyjętych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów wynika z treści art. 30 ust. 3 ustawy z dnia 11 maja 2017 r., zgodnie z którym uchwały wymienione w ust. 2 pkt 3 lit. a-f wymagają zatwierdzenia przez Radę Agencji.

Ustawą z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2019 r., poz. 1571), w art. 90 ust. 1 ustawy dodany został pkt 15a, rozszerzający działania Agencji o te służące prawidłowemu funkcjonowaniu, rozwojowi i innowacyjności rynku biegłych rewidentów i firm audytorskich. Poprzez regulację powołanego wyżej art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy, ustanowiony został nadzór Agencji nad działalnością Polskiej Izby Biegłych Rewidentów, bez ograniczenia kryteriów (aspektów) tego nadzoru.

Należy przy tym podkreślić, że zakres przyjmowanych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów krajowych standardów kontroli jakości winien uwzględniać interes publiczny, jaki stanowi rozwój rynku biegłych rewidentów i firm audytorskich, na którym odbiorcy sprawozdań finansowych i sprawozdań z ich badań kształtują swoje przekonania i podejmują decyzje w oparciu o zapewnienia objęte sprawozdaniami z badań sprawozdań finansowych.

Samorząd zawodowy, jakim jest Polska Izba Biegłych Rewidentów, zgodnie z treścią art. 17 ust. 1 Konstytucji RP, sprawuje bowiem pieczę nad należyтым wykonywaniem zawodu zaufania publicznego w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony. Powierzone mu zadania publiczne realizuje on w sposób samodzielny, pozostając pod nadzorem państwa.

Przewidziane przepisami ustawy uprawnienia uchwałodawcze samorządu zawodowego biegłych rewidentów są niewątpliwie wyrazem jego samodzielności prawodawczej, jednak samodzielność ta może być urzeczywistniana wyłącznie w granicach ustawowego porządku prawnego rozumianego jako całość porządku

## Sygn. akt VI SA/Wa 8217/22

prawnego w Rzeczypospolitej Polskiej. Z tak rozumianą samodzielnością prawotwórczą samorządu zawodowego pozostają w sprzeczności takie działania (w tym przede wszystkim normodawcze samorządu), które przekraczają zakres upoważnień prawotwórczych nie znajdując uzasadnienia w obowiązujących przepisach prawa (przepisach ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym), a zwłaszcza zaś te, które mogą prowadzić do faktycznego derogowania przepisów ustawowych (por. pogląd wyrażony w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 października 2021 r., sygn. akt VI SA/Wa 1816/21).

Pojęcie „nadzór publiczny”, o którym stanowi art. 88 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. nie narusza konstytucyjnych gwarancji autonomii samorządu zawodowego. Nadzór publiczny powinien być rozumiany w perspektywie wszystkich działań i zadań podejmowanych wobec biegłych rewidentów, firm audytorskich i ich samorządu zawodowego.

Zmiany w zakresie organizacji i struktury organu nadzoru oraz formy jego działania, wprowadzone ustawą z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw są wyrazem istotnego wzmocnienia nadzoru publicznego nad działaniami biegłych rewidentów. Regulacja art. 25 ust. 1 pkt 2 i art. 2 pkt 22 ustawy z dnia 11 maja 2019 r. potwierdza, że ustanawianie krajowych standardów wykonywania zawodu i krajowych standardów kontroli jakości stanowi zadanie powierzone Polskiej Izbie Biegłych Rewidentów do realizacji w ramach nadzoru publicznego.

Krajowe standardy wykonywania zawodu i krajowe standardy kontroli jakości wyznaczają normy, według których biegły rewident wykonuje swoje czynności zawodowe. Są one komplementarne względem regulacji prawa powszechnie obowiązującego. Samorząd zawodowy biegłych rewidentów został wyposażony w kompetencję do uczestniczenia w konstruowaniu (a nie wyłącznie w opiniowaniu) regulacji obejmującej normatywne proceduralne wzorce wykonywania czynności zawodowych swoich członków lub firm audytorskich. Współtworzenie tych standardów jest jednakże uwarunkowane uzyskaniem akceptacji Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego, jako Organu sprawującego nadzór zarówno nad biegłymi rewidentami, ich samorządem i firmami audytorskimi, które są głównym adresatem krajowych standardów kontroli

## Sygn. akt VI SA/Wa 8217/22

jakości. Kompetencje Agencji w tym zakresie wykonuje Rada Agencji, stosownie do treści art. 94m ustawy z dnia 11 maja 2017 r.

