
Charakter odpowiedzialności administracyjnej firmy audytorskiej i dyscyplinarnej biegłego rewidenta w wybranym orzecznictwie sądów powszechnych i administracyjnych

DANIEL STASZEWSKI

Wprowadzenie

Formalne początki zawodu biegłego rewidenta w Polsce sięgają rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. Prawo o spółkach akcyjnych (Dz.U. 1928 nr 39 poz. 383)¹.

Odpowiedzialność dyscyplinarna biegłego rewidenta została wprowadzona do porządku prawnego przepisami ustawy z dnia 19 października 1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz.U. z 1991 r. nr 111 poz. 480) za postępowanie sprzeczne z zasadami prawa, zasadami wykonywania zawodu i z zasadami etyki zawodowej biegłego rewidenta. Ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz.U. z 1994 r. nr 121 poz. 592) wprowadziła kolejne zmiany dotyczące postępowań dyscyplinarnych. Kluczową zmianą wraz z wejściem w życie nowej ustawy w 2017 r. było doprecyzowanie odpowiedzialności za przypadki postępowania sprzecznego z przepisami prawa. Dookreślony został dotychczasowy art. 31 ust. 1 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. z 2009 r. nr 77, poz. 649), dalej „ustawa z 2009 r.”.

Zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami – art. 139 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2025 r., poz. 1891), dalej „u.b.r.” – biegły rewident podlega odpowiedzialności dyscyplinarnej, jeżeli dopuścił się przewinienia dyscyplinarnego, zaś ustęp 2 ww. przepisu definiuje przewinienie dyscyplinarne jako:

¹ Zob. E. Pogodzińska-Mizdrak, Zawód biegłego rewidenta – rys historyczny, *Zaszyty Naukowe* nr 702 Akademii Ekonomicznej w Krakowie, 2006 s. 83-92 oraz Wielgórńska-Leszczyńska, J., & Zakrzewska, J. B. (2025). „Zawód biegłego rewidenta w Polsce i uzyskiwanie uprawnień w ocenie kandydatów”. *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów*, (206), 9–40.

1. zachowanie sprzeczne z przepisami dotyczącymi:

- wykonywania zawodu,
- zasad etyki zawodowej,
- niezależności,
- krajowych standardów wykonywania zawodu,

jak i

2. naruszenie przepisów dotyczących realizacji obowiązków, związanych z:

- przynależnością do samorządu zawodowego biegłych rewidentów,
- prowadzeniem działalności w formie firmy audytorskiej, o której mowa w art. 46 u.b.r., w tym jako współnika spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej lub komandytowej,
- pełnieniem funkcji w organach zarządzających lub nadzorczych firm audytorskich.

Przyjmuje się, że odpowiedzialność dyscyplinarna stanowi rodzaj odpowiedzialności karnej sensu largo, przystosowanej do potrzeb konkretnej korporacji zawodowej, która wypracowała własne standardy zawodowe i etyczne odróżniające ją od innych grup². Odpowiedzialność dyscyplinarna biegłego rewidenta jest odpowiedzialnością za czyn bezprawny, na zasadzie winy, o społecznej szkodliwości w stopniu wyższym niż znikomy.

Pomimo istniejących wcześniej regulacji w prawie europejskim, dopiero dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz.U. L 157 z 9.6.2006, pp. 87–107, ze zm.) określiła zasady funkcjonowania i odpowiedzialności firm audytorskich. W prawie krajowym odpowiedzialność administracyjna „podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych” (od 21 czerwca 2017 r. – „firmy audytorskie”) została wprowadzona przepisami ustawy z 2009 r.

Firma audytorska podlega odpowiedzialności administracyjnej za naruszenia określone w art. 55 ust. 5, art. 61 ust. 9 i art. 182 ust. 1 u.b.r. lub rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającego decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz.U. L 158 z 27.5.2014, pp. 77–112, ze zm.), dalej: „rozporządzenie UE nr 537/2014”. Odpowiedzialność administracyjna nie opiera się na kryterium winy sprawcy, lecz na fakcie naruszenia obowiązku prawnego. Odpowiedzialność ta opiera się na zobiektywizowanych miernikach postępowania, a pociągnięcie do niej danego

² M. W. M. Wierzbowski, A. Krysiak, M. Olewiński, J. Żelazek, *Odpowiedzialność biegłego rewidenta*, Warszawa 2017, rozdz. IV „Odpowiedzialność dyscyplinarna biegłego rewidenta”, za: K. Dudka, *Zasady i zakres odpowiedniego stosowania przepisów Kodeksu postępowania karnego w sprawach odpowiedzialności dyscyplinarnej notariuszy. Zasady ponoszenia kosztów postępowania dyscyplinarnego notariuszy na tle regulacji dotyczących innych zawodów prawniczych*, Warszawa 2015, s. 5.

podmiotu nie jest uzależnione od możliwości przypisania mu winy, ale od samego faktu, że jego działanie lub zaniechanie podlegają ujemnej kwalifikacji normatywnej, wypełniając znamiona opisane m.in. w art. 182 ust. 1 u.b.r.³ Oznacza to, że firma audytorska przyjmuje odpowiedzialność administracyjną za naruszanie przepisów prawa na zasadzie ryzyka, a nie winy, niezależnie od odpowiedzialności samego kluczowego biegłego rewidenta, czy odpowiedzialności cywilnej firmy audytorskiej względem badanej jednostki.

Z uzasadnienia do projektu u.b.r. można wyczytać, że regulacje w sferze prawa administracyjnego, miały określić podmioty, na które możliwe będzie nakładanie kar administracyjnych, katalog naruszeń skutkujących odpowiedzialnością administracyjną oraz katalog kar administracyjnych. Odpowiedzialność administracyjna firmy audytorskiej przewidziana w przepisach u.b.r. została nakierowana na realizację funkcji represyjnej i prewencyjnej w związku z nakładanymi karami administracyjnymi.

