

## UZASADNIENIE

E. I. został obwiniony o to, że badając sprawozdanie finansowe za rok 2014 Przedsiębiorstwa (...) Spółka z o.o. z siedzibą w A., ul. (...) (opinia z dnia 24 marca 2015 r.), naruszył przepisy i procedury wynikające z (...) nr 1 dot. pkt III ust. 13 lit. a, b, d, e, g, poprzez brak udokumentowania czynności rewizyjnych na potwierdzenie istnienia i wyceny rzeczowych aktywów trwałych, należności z tytułu dostaw i usług, zobowiązań z tytułu kredytów i pożyczek oraz przychodów ze sprzedaży.

Orzeczeniem z dnia 6 marca 2018 roku wydanym w sprawie o sygnaturze akt KSD 2/2016 Krajowy Sąd Dyscyplinarny (...) Izby (...) uznał obwinionego za winnego popełnienia zarzucanego mu czynu i za to w odniesieniu do czynu opisanego we wniosku o ukaranie, na mocy przepisu art. 31 ust. 1 i 2 pkt 3) ustawy z dnia 7 maja 2009 roku o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz. U. z 2016 r. poz. 1000 i poz. 1948) zwanej dalej „ustawą”, w związku z art. 277 ustawy z dnia 11 maja 2017 roku o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1089) wymierzył mu karę dyscyplinarną karę pieniężną w wysokości 800 złotych oraz na podstawie przepisu art. 43 ust. 2 ustawy, w związku z art. 277 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1089) obciążył obwinionego kosztami postępowania w sprawie w wysokości 656,85 złotych.

Powyższe orzeczenie zapadło w oparciu o następujące ustalenia faktycznie:

Krajowy standard rewizji finansowej nr 1 w pkt III ust. 13 zobowiązuje biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie, aby uzyskał podstawy do wyrażenia przez niego opinii, na podstawie zebranych potwierdzeń wiarygodności danych (stwierdzeń) obejmujących:

- istnienia na dzień bilansowy wykazanych w sprawozdaniu finansowym aktywów i pasywów,
- sprawowania kontroli aktywów, względnie obowiązku zaspokojenia zobowiązań wykazanych na dzień bilansowy,
- kompletności ujęcia aktywów, pasywów, operacji gospodarczych oraz innych ujawnianych informacji dotyczących badanego okresu,
- prawidłowości wyceny aktywów i pasywów.

W toku przeprowadzonej przez Krajową Komisję Nadzoru kontroli poddano dokumentację rewizyjną z wykonanych czynności rewizji finansowych badanego sprawozdania finansowego za 2014 r. (...) Sp. z o.o. z siedzibą w A. (opinia z dnia 24 marca 2015 roku) wykonanego przez kluczowego (...) nr w rej. (...).

W wyniku przeprowadzonej kontroli stwierdzono naruszenie procedur badania sprawozdań finansowych określonych w Krajowym Standardzie Rewizji Finansowej nr 1 ( (...) nr 1).

Krajowy Sąd Dyscyplinarny stwierdził, iż dokonał oceny zgromadzonego materiału dowodowego i wyjaśnień obwinionego i jego obrońcy i ustalił:

- w zakresie zarzutu dotyczącego rzeczowego majątku trwałego brak udokumentowania czynności rewizyjnych na potwierdzenie istnienia, sprawowania kontroli i wyceny tej pozycji,
- w zakresie zarzutu dotyczącego przychodów ze sprzedaży brak udokumentowania istnienia i kompletności tej pozycji w rachunku zysków i strat.

Zgromadzony materiał dowodowy, zdaniem Krajowego Sądu Dyscyplinarnego, potwierdził zarzuty ujęte w tej części wniosku o ukaranie. Zarówno obwiniony, jak i jego obrońca nie przedstawili Sądowi merytorycznych argumentów uzasadniających prawidłowe udokumentowanie czynności rewizji finansowej. Sąd nie podzielił stanowiska obrońcy obwinionego w zakresie dowolności dokumentacji rewizyjnej, ponieważ wymogi w tym zakresie reguluje (...) nr 1.