Przywołany i omówiony powyżej ustawowy podział kompetencji dla organu samorządu zawodowego oraz organu nadzoru przekonuje o niezasadności zarzutów podniesionych w pkt 4 petitum skargi. W ocenie Sądu, z regulacji tych wynika bowiem, że Rada Agencji ma ustawowy obowiązek współuczestniczenia w procesie stanowienia omawianych standardów, gdyż to Rada Agencji je zatwierdza. Ponadto, z treści przepisu art. 102 ust. 9 ustawy wynika, że Rada Agencji posiada również kompetencje uchwałodawcze.

Szczegółową procedurę zatwierdzania uchwał organów Polskiej Izby Biegłych Rewidentów ustanowiono w art. 102 omawianej ustawy z dnia 11 maja 2017 r.

W rozpoznawanej sprawie Rada Agencji na podstawie art. 102 ust. 3 pkt 2 powołanej ustawy odmówiła zatwierdzenia uchwały, o której mowa w ust. 2 pkt 2 w terminie 30 dni od dnia jej doręczenia. Dlatego Krajowa Rada Biegłych Rewidentów wniosła skargę do tegoż Sądu na podstawie art. 102 ust. 4 pkt 2 cytowanej ustawy. Skarga była zatem dopuszczalna i została wniesiona w terminie.

Jeśli zaś chodzi o zawarty w skardze wniosek o przeprowadzenie na podstawie art. 106 § 3 p.p.s.a. dowodów uzupełniających z wymienionych dokumentów, należy stwierdzić, że dokumenty te znajdują się w aktach administracyjnych sprawy. Były zatem przedmiotem oceny Organu nadzoru oraz kontroli tej oceny, jaką sprawuje sąd administracyjny.

Sąd podziela zastrzeżenia przedstawione w zaskarżonej uchwale i argumentację przedstawioną na ich poparcie. Zauważa przy tym pewną niekonsekwencję strony Skarżącej, która kwestionując kompetencje Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego do współuczestniczenia w procesie stanowienia spornych standardów zaskarża uchwałę tego Organu z dnia 21 czerwca 2022 r. Nr 15/II/2022 wyłącznie w części dotyczącej pkt. 1, 2 i 5 załącznika do tej uchwały.

Za prawidłowe Sąd uznaje zastrzeżenie podniesione w pkt 1) załącznika do powołanej uchwały, dotyczące niezgodności Krajowego Standardu Kontroli Jakości 1 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością (PL) 1 - „Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy

## Sygn. akt VI SA/Wa 8217/22

sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych” (dalej: KSKJ 1) z zakresem podmiotowym wynikającym z przepisów prawa powszechnie obowiązującego.

Przedmiotem działalności firmy audytorskiej, zgodnie z art. 47 ust. 1 ustawy jest wykonywanie czynności rewizji finansowej. Firma audytorska może także prowadzić działalność w zakresie określonym w art. 47 ust. 2 ustawy w formie określonej w art. 46 pkt 1-4 i wpisana na listę, o której mowa w art. 57 ust. 1, po spełnieniu warunków, o których mowa w art. 46 i art. 47 omawianej ustawy. Wykonywanie czynności rewizji finansowej jest zatem podstawowym przedmiotem działalności gospodarczej, który może wykonywać wyłącznie podmiot, będący firmą audytorską. Z posiadaniem statusu firmy audytorskiej wiążą się nie tylko uprawnienia, ale i określone obowiązki, w tym w szczególności obowiązki wynikające z poddania takich podmiotów nadzorowi publicznemu. Ustawa nie ustanawia przy tym kryterium rozróżniającego firmy audytorskie na wykonujące czynności rewizji finansowej i niewykonyjące takich czynności.

Sąd podziela stanowisko Organu nadzoru, że każda firma audytorska winna opracowywać i wdrażać system wewnętrznej kontroli jakości, zgodnie z krajowymi standardami kontroli jakości, bez względu na obszar faktycznie prowadzonej działalności. Każda firma audytorska dysponuje bowiem uprawnieniem (prawną możliwością) wykonywania działalności regulowanej. Obowiązek wdrożenia standardów kontroli jakości powinien obejmować wszystkie firmy audytorskie, a więc także te niewykonyjące usług atestacyjnych lub pokrewnych, o których mowa w art. 47 ust. 2 pkt 7 i 8. Skoro art. 47 ust. 2 ustawy daje firmie audytorskiej jedynie możliwość prowadzenia działalności w dodatkowym zakresie, to nieuprawnione jest przyjmowanie, że system kontroli jakości powinien obejmować wyłącznie usługi atestacyjne zastrzeżone dla biegłego rewidenta (czynności rewizji finansowej), pozostałe usługi atestacyjne oraz usługi pokrewne. Dlatego za niezasadny Sąd uznał zarzut naruszenia art. 50 omawianej ustawy.