Jak widać z powyższego przeglądu, przez kilkadziesiąt lat zmieniały się nie tylko zasady dostępu do zawodu biegłego rewidenta, ale także zakres odpowiedzialności osób, które go wykonują, jak i podmiotów w ramach których jest wykonywany. Ewolucja zasad odpowiedzialności i rozszerzenie zakresu sprawowanego nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami, ich samorządem i firmami audytorskimi mogły powodować wątpliwości, co do charakteru ponoszonej odpowiedzialności i możliwości łączenia odpowiedzialności karnoadministracyjnej firmy audytorskiej⁴ z quasi-karną odpowiedzialnością dyscyplinarną biegłego rewidenta. Tym większe, gdyż w przeciwieństwie do innych zawodów zaufania publicznego, odpowiedzialnością administracyjną zostały objęte podmioty niebędące osobami fizycznymi (firmy audytorskie). Pomimo, że wybrane orzecznictwo dotyczy także naruszeń popełnionych w poprzednim stanie prawnym, tj. w reżimie ustawy z 2009 r., tezy zawarte w uzasadnieniach wyroków i orzeczeń przedstawione w artykule pozostają aktualne na gruncie obowiązującej u.b.r.

³ M. J. Zieliński, [w:] *Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Komentarz*, red. K. Ślebzak, M. Ślebzak, Warszawa 2018, art. 182.

⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 czerwca 2017 r. (w spr. P 124/15) – „W odniesieniu do systemu sankcji przybierających postać kar pieniężnych, opłat sankcyjnych, opłat podwyższonych i innych podobnych dolegliwości o charakterze finansowym, wymierzanych ex post i co do zasady bez możliwości odstąpienia od ich wyegzekwowania, używa się niekiedy terminu „prawo administracyjno-karne” (D. Szumiło-Kulczycka, op. cit., s. 29; L. Wilk, op. cit., s. 160)”.

Odpowiedzialność administracyjna – wybrane orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego

Odpowiedzialność administracyjna ma charakter obiektywny, co nie oznacza automatyzmu w działaniu organu i nie zwalnia z obowiązku prawidłowego, tj. zgodnego z zasadą prawdy obiektywnej ustalenia stanu faktycznego sprawy i dokonania jego kompleksowej oceny⁵ oraz wymierzenia proporcjonalnej kary. W tym celu ustawodawca określił dyrektywy wymiaru kary, obejmujące m.in. weryfikację popełnionych dotychczas naruszeń, które mogły podlegać karze administracyjnej na mocy decyzji Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego bądź Krajowej Rady Biegłych Rewidentów.

W tym kontekście pojawiała się także kwestia uwzględniania w wymiarze kary nakładanej na firmę audytorską karalności dyscyplinarnej biegłego rewidenta, który wykonał w imieniu firmy audytorskiej kwestionowane czynności rewizji finansowej. **Wątpliwość ta została rozstrzygnięta i gruntownie opisana w uzasadnieniu do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 października 2022 r. (sygn. II GSK 857/19) i poprzedzającym go uzasadnieniu do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 grudnia 2018 r. (sygn. VI SA/Wa 1477/18).**

Powyższa sprawa dotyczyła naruszeń popełnionych w reżimie ustawy z 2009 r. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów orzekła o nałożeniu na spółkę kary pieniężnej w wysokości 60 000 zł, jako sankcji za stwierdzone podczas kontroli przeprowadzonej przez Krajową Komisję Nadzoru nieprawidłowości w zakresie systemu wewnętrznej kontroli jakości, naliczonego wynagrodzenia za czynności rewizji finansowej oraz nieprawidłowości w zakresie wykonanych czynności rewizji finansowej, w tym zgodności z obowiązującymi standardami rewizji finansowej i wymaganiami dotyczącymi niezależności.

W odwołaniu spółka wniosła o uchylenie w całości decyzji Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, bądź jej uchylenie i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia organowi pierwszej instancji, zarzucając m.in. błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie przepisów dot. opracowania oraz skutecznego wdrożenia systemu wewnętrznej kontroli jakości i wynagrodzenia za czynności rewizji finansowej polegające na nałożeniu kary pieniężnej, mimo braku ku temu podstaw.

Komisja Nadzoru Audytowego, działając jako organ odwoławczy, swoją decyzją uchyliła w całości ww. uchwałę Krajowej Rady Biegłych Rewidentów oraz nałożyła na spółkę karę pieniężną w wysokości 56 018 zł. Spółka zaskarżyła tę decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, wnosząc o uwzględnienie skargi i uchylenie tej decyzji (uchwały Komisji Nadzoru Audytowego). Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę spółki, uzasadniając, że charakter

⁵ Wyrok NSA z 25.03.2021 r., II GSK 784/18, LEX nr 3167830.

stwierdzonych przez kontrolerów Krajowej Komisji Nadzoru uchybień, w szczególności polegających na nieprawidłowym udokumentowaniu przeprowadzonych badań sprawozdań finansowych, prowadzi do wniosku, że nie został zrealizowany cel systemu wewnętrznej kontroli jakości w firmie audytorskiej – uprawnionej do badania sprawozdań finansowych. Od przedmiotowego wyroku spółka złożyła skargę kasacyjną, wnosząc o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez sąd pierwszej instancji.

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że argumentacja, która została zawarta w uzasadnieniu skargi kasacyjnej, była niewystarczająca do podważenia zgodności z prawem zapadłego rozstrzygnięcia. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego „uzasadnienie skargi kasacyjnej ograniczało się do ogólnikowej polemiki z dokonaną oceną stanu faktycznego, nie wspartej żadnymi konkretnymi podstawami i argumentami prawnymi”, co uznane zostało za niewystarczające do podważenia zgodności z prawem rozstrzygnięcia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie. Nie został w szczególności uznany, podniesiony w uzasadnieniu skargi kasacyjnej zarzut kwestionujący wagę stwierdzonych naruszeń oraz brak ukarania dyscyplinarnego (przez rzecznika dyscyplinarnego) osoby odpowiedzialnej za stwierdzone w tej sprawie naruszenia.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, co również trafnie podnosiła w stanowisku odnoszącym się do argumentów skarżącej Komisja Nadzoru Audytowego, podkreślenia wymaga specyficzny charakter odpowiedzialności administracyjnej: „w tej sprawie mamy do czynienia z karą pieniężną za naruszenie przez skarżącą kasacyjnie Spółkę obowiązku publicznoprawnego, a zatem z karą administracyjną. Jest to odrębny rodzaj odpowiedzialności, nie opartej na zasadzie winy, lecz obiektywnej. Podstawy tej odpowiedzialności i jej przesłanki są inne niż odpowiedzialności dyscyplinarnej, której podlegają poszczególni biegli rewidenci, na co zasadnie zwrócił uwagę Sąd w zaskarżonym wyroku”. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, wyjaśniał w swoim uzasadnieniu że „są to zatem niezależne postępowania, w których ocenia się postępowanie innych podmiotów i na innych zasadach, aczkolwiek mające w niniejszej sprawie swe źródło w ustaleniach jednego postępowania kontrolnego”.