W zakresie zarzutu dotyczącego zobowiązań z tytułu kredytów i pożyczek Krajowy Sąd Dyscyplinarny uwzględnił wyjaśnienia obwinionego co do właściwego udokumentowania wykonanych w tym zakresie czynności rewizji finansowej.

Ustalając wymiar kary Krajowy Sąd Dyscyplinarny wziął pod uwagę dotychczasową niekaralność obwinionego. Stwierdził też, że wymierzona mu kara pieniężna odniesie skutek prewencyjny i pozwoli obwinionemu uniknąć tego typu przewinień przyszłości.

Mając na uwadze powyższe Krajowy Sąd Dyscyplinarny uznał, że wina obwinionego została udowodniona, a orzeczona kara pozostaje adekwatna do popełnionego czynu.

Odwołanie od powyższego rozstrzygnięcia złożył obrońca obwinionego E. I., zaskarżając je w całości na korzyść obwinionego.

Zaskarżonemu orzeczeniu zarzucił on:

1. obrazę przepisów postępowania, która mogła mieć wpływ na treść orzeczenia, a to przepisów art. 4 k.p.k. art. 5 § 2 k.p.k., art. 7 k.p.k., art. 167 k.p.k. i art. 410 k.p.k. w zw. z art. 424 § 1 k.p.k. polegającą na:

a) przekroczeniu granic swobodnej oceny dowodów, która w niniejszej sprawie przyjęła cechy dowolnej, poprzez odmowę dania wiary relacji obwinionego, w sytuacji braku dowodu przeciwnego,

b) przekroczeniu granic swobodnej oceny dowodów, która w niniejszej sprawie przyjęła cechy dowolnej, poprzez uznanie, że obwiniony dopuścił się zarzucanego mu przewinienia, w sytuacji gdy taka ocena nie wynika ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego,

c) wydania rozstrzygnięcia pomimo nieustalenia istotnych z punktu widzenia istoty sprawy kwestii,

d) braku wskazania w uzasadnieniu wyroku przekonującej podstawy faktycznej i prawnej orzeczenia;

a w konsekwencji:

2. błąd w ustaleniach faktycznych przyjętych za podstawę orzeczenia, który miał wpływ na treść orzeczenia, a polegający na nieuprawnionym przyjęciu, iż obwiniony dopuścił się zarzucanego mu przewinienia dyscyplinarnego, podczas gdy w świetle zasad prawidłowego rozumowania i doświadczenia życiowego, zebrany i prawidłowo oceniony materiał dowodowy w sprawie nie daje podstaw ku temu, aby przypisać obwinionemu dokonanie opisanych powyżej czynów.

W konkluzji obwiniony wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku i orzeczenie odmienne co do istoty sprawy poprzez uniewinnienie obwinionego od zarzucanego mu przewinienia dyscyplinarnego, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Krajowemu Sądowi Dyscyplinarnemu.

W toku postępowania przed Sądem Okręgowym, wskutek uzupełnienia z urzędu materiału dowodowego, Sąd Okręgowy ustalił następujące fakty:

Kontrolę działania E. I. w okresie wrzesień-październik 2015 roku przeprowadzał P. N. wraz z J. N. w ramach kontroli w firmie audytorskiej, w imieniu której E. I. występował w roli biegłego rewidenta.

W toku kontroli, a także w jej wnioskach kontrolerzy nie kwestionowali zbadania przez E. I. istotnych obszarów sprawozdania finansowego, którego dotyczyła opinia z dnia 24 marca 2015 r., a jedynie sposób udokumentowania tych czynności.