Za uprawnione Sąd uznaje też zastrzeżenie podniesione w pkt 2) załącznika do zaskarżonej uchwały, dotyczące niezastrzeżenia, że audytorzy wewnętrzni nie mogą być wykorzystani do zapewniania bezpośredniej pomocy i przeprowadzania procedur badania. Jak trafnie podkreślił Organ nadzoru, audytorzy wewnętrzni, będący pracownikami badanej jednostki, lub



świadczącymi na jej rzecz usługi, nie spełniają bowiem wymogów niezależności i bezstronności. Prawidłowość tego stanowiska potwierdza treść przepisów art. 69 ust. 4-9 oraz art. 71-73 powołanej ustawy, których naruszenie zarzuca Skarżąca, a które dotyczą obowiązku zachowania zawodowego sceptycyzmu, niezależności, czy obowiązku nieprzeprowadzania badania w określonych sytuacjach.

Za uzasadnione Sąd uznał także zastrzeżenie podniesione w pkt 5) załącznika do zaskarżonej uchwały, dotyczące niewprowadzenia obowiązku rotacji kontrolera jakości zlecenia w odniesieniu do usług podlegających takiej kontroli oraz zastrzeżonych dla biegłych rewidentów i firm audytorskich. Wykonywanie długoterminowo tych samych usług przez tę samą osobę stanowi bowiem nadmierne zagrożenie dla jej bezstronności i niezależności, a przez to wpływa negatywnie na jakość kontroli usług firmy audytorskiej.

Odnosząc się do zarzutów skargi w tym zakresie Sąd podkreśla, że zasadne jest zaproponowane przez Organ nadzoru wprowadzenie obowiązku zmiany ww. kontrolera, która powinna następować po maksymalnie 4 latach pełnienia takiej funkcji na zleceniu, a ewentualna powtórna nominacja dla tej samej osoby mogłaby następować po co najmniej 2 latach przerwy. Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych, wprowadzony uchwałą Nr 3431/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, mający charakter standardu zawodowego, ustanawia wymagania co do rotacji wskazanych osób, pełniących istotne role w procesie badania oraz kontrolera jakości zlecenia, wskazując jednocześnie, że są to wymagania minimalne (maksymalny okres pełnienia funkcji oraz okres karencji). Jak przy tym podkreślił Organ nadzoru w odpowiedzi na skargę, obowiązujące na mocy ustawy i rozporządzenia 537/2104 wymagania w zakresie niezależności są dalej idące od ustanowionych kodeksem etyki. Tym bardziej więc ustanowienie wymagań dalej idących (ostrzejszych) nie może być postrzegane jako niezgodne z tym kodeksem.

Reasumując, nadzór publiczny nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi został w istotny sposób wzmocniony po nowelizacji dokonanej ustawą z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw. Rada Agencji jest uprawniona do przedstawiania zastrzeżeń do uchwał, o których

## Sygn. akt VI SA/Wa 8217/22

mowa w art. 90 ust. 1 pkt 1 ustawy, a także w ramach procesu opisanego w art. 102 ustawy, do odmowy zatwierdzenia uchwały.


W ocenie Sądu, Rada Agencji, Jako organ Agencji właściwy w zakresie współtworzenia standardów krajowych przedstawiając w zaskarżonej uchwale zastrzeżenia do uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 2182/36a/2022 z 30 kwietnia 2022 r. w sprawie ustanowienia krajowych standardów kontroli jakości oraz ustanowienia Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego) nie wykroczyła poza kompetencje określone ustawą z dnia 11 maja 2017 r.

W konsekwencji nie można też zarzucić Radzie Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego błędnego zastosowania art. 102 ust. 3 pkt 2 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. poprzez odmowę zatwierdzenia uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 2290/39a/2022 z dnia 25 lipca 2022 r. w sprawie ustanowienia krajowych standardów kontroli jakości oraz ustanowienia Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego). Nastąpiło to uchwałą Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego z 12 sierpnia 2022 r. Nr 24/II/2022 w związku z nieuwzględnieniem kontrolowanych w rozpoznawanej sprawie zastrzeżeń wskazanych w pkt. 1, 2 i 5 załącznika do uchwały nr 15/II/2022 Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego z 21 czerwca 2022 r. w sprawie przedstawienia zastrzeżeń do uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 2182/36a/2022 z 30 kwietnia 2022 r. w sprawie ustanowienia krajowych standardów kontroli jakości oraz ustanowienia Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego).

Ze wskazanych powodów, Sąd oddalił skargę na podstawie art. 151 p.p.s.a.



Na oryginale właściwe podpisy  
Za zgodność z oryginałem

Anna Chudek  
  
referent-stażysta