Stanowisko to zostało potwierdzone wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 lutego 2023 r. (sygn. II GSK 1413/19). Sprawa również dotyczyła naruszeń popełnionych w reżimie ustawy z 2009 r. i prowadzonych zgodnie z u.b.r na podstawie przepisów dotychczasowych, skutkiem których było nałożenie przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów kary pieniężnej w kwocie 12 300 zł z tytułu stwierdzonych rodzajów i zakresu nieprawidłowości w trakcie kontroli Krajowej Komisji Nadzoru. Nieprawidłowości dotyczące wykonanych czynności rewizji finansowej wskazywały na niewłaściwe funkcjonowanie systemu wewnętrznej kontroli jakości w spółce. Strona zaskarżyła ww. uchwałę w całości, jako wydaną bez podstawy prawnej oraz faktycznej, wniosła o uchylenie tejże uchwały i umorzenie postępowania w sprawie

nałożenia kary pieniężnej. Komisja Nadzoru Audytowego po rozpatrzeniu odwołania utrzymała w całości w mocy zaskarżoną uchwałę. W uzasadnieniu zaś wyjaśniła, że ustawodawca w przepisie przejściowym (art. 265 u.b.r) wskazał, że podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych na podstawie przepisów dotychczasowych (ustawy z 2009 r.) stały się firmami audytorskimi, a ujawnione w toku kontroli nieprawidłowości w funkcjonowaniu strony, jako podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, ich charakter i zakres uzasadniały zastosowanie sankcji. Zdaniem Komisji Nadzoru Audytowego nie zaszła okoliczność uprzedniego ukarania spółki za to samo zachowanie za przestępstwo, przestępstwo skarbowe, wykroczenie lub wykroczenie skarbowe. Nie stwierdzono także powtarzania się naruszeń i nieprawidłowości tego samego rodzaju, które wpływałyby na wysokość kary.

Komisja Nadzoru Audytowego odnosząc się do zarzutu Strony, wskazała że umorzenie dochodzenia dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów nie oznacza, że stwierdzone w trakcie kontroli spółki nieprawidłowości nie istniały. W konsekwencji uznała, że kwestia umorzenia dwóch postępowań dyscyplinarnych wobec jednego z biegłych rewidentów i niezakończenie takiego postępowania wobec drugiego nie miało wpływu na rozstrzygnięcie sprawy.

Spółka zaskarżyła tę decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, wnosząc o uwzględnienie skargi i uchylenie tej decyzji. Zarówno Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie⁶, jak i Naczelny Sąd Administracyjny oddaliły skargi Strony. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego zarówno Wojewódzki Sąd Administracyjny, jak i Komisja Nadzoru Audytowego słusznie przyjęły, że nie mają usprawiedliwionych podstaw powtarzane wielokrotnie w toku postępowania administracyjnego i sądownoadministracyjnego wywoływanie kasacyjnie spółki o braku zasadności prowadzenia postępowania administracyjnego i nałożenia na nią kary pieniężnej jako na firmę audytorską, w sytuacji umorzenia postępowania dyscyplinarnego w sprawach jednego biegłego rewidenta, a także trwania postępowania (a więc braku rozstrzygnięcia) w stosunku do drugiego biegłego rewidenta.

W powyższym wyroku Naczelny Sąd Administracyjny odniósł się także do kwestii możliwości dopuszczania jako dowodów w postępowaniu administracyjnym orzeczeń i dokumentów z postępowań dyscyplinarnych, wskazując że „podejmowanie dodatkowych czynności dowodowych z orzeczeń i dokumentów, jakie powstały w postępowaniu przed Rzecznikiem Dyscyplinarnym nie miałyby wpływu na treść decyzji, a prowadziłyby do nieuzasadnionego przedłużania postępowania”. Okoliczności danej sprawy mogą zatem wskazywać, że odstąpienie od przeprowadzenia takich dowodów jest zasadne, jeżeli wyjaśnione zostały fakty istotne.

⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 4 lipca 2019 r. VI SA/Wa 457/19.

Kolejnym orzeczeniem, które jednocześnie świadczy o ukształtowaniu jednolitej linii orzeczniczej dotyczącej charakteru odpowiedzialności firmy audytorskiej jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 marca 2023 r. (sygn. II GSK 1085/19), który w uzasadnieniu poruszał kwestię wpływu przedawnienia naruszenia dyscyplinarnego na odpowiedzialność administracyjną.

W przedmiotowej sprawie Krajowa Rada Biegłych Rewidentów orzekła o nałożeniu na skarżącą kary pieniężnej 1000 zł za naruszenia, popełnione w reżimie ustawy z 2009 r., ustalone w trakcie kontroli przeprowadzonej przez wizytatorów Krajowej Komisji Nadzoru. Organ odwoławczy (Komisja Nadzoru Audytowego) uchylił zaskarżoną uchwałę w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia organowi pierwszej instancji.

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów orzekając ponownie nałożyła na skarżącą karę pieniężną 1900 zł. Komisja Nadzoru Audytowego ponownie uchyliła w całości zaskarżoną uchwałę Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z uwagi na naruszenie granicy wysokości kary pieniężnej określonej w art. 27 ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy z 2009 r. i nałożyła karę w nowej wysokości i 1731 zł. Skarga strony kwestionująca uchwałę Komisji Nadzoru Audytowego z powodu naruszenia ww. przepisu została oddalona przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie⁷.

Naczelny Sąd Administracyjny rozpatrujący skargę kasacyjną od powyższego wyroku uchylił zaskarżony wyrok w całości i uchylił zaskarżoną decyzję. Sąd oceniając zarzuty podnoszone przez Stronę w skardze kasacyjnej stwierdził niezasadność zarzutu kasacyjnego polegającego na niezastosowaniu w postępowaniu administracyjnym przepisu (art. 35 ust. 4 ustawy z 2009 r.), który stanowił, że karalność przewinienia dyscyplinarnego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło 5 lat.

Naczelny Sąd Administracyjny podkreślając odrębność postępowań, stwierdził że „(...) oba rodzaje postępowań są samodzielnymi mechanizmami wyciągania konsekwencji prawnych w stosunku do podmiotu, któremu prawo przyznaje szczególny status, najczęściej osoby zaufania publicznego”. Naczelny Sąd Administracyjny zauważył też, że postępowania (administracyjne i dyscyplinarne) toczą się w różnych reżimach prawnych, z tego więc powodu nie mogą być łączone w sposób określony w rozpoznawanym zarzucie kasacyjnym, wskazującym na przedawnienie naruszenia administracyjnego w sytuacji przedawnienia przewinienia dyscyplinarnego.