Wzorcem dla kontroli pozostawała uchwała Krajowej Rady Biegłych Rewidentów zawierająca Krajowy Standard Rewizji Finansowej. Dokument ten nie zawiera jednak konkretnych przepisów regulujących szczegółowo, co ma się znaleźć w dokumentacji biegłego rewidenta i w jakim konkretnie układzie. Zawiera jedynie wymóg, aby sposób dokumentacji był taki, żeby biegły rewident nieuczestniczący w badaniu mógł dojść na podstawie opisanej dokumentacji do podobnych wniosków, co biegły rewident, który w badaniu uczestniczy.

Biegły rewident jest niezależny i przyjmuje on określony sposób dokumentowania na podstawie wzoru dokumentacji rewizyjnej, jaki powinien zawierać określony kierownik firmy audytorskiej.

(zeznania P. N. protokół rozprawy z dnia 22 listopada 2018 roku, 00:02:09-00:47:18, k. 37-39, zeznania W. P. protokół rozprawy z dnia 17 stycznia 2019 roku, 00:05:17-00:29:36, k. 51-52)

Opisane wyżej depozycje świadków P. N. oraz W. P. pozostawały w pełni wiarygodne, były one wzajemnie spójne, rzeczowe oraz logiczne. Obaj świadkowie w swoich wypowiedziach akcentowali brak istnienia precyzyjnych norm dotyczących sposobu dokumentacji rewizyjnej oraz fakt pozostawienia tej sfery osądowi zawodowemu biegłego sporządzającego dokumentację. Wskazać przy tym należy, iż P. N. był kontrolerem, po dokonaniu przez którego kontroli opinii obwinionego doszło do wszczęcia przeciwko E. I. postępowania dyscyplinarnego, co dodatkowo wskazuje na bezstronność świadka w zakresie ww. twierdzeń korzystnych dla obwinionego.

### ***Sąd Okręgowy zważył, co następuje:***

Odwołanie obrońcy obwinionego okazało się zasadne w takim stopniu, iż skutkowało zmianą zaskarżonego orzeczenia o ukaraniu i uniewinnieniem E. I. od postawionych mu zarzutów.

Na wstępie należy podnieść, iż niniejsze postępowanie toczy się na podstawie art. 41 § 1 ustawy z dnia 7 maja 2009 roku o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (dalej: u.b.r.; t.j. Dz. U. z 2016 roku poz. 1000) w zw. z treścią art. 277 ustawy z dnia 11 maja 2017 roku o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2017 roku poz. 1089), zgodnie z którym do spraw wszytych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się przepisy dotychczasowe.

Postępowanie przed sądami pracy i ubezpieczeń społecznych wyznaczonymi na podstawie art. 41 ust. u.b.r. powinno toczyć się na podstawie przepisów k.p.k. (por. wyrok SA w Gdańsku z dnia 19 lutego 2014 roku, III APa 47/13, LEX nr 1438993, uchwała Sądu Najwyższego 7 sędziów z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 18/12OSNKW 2013/2/11).

Sąd okręgowy – sąd pracy i ubezpieczeń społecznych rozpoznaje odwołanie od orzeczenia Krajowego Sądu Dyscyplinarnego przy Krajowej Izbie Biegłych Rewidentów, stosownie do art. 29 § 1 k.p.k., na rozprawie w składzie trzech sędziów (por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2015 r. I KZP 9/15, OSNKW 2015/12/101, postanowienie SA w Warszawie z dnia 30 grudnia 2014 r., III APa 13/14). Sąd Okręgowy jest bowiem tylko sądem pierwszej instancji w postępowaniu przed sądami powszechnymi, natomiast funkcjonalnie jest sądem odwoławczym, gdyż rozpoznaje odwołania od orzeczeń Krajowego Sądu Dyscyplinarnego. Nie rozpoczyna zatem postępowania dyscyplinarnego od nowa, gdyż takie toczyło się przed Krajowym Sądem Dyscyplinarnym, a kontynuuje je na etapie postępowania odwoławczego, stosownie do trójinstancyjnego modelu tego postępowania. W takiej zaś sytuacji, stosownie do art. 29 § 1 k.p.k., sąd ten orzeka w składzie trzech sędziów. Przepis art. 41, wskazując sąd okręgowy – jako sąd pierwszej instancji, rozstrzyga tylko tyle, że sąd ten jest pierwszym sądem w stadium postępowania sądowego dotyczącego kwestii odpowiedzialności dyscyplinarnej obwinionego. Natomiast przedmiotem kontroli w tym postępowaniu jest orzeczenie Krajowego Sądu Dyscyplinarnego, od którego uprawniony podmiot wniósł odwołanie. Odwołanie od orzeczenia Krajowego Sądu Dyscyplinarnego jest zatem środkiem zaskarżenia, który