Wyjątkiem ograniczającym odpowiedzialność dyscyplinarną i jednocześnie jej przeniesienie do reżimu prawa administracyjnego jest sytuacja biegłego rewidenta prowadzącego jednoosobową działalność gospodarczą. Zgodnie z art. 140 u.b.r. nie wszczyna się postępowania dyscyplinarnego, a wszczęte umarza, w sprawie czynu, za który na biegłego rewidenta wpisanego na listę, o którym mowa w art. 46 pkt 1 u.b.r.

⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 kwietnia 2019 r. (sygn. VI SA/Wa 1878/18).

(działalność gospodarcza prowadzona przez biegłego rewidenta we własnym imieniu i na własny rachunek), może zostać nałożona kara administracyjna, o której mowa w art. 183 ust. 1 u.b.r.

Jak pisze M. J. Zieliński „ (...) przepis ten ustanawia bowiem dodatkową w stosunku do przesłanek przewidzianych w Kodeksie postępowania karnego (zob. rt.. 17 k.p.k.), negatywną przesłankę procesową w postępowaniu dyscyplinarnym biegłych rewidentów. (...) Jak wynika z uzasadnienia projektu komentowanej ustawy, celem przedmiotowej regulacji jest uniknięcie podwójnego karania biegłych rewidentów, którzy jednocześnie wpisani będą na listę firm audytorskich”⁸.

Odowiedzialność dyscyplinarna na tle wybranych orzeczeń sądów powszechnych

1. Odowiedzialność osoby, która została skreślona z rejestru biegłych rewidentów za przewinienie dyscyplinarne popełnione w czasie wykonywania zawodu.

Kwestia ta była rozważana w przez Krajowy Sąd Dyscyplinarny w postępowaniu dyscyplinarnym za niedopełnienie obowiązku obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, prowadzonym wobec osoby **skreślonej z rejestru biegłych rewidentów**.

Krajowy Sąd Dyscyplinarny uznał, że oskarżony nie dopełnił ciężącego na nim obowiązku obligatoryjnego doskonalenia zawodowego i orzekł o nałożeniu kary upomnienia. W odwołaniu od tego orzeczenia oskarżony zarzucił błędy w ustaleniach faktycznych, tj. nieuwzględnienie oświadczenia dot. rezygnacji z przynależności do zawodu i naruszenia przepisów postępowania. **Sąd Apelacyjny w Gdańsku w uzasadnieniu do wyroku z dnia 25 maja 2022 r. (sygn. II AKa 40/21)**, nie podzielając wszystkich zarzutów, wskazał jednakże na zaistnienie bezwzględnej przyczyny odwoławczej, określonej w art. 439 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 17 § 1 pkt 11 k.p.k., w zw. z art. 171 pkt 1 u.b.r. Sąd Apelacyjny nie podzielił tym samym stanowiska Krajowego Sądu Dyscyplinarnego, wskazując że „jeśli więc dana osoba (...) przestała być biegłym rewidentem, na skutek skreślenia z rejestru biegłych rewidentów, to nie może zostać pociągnięta do odpowiedzialności dyscyplinarnej”.

Sąd Apelacyjny jako podstawę wywodu przyjął katalog kar wymieniony w art. 159 ust. 1 u.b.r. dostosowany do osób posiadających status biegłego rewidenta. Odnosząc się do pierwszej kary z tego katalogu – kary upomnienia, której orzeczenie wymaga nałożenia obowiązku zaprzestania nieprawidłowego postępowania i powstrzymania się od takiego postępowania w przyszłości – Sąd Apelacyjny

⁸ M. J. Zieliński [w:] *Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Komentarz*, red. K. Ślebzak, M. Ślebzak, Warszawa 2018, art. 140.

wyjaśnił, że „nie sposób uznać, że mógłby zaprzestać określonego [nieprawidłowego – D.S.] postępowania ktoś kto nie jest już biegłym rewidentem, a więc nie wykonuje już obowiązków związanych z tym zawodem. Nie można jednocześnie przyjąć, że racjonalny ustawodawca chciałby wyłączenia możliwości wymierzenia najłagodniejszej kary, a więc przewidzianej w art. 159 ust. 1 pkt 1 kary upomnienia wobec osób, które utraciły status biegłego rewidenta, dopuszczając wobec nich wyłącznie możliwość orzeczenia surowszej kary, a więc kary pieniężnej. Warto też zauważyć, że kary z pkt 3 do 7 [kary zakazowe: art. 159 ust. 1 u.b.r. – D.S.] nie miałyby racji bytu wobec osób, które przestały wykonywać zawód biegłego rewidenta na skutek skreślenia ich z rejestru”. W ramach wykładni systemowej, Sąd Apelacyjny zauważył, że podobne regulacje jak te dotyczące możliwości ponoszenia odpowiedzialności przez sędziów w stanie spoczynku bądź komorników w razie rezygnacji z pełnienia obowiązków, nie zostały umieszczone w u.b.r.

2. Odpowiedzialność dyscyplinarna za przewinienie dyscyplinarne o stopniu większej niż znikomy stopień szkodliwości korporacyjnej.

Odpowiedzialność karną można ponieść za czyn szkodliwy społecznie w stopniu większym niż znikomy, a na gruncie odpowiedzialności dyscyplinarnej za czyn szkodliwy korporacyjnie. Przy ocenie stopnia szkodliwości uwzględnia się znamiona podmiotowe i przedmiotowe. Jak wskazał **Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 5 czerwca 2024 r. (sygn. II KK 378/23)** – czyn o znikomym stopniu społecznej szkodliwości, w przeciwieństwie do wypadku mniejszej wagi, nie stanowi przestępstwa. „Dopiero przekroczenie granicy znikomości, daje asumpt do oceny społecznej szkodliwości czynu zabronionego, w kontekście określonych okoliczności charakteryzujących stronę przedmiotową i podmiotową czynu, konstytutywnych dla uznania go za wypadek mniejszej wagi. Ocena, wskazującą że dany czyn może zostać zakwalifikowany jako wypadek mniejszej wagi, determinują zatem tylko te okoliczności, które wpływają na ocenę stopnia społecznej szkodliwości czynu. Wyklucza to uznanie czynu, którego społeczna szkodliwość jest znikoma, za wypadek mniejszej wagi, którego stopień społecznej szkodliwości musi być wyższy niż znikomy i odwrotnie. Czyn, którego stopień społecznej szkodliwości jest wyższy niż znikomy, przekreśla możliwość jednoczesnego uznania, iż jego społeczna szkodliwość jest znikoma” – czytamy w postanowieniu Sądu Najwyższego.