skutkuje rozpoznaniem sprawy już w drugiej instancji (na drugim szczeblu postępowania dyscyplinarnego) przez sąd powszechny.

Stanowisko to jest powtórzeniem wyrażonego wcześniej w postanowieniu Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2010 r., I KZP 11/10, OSNKW 2010/10/85, poglądu, że choć w art. 41 ust. 1 u.b.r. wskazano, iż Sąd Okręgowy – Sąd Pracy i Ubezpieczeń Społecznych orzeka jako sąd pierwszej instancji, to taka redakcja przepisu wynika z potrzeby zaakcentowania pozycji ustrojowej tego sądu oraz z prawa do wniesienia apelacji. Natomiast ze względu na fakt, że przedmiotem postępowania przed tym sądem jest orzeczenie Krajowego Sądu Dyscyplinarnego, od którego uprawniony podmiot wniósł odwołanie, to funkcjonalnie sąd ten orzeka jako sąd odwoławczy.

W procedurze karnej określenie składu sądu koresponduje, przez pryzmat funkcji tego organu, z właściwym rodzajem przepisów, w oparciu o które proceduje sąd odwoławczy. Zatem jedynie przy zastosowaniu unormowań określonych w Dziale IX Kodeksu postępowania Karnego („Postępowanie odwoławcze”) możliwe jest rozpoznanie odwołania. Ten tak doniosły aspekt funkcjonalny także potwierdza, że sąd okręgowy orzeka na rozprawie apelacyjnej, co w konsekwencji oznacza konieczność określania obsady sądu w oparciu o art. 29 § 1 k.p.k. Jest to oczywiste także w aspekcie systemowym. Odwołanie rozpoczyna merytoryczną i formalną kontrolę orzeczenia Krajowego Sądu Dyscyplinarnego, co pociąga za sobą konsekwencje w postaci konieczności respektowania ograniczeń wynikających m.in. z granic rozpoznania środka odwoławczego (433 § 1 k.p.k.) zakazu reformationis in peius (art. 434 k.p.k.), rodzaju możliwych rozstrzygnięć (art. 437 k.p.k.) czy przebiegu rozprawy odwoławczej (art. 453 k.p.k.). Przeniesienie postępowania odwoławczego ze sfery samorządu zawodowego do kompetencji organów wymiaru sprawiedliwości miało służyć zwiększeniu profesjonalizmu, a w ślad za tym gwarancyjności postępowania dyscyplinarnego. Przyjęcie, że sąd okręgowy proceduje jako sąd odwoławczy, w pełni tę ideę spełnia. Odmienny pogląd wypaczyłby zakładany przez ustawodawcę cel przepisów, tym bardziej że – zgodnie z art. 41 ust. 2 u.b.r. – od orzeczeń sądu apelacyjnego jako sądu trzeciej instancji kasacja nie przysługuje.

Dlatego Sąd Okręgowy Pracy i (...) rozpoznaje odwołanie od orzeczenia Krajowego Sądu D. przy Krajowej Izbie Biegłych Rewidentów, stosownie do art. 29 § 1 k.p.k., na rozprawie w składzie trzech sędziów (por. uzasadnienie postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2015 r., I KZP 9/15).