Z kolei, w postępowaniu dyscyplinarnym prowadzonym wobec biegłego rewidenta „znikomy stopień społecznej szkodliwości czynu wyłącza możliwość wszczęcia postępowania dyscyplinarnego, a w razie ustalenia już w toku postępowania, że stopień społecznej szkodliwości czynu jest znikomy, postępowanie to powinno zostać umorzona⁹. Uzupelnic należy, że szkodliwość korporacyjna definiowana jest w orzecznictwie „jako (...) szkodliwość społeczna w rozumieniu przesłanek prawa karnego, oceniana w świetle szkodliwości wobec danego środowiska zawodowego.

⁹ M. Wierzbowski, A. Krysiak, M. Olewiński, J. Żelazek, 2.6. *Spoleczna szkodliwość czynu* [w:] M. Wierzbowski, A. Krysiak, M. Olewiński, J. Żelazek, *Odpowiedzialność biegłego rewidenta*, Warszawa 2017.

Szkodliwość korporacyjna stanowi skutki, które wynikają z postępowania danego podmiotu w sposób sprzeczny z przyjętą wzorcową powinnością zachowania dla korporacji, do której należy¹⁰. Stopień szkodliwości przewinienia dyscyplinarnego kształtują m.in. czynniki podmiotowe dotyczące sprawcy, a także czynniki o charakterze przedmiotowym – rozmiar szkody, sposób i okoliczności popełnienia czynu oraz rodzaj i znaczenie naruszonych reguł wykonywania zawodu. Zgodnie z orzecznictwem dyscyplinarnym¹¹ w przypadku nieświadomej nieostrożności, istotne są rodzaj naruszonych reguł ostrożności i stopień ich naruszenia, a więc okoliczności o charakterze obiektywnym¹².

W uzasadnieniu do wyroku z dnia 8 lutego 2022 r. (sygn. II AKa 176/21) Sąd Apelacyjny w Warszawie wskazał, że „nie można uznać nikogo za winnego popełnienia przewinienia dyscyplinarnego, jeżeli czyn jakiegoś dana osoba miała się dopuścić charakteryzuje się znikomą korporacyjną szkodliwością”. Przedmiotem postępowania dyscyplinarnego dotyczącego kluczowego biegłego rewidenta wszczętego przez Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego były uchybienia dotyczące badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego ujawnione podczas kontroli Krajowej Komisji Nadzoru. Krajowy Sąd Dyscyplinarny umorzył postępowanie dyscyplinarne na podstawie art. 171 u.b.r. i art. 17 § 1 pkt 3 k.p.k. (znikoma szkodliwość korporacyjna czynu), a jednocześnie uznał obwinionego za winnego zarzucanego mu czynu.

Apelację złożył obrońca oskarżonego zarzucając obrazę przepisów postępowania, która mogła mieć wpływ na treść orzeczenia w zakresie wewnętrznej sprzeczności w wyroku polegającej na uznaniu obwinionego za winnego popełnienia zarzucanego mu czynu i jednoczesnego umorzenia postępowania z uwagi na znikomą społeczną szkodliwość czynu. Sąd Apelacyjny zmienił zaskarżone orzeczenie poprzez wyeliminowanie z treści rozstrzygnięcia określenia dotyczącego winy, bowiem „nie można natomiast uznać nikogo za winnego popełnienia przewinienia dyscyplinarnego, jeżeli czyn jakiegoś dana osoba miała się dopuścić charakteryzuje się znikomą korporacyjną szkodliwością”. W pozostałej części orzeczenie Krajowego Sądu Dyscyplinarnego zostało utrzymane w mocy (nastąpiło umorzenie).

Zdaniem Sądu Apelacyjnego podzielić należy stanowisko sądu pierwszej instancji (Krajowego Sądu Dyscyplinarnego), z którego wynikało, że brak wskazania, w których pozycjach sprawozdania finansowego zostały ujawnione informacje odnoszące się do treści objaśnienia, nie mogło spowodować braku możliwości odnalezienia w sprawozdaniu takich właśnie treści. W uzasadnieniu czytamy, że „obowiązek zamieszczenia odpowiednich referencji ma charakter wyłącznie techniczny i nie wpływa na ocenę rzetelności przeprowadzonego badania sprawozdania. Nie niesie

¹⁰ Postanowienie SN z 19.03.2019 r., II DSI 31/18, LEX nr 2642152; wyrok SN z 20.07.2011 r., SNO 31/11, LEX nr 1288859; wyrok SN z 25.10.2016 r., SNO 42/16, LEX nr 2149216.

¹¹ Wyrok SN z 29.10.2014 r., SDI 30/14, LEX nr 1554338.

¹² Szkodliwość społeczna wykraczająca poza daną korporację prawniczą, a przez to odnosząca się pośrednio lub bezpośrednio do całego społeczeństwa może bowiem być przedmiotem oceny jedynie wówczas, kiedy obwinionemu w postępowaniu dyscyplinarnym zarzuca się popełnienie deliktu będącego jednocześnie czynem zabronionym.

za sobą zatem żadnych negatywnych skutków z perspektywy celu, jakim była analiza sprawozdania finansowego. Zaznaczyć też należy, że takie zachowanie miało charakter nieumyślny, a obwiniony przyznał swój błąd, co pozwoli na wyeliminowanie takich uchybień w przyszłości. Mając na uwadze kwantyfikatory społecznej szkodliwości z art. 115 § 2 k.k.¹³ podzielić należy stanowisko o znikomej korporacyjnej szkodliwości zachowania obwinionego, a tym samym o zasadności rozstrzygnięcia dotyczącego umorzenia postępowania dyscyplinarnego wobec niego prowadzonego”.

3. Przypisywanie winy w przewinieniu dyscyplinarnym popełnianym przez biegłego rewidenta.

Przechodząc zaś do rozważań w jaki sposób może zostać popełnione przewinienie dyscyplinarne, w pierwszej kolejności zauważyć należy, że w doktrynie i orzecznictwie karnym określono warunki przypisania winy w chwili czynu zabronionego. Są nimi:

- zdolność sprawcy do zawinienia wyznaczona przez wiek (art. 10 § 1 i 2 k.k.) i poczytalność (art. 31 k.k.),
 - możliwość rozpoznania bezprawności czynu (art. 30 k.k.) i brak usprawiedliwionego błędu co do okoliczności wyłączającej bezprawność albo winę (art. 29 k.k.),
 - wymagalność zgodnego z prawem zachowania się na tle art. 26 § 2 k.k.,
- a ponadto
- umyślność lub nieumyślność czynu sprawcy.¹⁴

Na tym tle zasługującym na przedstawienie jest zmiana linii orzecniczej Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu.

W orzeczeniach z dnia 5 czerwca 2024 r. (sygn. II AKa 404/23) i dnia 26 września 2024 r. (sygn. II AKa 270/24) Sąd Apelacyjny we Wrocławiu uznał, że aby można było przypisać dany delikt dyscyplinarny na gruncie u.b.r., to czyn ten musi mieć charakter umyślny.

W pierwszej z ww. spraw Sąd Okręgowy we Wrocławiu orzeczeniem z 19 września 2023 r. (sygn. akt III K 145/22) uznał obwinioną winną popełnienia przewinienia dyscyplinarnego w reżimie u.b.r. i wymierzył karę pieniężną. Naruszenia kluczowego biegłego rewidenta obejmowały m.in. braki w dokumentacji badania w obszarze planowania badania i braki zebrania dowodów badania oraz udokumentowania procedur zgodności i wiarygodności w zakresie istotnych pozycji sprawozdania finansowego. Obrońca oskarżonej w apelacji zarzucił błędy w ustaleniach faktycznych, obrazę przepisów postępowania, mających wpływ na treść orzeczenia i obrazę przepisów prawa materialnego. W odwołaniu Polska Agencja Nadzoru Audytowego zrzuciła błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę zaskarżonego

¹³ Komentarz autora – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz.U. z 2025 r. poz. 383, ze zm.).

¹⁴ W. Kozieliwicz, *Rozdział VI Podstawowe instytucje dyscyplinarnego prawa materialnego* [w:] *Odpowiedzialność dyscyplinarna sędziów, prokuratorów, adwokatów, radców prawnych i notariuszy*, Warszawa 2023.

orzeczenia, który miał wpływ na jego treść dot. odstąpienia od nakazu podania do wiadomości publicznej i rażąca niewspółmierność kary dyscyplinarnej. Sąd Apelacyjny we Wrocławiu orzeczeniem z dnia 5 czerwca 2024 r. (sygn. II AKa 404/23) zmienił zaskarżone orzeczenie, uniewinniając obwinioną i uznając, że do popełnienia przewinienia dyscyplinarnego przez biegłego rewidenta może dojść wyłącznie z winy umyślnej.

W drugiej z ww. spraw Sąd Okręgowy we Wrocławiu orzeczeniem z 24 maja 2024 r. (sygn. akt III K 353/23) uznał obwinioną winną popełnienia przewinienia dyscyplinarnego z art. 31 ust. 1 ustawy z 2009 r. i wymierzył karę pieniężną. Naruszenia kluczowego biegłego rewidenta obejmowały m.in. niezgromadzenie w trakcie badania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Odwołanie od orzeczenia wniósł obrońca oskarżonej, zarzucając obrazę przepisów prawa materialnego i alternatywnie obrazę przepisów postępowania, błędy w ustaleniach faktycznych i obrazę przepisów prawa materialnego. Sąd Apelacyjny we Wrocławiu orzeczeniem z 26 września 2024 r. (sygn. II AKa 270/24) zmienił zaskarżone orzeczenie, uniewinniając obwinioną, podnosząc w uzasadnieniu te same argumenty wskazane w orzeczeniu z dnia 5 czerwca 2024 r. (sygn. II AKa 404/23).

Natomiast w orzeczeniu z dnia 21 lipca 2025 r. (sygn. II AKa 462/24) wydanym po rozpatrzeniu odwołania obrońcy Obwinionego od orzeczenia skazującego Sądu Okręgowego we Wrocławiu. **Sąd Apelacyjny we Wrocławiu** nie podzielił poglądu wyrażonego przez ww. Sąd Okręgowy we wcześniejszych orzeczeniach, stanowiących że delikt dyscyplinarny biegły rewident może popełnić wyłącznie umyślnie.

W tej sprawie Sąd Okręgowy we Wrocławiu orzeczeniem z 18 października 2024 r. (sygn. akt III K 350/22) uznał obwinioną winną popełnienia przewinienia dyscyplinarnego. Odwołanie od tego orzeczenia wniósł obrońca obwinionej, który zarzucił błędy w ustaleniach faktycznych, obrazę przepisów postępowania mających wpływ na treść orzeczenia i obrazę przepisów prawa materialnego. Zarzuty obejmowały m.in. uchybienia kontroli Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego o charakterze proceduralnym, a także nieposiadanie przez Sąd Okręgowy kompetencji z zakresu rachunkowości przy ocenie opinii i twierdzeń biegłych rewidentów (kontrolerów) i połowiczne zaakceptowanie, zawartych w sporządzonej opinii, twierdzeń biegłych rewidentów. Sąd Apelacyjny we Wrocławiu zmienił orzeczoną karę pieniężną na karę upomnienia, **ale wbrew dotychczasowej linii uznał, że przewinienie dyscyplinarne może być popełnione także nieumyślnie.**

Sąd Apelacyjny wyjaśnił, że przewinienia dyscyplinarnego biegły rewident może dopuścić się zarówno umyślnie, jak i nieumyślnie. Ze względu na szereg judykatów i poglądów doktryny dotyczących różnych zawodów zaufania publicznego przytoczonych przez Sąd Okręgowy i oskarżyciela (Polską Agencję Nadzoru Audytowego), Sąd odwoławczy nie widział potrzeby zwracania się z pytaniem prawnym do Sądu Najwyższego, w związku z wnioskiem Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego. Pogląd,

że przewinienie dyscyplinarne z u.b.r. może zostać popełnione tylko umyślnie został uznany przez Sąd Apelacyjny za odosobniony i nie znajdujący potwierdzenia w innych orzeczeniach, jak i poglądach doktryny.

Zdaniem Sądu Apelacyjnego „niewątpliwie treść przytoczonych orzeczeń i zaprezentowane stanowiska doktryny pozwalają przyjąć, że również przewinienia dyscyplinarne, o jakich mowa w u.b.r., mogą zostać popełnione nie tylko umyślnie, ale i nieumyślnie. (...) Skoro ustawa o biegłych rewidentach bezpośrednio tego nie określa, przyjmując należy, że przewiduje ona odpowiedzialność dyscyplinarną biegłych rewidentów zarówno za przewinienia popełnione umyślnie, jak i nieumyślnie. (...) Oczywistym bowiem jest, że wśród nagannych zachowań, jakie mogą przydarzyć się biegłym rewidentom, są także takie zachowania, które cechuje nieumyślność, a które nie powinny pozostawać poza reżimem odpowiedzialności dyscyplinarnej (...)”.