Należy też przypomnieć, że zgodnie z art. 31 u.b.r. biegły rewident podlega odpowiedzialności dyscyplinarnej za postępowanie sprzeczne z przepisami prawa, standardami rewizji finansowej, zasadami niezależności oraz zasadami etyki zawodowej. Karami dyscyplinarnymi są:

- 1) upomnienie;
- 2) nagana;
- 3) kara pieniężna;
- 4) zakaz wykonywania czynności rewizji finansowej przez okres od roku do lat 3;
- 5) wydalenie z samorządu biegłych rewidentów.

Karę pieniężną wymierza się przy tym do 2-krotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę, które jest ogłaszane na podstawie ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz. U. z 2015 r. poz. 2008). Wpływy z tytułu kar pieniężnych stanowią przychód Krajowej Izby Biegłych Rewidentów.

Dla celów dalszych rozważań wskazać także należy, iż Krajowy Standard Rewizji Finansowej nr 1 (stanowiący Załącznik nr 1 do uchwały Nr 1608/38/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 lutego 2010 r.) – dalej: (...) nr 1 - w pkt III ust. 13 lit a, b, d, e, g stanowi iż przeprowadzane przez biegłego rewidenta badanie, służące uzyskaniu podstaw do wyrażenia przez niego opinii, ma za zadanie potwierdzenie wiarygodności danych (stwierdzeń), zarówno

liczbowych, jak i słownych, zawartych w sprawozdaniu finansowym i ich zgodności z wiążącymi jednostkę zasadami (polityką) rachunkowości.

W szczególności bezpośredniego potwierdzenia wymaga wiarygodność następujących stwierdzeń:

- a) istnienia na dzień bilansowy wykazanych w sprawozdaniu finansowym aktywów i pasywów,
- b) sprawowania kontroli aktywów, względnie obowiązku zaspokojenia zobowiązań wykazanych na dzień bilansowy,
- c) [...]
- d) kompletności ujęcia aktywów, pasywów, operacji gospodarczych oraz innych ujawnianych informacji dotyczących okresu, za który sprawozdanie finansowe jest przedmiotem badania,
- e) prawidłowości wyceny aktywów i pasywów,
- f) [...]
- g) prezentacji we właściwych częściach sprawozdania finansowego poszczególnych sald aktywów i pasywów, przychodów i zysków nadzwyczajnych oraz kosztów i strat nadzwyczajnych.

Ponadto sposób dokumentowania badania przez biegłego rewidenta określa pkt XII (...) nr 1, zgodnie z którym biegły rewident powinien za pomocą zebranych dowodów badania udokumentować w sposób zrozumiały i przejrzysty wszystkie istotne ustalenia dotyczące treści badanego sprawozdania, uzasadniając na ich podstawie wyrażone w opinii i raporcie zdanie oraz potwierdzając w ten sposób, że badanie zostało przeprowadzone zgodnie z krajowymi standardami rewizji finansowej (ust. 78).

Ust. 80 stanowi natomiast, iż treść, postać dokumentacji rewizyjnej i liczba zgromadzonych dokumentów roboczych zależy od zawodowego osądu biegłego rewidenta, znaczenia rozpatrywanego zagadnienia, rozmiarów i rodzaju działalności prowadzonej przez jednostkę, której sprawozdanie finansowe jest badane. Nie jest konieczne dokumentowanie każdej rozpatrywanej sprawy.

Z kolei ust. 81 statuuje regułę, zgodnie z którą zakres dokumentacji rewizyjnej i jej układ powinny umożliwić biegłemu rewidentowi nie uczestniczącemu w badaniu prześledzenie – w racjonalnym czasie – przebiegu tego badania i ocenę zasadności opinii wyrażonej o badanym sprawozdaniu finansowym.