Sąd Apelacyjny rozwinął dalej pogląd, zauważając że nie ma żadnych obiektywnych przesłanek, aby uznawać, że czyny biegłych rewidentów podlegające odpowiedzialności dyscyplinarnej odnoszą się wyłącznie do zachowań o charakterze umyślnym: „wówczas poza sankcją karną pozostawałaby cała gama nagannych zachowań o charakterze nieumyślnym, które także przecież powinny podlegać odpowiedzialności dyscyplinarnej”.

W kontekście powyższego wyroku zauważyć należy, że podobnie jak w przypadku przewinień dyscyplinarnych sędziów (zob. wyrok SN z 26.04.2017 r., SNO 6/17, LEX nr 2288135), lekarzy czy innych osób wykonujących inne zawody zaufania publicznego, tak i przy odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów u.b.r. nie rozróżnia postaci winy, z której biegły rewident może dopuścić się przewinienia dyscyplinarnego. Oznacza to, że dopuszczalne jest popełnienie przewinienia dyscyplinarnego także z winy nieumyślnej. Przywołać można także za W.Kozielewiczem, że Sąd Najwyższy – Sąd Dyscyplinarny w wyroku z 4.09.2003 r., SNO 51/03, OSNSD 2003/2, poz. 54, stwierdził, że od strony podmiotowej do przypisania sędziemu popełnienia przewinienia dyscyplinarnego wystarczający jest każdy rodzaj winy, także wina nieumyślna.¹⁵ W wyroku z 28.05.2008 r. Sąd Najwyższy (SNO 32/08, LEX nr 1288860) podkreślił, że „przewinienie dyscyplinarne, może być bowiem popełnione również nieumyślnie, na skutek naruszenia obowiązków wynikających z pragmatyki służbowej, złożonego ślubowania, czy zasad etyki zawodowej sędziów, nakazujących sumienne wykonywanie obowiązków”.

Przytoczone orzecznictwo potwierdza też pogląd doktryny, który zakłada, że przewinienie dyscyplinarne biegłego rewidenta może być popełnione zarówno umyślnie, jak i nieumyślnie: „umyślny bądź nieumyślny sposób działania będzie miał natomiast znaczenie przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości czynu. Spełnienie przesłanki winy należy badać na samym końcu analizy, czy doszło do popełnienia

¹⁵ W. Kozielewicz, *Rozdział VI Podstawowe instytucje dyscyplinarnego prawa materialnego* [w:] *Odpowiedzialność dyscyplinarna sędziów, prokuratorów, adwokatów, radców prawnych i notariuszy*, Warszawa 2023.

przewinienia dyscyplinarnego, tj. po ustaleniu, że dany czyn realizuje znamiona takiego przewinienia (np. że jest sprzeczny z krajowymi standardami wykonywania zawodu albo zasadą niezależności), oraz po ustaleniu, że stopień społecznej szkodliwości takiego czynu jest wyższy niż znikomy”¹⁶.

4. Charakter naruszeń popełnianych w przewinieniu dyscyplinarnym przez biegłego rewidenta.

Wpływ na odpowiedzialność biegłego rewidenta ma także ocena charakteru naruszeń. W prawie karnym wyróżnia się przestępstwa materialne (takie, do którego ustawowych znamion należy wystąpienie określonego skutku) i formalne (takie, do których znamion nie należy skutek i są one dokonane w chwili zachowania się sprawy w sposób opisany w ustawie). W toku postępowań dyscyplinarnych mogło wywoływać wątpliwości, czy naruszenie przez biegłego rewidenta reguł określonych w standardach zawodowych wymaga wykazania skutku, a jeśli tak, to jakiej jego postaci, aby móc nieprawidłowe działanie zakwalifikować jako przewinienie dyscyplinarne. Zagadnienie to było przedmiotem jednego z ostatnich wyroków. W uzasadnieniu **do orzeczenia Sądu Apelacyjnego w Łodzi z 13 października 2025 r. (sygn. II AKa 234/25)** Sąd jednoznacznie wskazał, że przewinienia dyscyplinarne biegłego rewidenta mają charakter formalny.

W przedmiotowej sprawie Sąd Okręgowy w Płocku w orzeczeniu z 12 marca 2025 r. (sygn. II K 5/24) uwzględniając opinię biegłego sądowego powołanego w sprawie, uznał kluczowego biegłego rewidenta za winnego popełnienia przewinienia dyscyplinarnego i wymierzył karę pieniężną, orzekł o nakazie podania do publicznej wiadomości imienia, nazwiska i numeru z rejestru biegłych rewidentów oraz stwierdził, że sprawozdania z badania nie spełniają wymogów z art. 83 ust. 3 pkt w zw. z art. 84 u.b.r. Naruszenia obejmowały m.in. braki w dokumentacji badania, braki wystarczających i odpowiednich dowodów przeprowadzenia niektórych procedur. Od wyroku apelację wniósł obrońca oskarżonego zarzucając obrazę przepisów prawa materialnego, przepisów postępowania, błąd w ustaleniach faktycznych oraz rażącą niewspółmierność kary i środka represyjnego. Sąd Apelacyjny utrzymał w mocy zaskarżone orzeczenie.

Sąd Apelacyjny zauważył, że zasadniczą linią argumentacyjną obrony było to, że stwierdzone przez biegłego sądowego naruszenia przez obwinionego przepisów regulujących postępowanie biegłego rewidenta mają wyłącznie charakter formalny, nie wywołują skutku w postaci nierzetelności opinii o badanym sprawozdaniu. Zdaniem Sądu obrońca pominął, że **podobnie jak i przestępstwa, tak i delikty dyscyplinarne mogą mieć charakter formalny oraz z narażania abstrakcyjnego** i przedstawił następujące uzasadnienie: „definicja przewinienia dyscyplinarnego z u.b.r. (...) wskazuje, iż przedmiotowe przewinienie ma charakter formalny

¹⁶ M. Wierzbowski, A. Krysiak, M. Olewiński, J. Żelazek, 2.5. *Odpowiedzialność na zasadzie winy* [w:] M. Wierzbowski, A. Krysiak, M. Olewiński, J. Żelazek, *Odpowiedzialność biegłego rewidenta*, Warszawa 2017.

i z narażenia abstrakcyjnego. Do jego znamion nie należy skutek i spowodzenie bezpośredniego bezpieczeństwa. **Z chwilą naruszenia przez obwinionego reguł postępowania zawodowego delikt został dokonany**”.

Sąd Apelacyjny wskazał również, że społeczna szkodliwość korporacyjna w przypadku przewinień formalnych, z narażenia abstrakcyjnego również może skutkować w ich przebiegu naruszeniem dobra, „jak długo stan zagrożenia może przekształcić się w naruszenie, tak długo istnieje niebezpieczeństwo”. Można zatem przyjąć, że nieprzestrzeganie obowiązkowych reguł podczas wykonywania badania sprawozdania finansowego – samo w sobie – rodzi zagrożenie dla dobra, jakim jest bezpieczeństwo obrotu gospodarczego, poprzez utratę społecznego zaufania do jakości wykonanej pracy rewizyjnej przez biegłego rewidenta, a w konsekwencji może prowadzić do utraty zaufania do rzetelności przeprowadzonej weryfikacji danych finansowych podmiotów gospodarczych.

Sąd Apelacyjny zauważył także, szczególne okoliczności prawne zawodu biegłego rewidenta, jako zawodu zaufania publicznego.: „jest on szczegółowo uregulowany w zakresie sposobu wykonania usług. Standardy wykonywania zawodu są obligatoryjne dla wszystkich członków korporacji. Naruszenie przez obwinionego przepisów, nakładających na biegłego rewidenta obowiązek dochowania określonych czynności, jest szczególnie zasługujące na ukaranie, zważywszy badaną przez biegłego rewidenta dziedzinę”.

Podsumowanie

Zawód biegłego rewidenta jest jedynym zawodem zaufania publicznego, który ma tak szczegółowo uregulowany sposób wykonywania usług. Firmy audytorskie są w zasadzie jedynymi podmiotami funkcjonującymi w obszarze zawodów zaufania publicznego, na które przepisy prawa w zakresie działalności zawodowej nakładają wymogi dotyczące funkcjonowania i organizacji. Konsekwencją tych regulacji jest odpowiedzialność administracyjna (karnoadministracyjna) firm audytorskich i odpowiedzialność dyscyplinarna (quasi-karna) biegłych rewidentów. Stosowanie zasad odpowiedzialności w obu reżimach prawnych wymaga uwzględniania dorobku nauki prawa administracyjnego (odpowiedzialności obiektywnej) i prawa karnego, odpowiedzialności dyscyplinarnej na zasadzie winy zarówno umyślnej, jak i nieumyślnej, stopnia szkodliwości korporacyjnej wyższej niż znikomy, za przewinienia dyscyplinarne, które mają charakter naruszeń formalnych, niezależnie od tego czy rzeczywiście wywołały skutki.

Literatura

- M. Wierzbowski, A. Krysiak, M. Olewiński, J. Żelazek, *Odpowiedzialność biegłego rewidenta*, Warszawa 2017.
- M. J. Zieliński, *Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Komentarz*, red. K. Ślęzak, M. Ślęzak, Warszawa 2018.
- W. Kozielewicz, *Odpowiedzialność dyscyplinarna sędziów, prokuratorów, adwokatów, radców prawnych i notariuszy*, Warszawa 2023.

Akty prawne

- Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. Prawo o spółkach akcyjnych (Dz.U. 1928 nr 39, poz. 383).
- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2025 r. poz. 1691).
- Ustawa z dnia 19 października 1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz.U. z 1991 r. nr 111, poz. 480).
- Ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz.U. z 1994 r. nr 121, poz. 592).
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz.U. z 2025 r. poz. 383, ze zm.).
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2025 r. poz. 46, ze zm.).
- Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz.U. L 157 z 9.06.2006, pp. 87–107, ze zm.).
- Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz.U. z 2009 r. nr 77, poz. 649).
- Rozporządzenie 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/WE (Dz.U. L 158 z 27.05.2014, pp. 77–112, ze zm.).
- Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. z 2025 r., poz. 1891).

Orzecznictwo

- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 4 września 2003 r., SNO 51/03, OSNSD 2003/2, poz. 54.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 28 maja 2008 r. Sąd Najwyższy (SNO 32/08, LEX nr 1288860).
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 20 lipca 2011 r., SNO 31/11, LEX nr 1288859.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 29 października 2014 r., SDI 30/14, LEX nr 1554338.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 25 października 2016 r., SNO 42/16, LEX nr 2149216.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 26 kwietnia 2017 r., SNO 6/17, LEX nr 2288135.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 czerwca 2017 r. (w spr. P 124/15).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 grudnia 2018 r. (sygn. VI SA/Wa 1477/18).
- Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 19 marca 2019 r., II DSI 31/18, LEX nr 2642152.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 kwietnia 2019 r. (sygn. VI SA/Wa 1878/18).
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 4 lipca 2019 r. (sygn. VI SA/Wa 457/19).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 marca 2021 r., II GSK 784/18, LEX nr 3167830.
- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 8 lutego 2022 r. (sygn. II AKa 176/21).
- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 25 maja 2022 r. (sygn. II AKa 40/21).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 października 2022 r. (sygn. II GSK 857/19).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 lutego 2023 r. (sygn. II GSK 1413/19).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 marca 2023 r. (sygn. II GSK 1085/19).
- Orzeczenie Sądu Okręgowego we Wrocławiu z 19 września 2023 r. (sygn. akt III K 145/22).
- Orzeczenie Sądu Okręgowego we Wrocławiu z 24 maja 2024 r. (sygn. akt III K 353/23).
- Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 5 czerwca 2024 r. (sygn. II KK 378/23).
- Orzeczenie Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 5 czerwca 2024 r. (sygn. II AKa 404/23).
- Orzeczenie Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 26 września 2024 r. (sygn. II AKa 270/24).
- Orzeczenie Sądu Okręgowego we Wrocławiu z 18 października 2024 r. (sygn. akt III K 350/22).

Orzeczenie Sądu Okręgowego w Płocku z 12 marca 2025 r. (sygn. II K 5/24).
Postanowienia Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z dnia 30 czerwca 2025 r. (sygn.
II AKo 104/25).

Orzeczenie Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 21 lipca 2025 r. (sygn.
II AKa 462/24).

Orzeczenie Sądu Apelacyjnego w Łodzi z 13 października 2025 r. (sygn. II AKa
234/25).