Przenosząc powyższe na grunt niniejszej sprawy w pierwszej kolejności stwierdzić należy, iż stosownie do art. 436 k.p.k. w zw. z art. 46 u.b.r. w postępowaniu odwoławczym sąd może ograniczyć rozpoznanie środka odwoławczego tylko do poszczególnych uchybień, podniesionych przez stronę lub podlegających uwzględnieniu z urzędu, jeżeli rozpoznanie w tym zakresie jest wystarczające do wydania orzeczenia, a rozpoznanie pozostałych uchybień byłoby przedwczesne lub bezprzedmiotowe dla dalszego toku postępowania.

W ocenie Sądu w niniejszej sprawie zaistniała sytuacja uzasadniająca pominięcie sformułowanych przez skarżącego zarzutów dotyczących naruszenia przepisów postępowania skutkujących błędnymi ustaleniami faktycznymi w zakresie sprawstwa obwinionego. Wobec rodzaju przewinienia dyscyplinarnego opisanego we wniosku o ukaranie czynienie dalszych ustaleń faktycznych co do rzeczywistego przebiegu sporządzania dokumentacji rewizyjnej uznać należy bowiem za bezprzedmiotowe dla dalszego toku postępowania. Określony we wniosku o ukaranie oraz przypisany obwinionemu zaskarżonym orzeczeniem czyn, niezależnie od ustaleń faktycznych dotyczących procesu sporządzania przedmiotowej opinii przez E. I., nie może być bowiem potraktowany jako przewinienie dyscyplinarne w rozumieniu art. 31 u.b.r. i to z dwóch podanych niżej względów, które skutkowały jednocześnie rażąco niesprawiedliwością zaskarżonego orzeczenia w rozumieniu art. 440 k.p.k. Fakt ten jednak nie oznacza, iż podniesione przez skarżącego zarzuty naruszenia przepisów prawa procesowego, a w szczególności art. 5 § 2 k.p.k. oraz art. 424 § 1 k.p.k. są nietrafne, a jedynie że ich rozpatrywanie na obecnym etapie postępowania jest bezprzedmiotowe.

Po pierwsze wskazać należy na ugruntowaną w orzecznictwie dotyczącym odpowiedzialności dyscyplinarnej zasadę, iż materialnoprawna podstawa przypisania odpowiedzialności dyscyplinarnej, tak jak każdej odpowiedzialności represyjnej, musi być oparta w przepisie rangi ustawowej, a jedynie ewentualnie uzupełniona o przepisy podstawowe albo zawarte w uchwałach organów korporacyjnych (por. m.in. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 15 lipca 2010 r., (...) 12/10, OSNKW 2011/3/25). Omawiane orzeczenie zapadło na kanwie stanu faktycznego, w którym sąd dyscyplinarny ukarał adwokata za "przewinienie dyscyplinarne przewidziane w § 8 Zbioru zasad etyki adwokackiej i godności zawodu". Sąd Najwyższy uznał, iż takie określenie przypisanego obwinionemu przewinienia dyscyplinarnego sprzeczne jest ze wskazaną wyżej zasadą konieczności oparcia odpowiedzialności dyscyplinarnej na przepisie rangi ustawowej (w przypadku adwokatów art. 80 ustawy z dnia 26 maja 1982 r. - Prawo o adwokaturze - Dz.U. z 2009 r. Nr 146, poz. 1188 ze zm.), natomiast akty korporacyjne stanowiąc mogą jedynie normę konkretyzującą naruszone zasady odpowiedzialności dyscyplinarnej.

Tożsama sytuacja miała miejsce w niniejszej sprawie, bowiem w przypisanym obwinionemu przewinieniu dyscyplinarnym nie wskazano jakiegokolwiek normy rangi ustawowej, którą miałby naruszyć E. I. – odwołano się bowiem jedynie do wewnątrz korporacyjnego aktu prawnego, jakim jest (...) nr 1 i wskazano wyłącznie na naruszenie norm wynikających z tego aktu, podczas gdy właściwą redakcją opisu czynu, a także kwalifikacji prawnej przewinienia dyscyplinarnego powinno być odwołanie się do przepisu rangi ustawowej, tj. art. 31 u.b.r., który postanowienia (...) nr 1 jedynie konkretyzuje. Krajowy Sąd Dyscyplinarny przepis art. 31 u.b.r. powołał natomiast jedynie w podstawie wymiaru kary dyscyplinarnej dla obwinionego, natomiast w przypisanym mu przewinieniu nie znalazło się odwołanie do tejże normy prawnej.

Wobec powyższego braku zaskarżone orzeczenie nie spełnia wymogu oparcia ukarania na naruszeniu przepisu rangi ustawowej, a tym samym nie może stanowić podstawy odpowiedzialności dyscyplinarnej obwinionego. Już sam ten fakt skutkowało niemożliwością ostania się zaskarżonego orzeczenia.

Po drugie wskazać należy, iż opis czynu przypisanemu oskarżonemu zawiera wewnętrzną sprzeczność polegającą na tym, iż zarzucane obwinionemu uchybienie polega na nienależywym udokumentowaniu przeprowadzonych czynności rewizyjnych. Wskazując natomiast naruszone przez obwinionego standardy rewizyjne powołano się na pkt III ust. 13 (...) nr 1, dotyczący włącznie obowiązku przeprowadzenia badania, które obejmować powinno określone w tej normie prawnej czynności. Jak wynika natomiast z opisu zarzucanego obwinionemu przewinienia oraz jednoznacznych zeznań P. N., przeprowadzone w toku sporządzania opinii czynności, ich trafność i zakres, jak też prawidłowość samej opinii nigdy nie były kwestionowane. Jednym przedmiotem zarzutów kontrolnych pozostawał bowiem niewłaściwy sposób sporządzania dokumentacji z przeprowadzonych czynności. W takim przypadku nasuwa się oczywisty wniosek, iż to zacytowane wyżej przepisy pkt XII (...) nr 1 regulujące sposób sporządzania dokumentacji rewizyjnej, powinny zostać wskazane jako naruszone reguły standardów rewizji finansowej.

Jak natomiast wynika z treści ust. 80 (...) nr 1 oraz zeznań przesłuchanych w sprawie świadków standardy rewizji finansowej nie przewidują szczegółowego sposobu sporządzania dokumentacji z przeprowadzonych czynności rewizyjnych, stwierdzając, iż treść, postać dokumentacji rewizyjnej i liczba zgromadzonych dokumentów roboczych zależy od zawodowego osądu biegłego rewidenta, znaczenia rozpatrywanego zagadnienia, rozmiarów i rodzaju działalności prowadzonej przez jednostkę, której sprawozdanie finansowe jest badane.

Powyzsza norma nie posiada charakteru normy, z której możliwe byłoby wyprowadzenie egzekwowlanych obowiązków względem biegłych rewidentów. Skoro bowiem kształt dokumentacji rewizyjnej pozostawiony jest co do zasady ich zawodowemu osądowi, to jedyną podstawą uznania, iż dokumentacja sporządzona została w sposób nieprawidłowy byłby zawodowy osąd innego biegłego. Taka sytuacja prowadziłaby do możliwości zupełnie arbitralnego i niczym nieskrępowanego pociągania do odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów, powołując się wyłącznie na to, iż sporządzana przez nich dokumentacja nie jest, zdaniem kontrolującego czy też organu dyscyplinarnego, właściwa czy też zgodna z ustalonymi przez nich i de facto nieobowiązującymi innymi standardami. Taka sytuacja prowadziłaby do nieakceptowanych skutków polegających na pogwałceniu jakichkolwiek zasad odpowiedzialności represyjnej. Uznanie danego zachowania za przewinienie dyscyplinarne wymykałoby się

bowiem jakiegokolwiek obiektywnej weryfikowalności. Brak jest także podstaw do przyjęcia, iż dokumentacja rewizyjna powinna obejmować wszystkie określone w ust. 13 (...) nr 1 pola badań, co zdaje się sugerować zaskarżone orzeczenie. Normy takiej nie sposób bowiem wyprowadzić z omawianego aktu prawnego, tym bardziej przy uwzględnieniu cytowanych wyżej wielu czynników, które mogą mieć wpływ na kształt i zakres dokumentacji rewizyjnej.

Oceny powyższej nie zmienia także zawarta w ust. 81 (...) nr 1 reguła, zgodnie z którą zakres dokumentacji rewizyjnej i jej układ powinny umożliwić biegłemu rewidentowi nie uczestniczącemu w badaniu prześledzenie – w racjonalnym czasie – przebiegu tego badania i ocenę zasadności opinii wyrażonej o badanym sprawozdaniu finansowym.

Również ta norma nie ma bowiem charakteru wystarczająco precyzyjnego, aby wyprowadzić z niej obowiązek sporządzania dokumentacji w określony sposób. Ewentualne zaś uzależnienie odpowiedzialności dyscyplinarnej od możliwości prześledzenia przebiegu badania w racjonalnym czasie przez innego biegłego również nosiłoby znamiona arbitralności oraz niemożliwości weryfikacji.

Konkludując, uznać należy, że zarzucone obwinionemu przewinienie dyscyplinarne mające polegać na nienależnym sporządzeniu dokumentacji czynności rewizyjnych, nie może być uznane za przewinienie dyscyplinarne w rozumieniu art. 31 u.b.r. nawet w przypadku właściwego skonstruowania opisu zarzucanego obwinionemu przewinienia i jego kwalifikacji prawnej oraz prawidłowego poczynienia ustaleń faktycznych zgodnych z opisem zarzucanego E. I. przewinienia.

Wobec bowiem braku skonkretyzowanych i poddających się obiektywnej ocenie norm wynikających z jednej z podstaw odpowiedzialności dyscyplinarnej, o jakich mowa w art. 31 u.b.r. (tj. sprzeczności z przepisami prawa, standardami rewizji finansowej, zasadami niezależności oraz zasadami etyki zawodowej) nie sposób uznać metody dokumentacji stosowanej przez obwinionego za rodzącą odpowiedzialność dyscyplinarną. Brak jest bowiem wzorca postępowania, do którego można by zachowanie obwinionego przyrównać, aby stwierdzić ewentualne uchybienia.

Tym samym niezależnie od tego, czy jak twierdził obwiniony (k. 288-289 akt postępowania dyscyplinarnego) dokumenty dotyczące określonych czynności rewizyjnych znajdowały się w dokumentacji, czy też, jak stwierdził sąd dyscyplinarny – nie, brak jest podstaw do przypisania obwinionemu naruszenia jakichkolwiek norm mogących być podstawą odpowiedzialności dyscyplinarnej, co oznacza, iż zaskarżone orzeczenie zapadło z rażąco obrażą art. 31 u.b.r. Tym samym ewentualne zarzuty dotyczące poczynionych w postępowaniu dyscyplinarnym ustaleń faktycznych pozostawały bezprzedmiotowe.

Konsekwencją stwierdzenia, iż niezależnie od tego, czy dokumentacja rewizyjna dotycząca opisanych w zaskarżonym orzeczeniu obszarów badania została sporządzana i w jaki sposób, nie może być to podstawą do przypisania obwinionemu odpowiedzialności dyscyplinarnej, jest konieczność zmiany zaskarżonego orzeczenia poza granicami podniesionych zarzutów (art. 440 k.p.k.) i uniewinnienia obwinionego od zarzucanego mu czynu. Czyn ten bowiem nie wypełnia, ze wskazanych wyżej względów, znamion przewinienia dyscyplinarnego. Nie może być bowiem uznany za zachowanie sprzeczne ze standardami rewizji finansowej.

Skutkiem uniewinnienia obwinionego było także przejęcie kosztów sądowych na rachunek Skarbu Państwa stosownie do art. 632 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 46 u.b.r.