

Niezależność jako zasada etyki zawodowej wykonawców wolnych zawodów – uwagi na przykładzie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów

1. Uwagi wprowadzające

W literaturze uznaje się, że zawód biegłego rewidenta zakwalifikować należy do kategorii zawodów wolnych, w ramach zaś tej kategorii do grupy wolnych zawodów ekonomicznych¹. Zawód biegłego rewidenta jest zawodem regulowanym – szczegółowe zasady jego wykonywania określa ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym² (dalej jako: u.b.r.). Na przedmiot zawodu biegłego rewidenta składa się określony prawem zestaw zróżnicowanych, wysokospecjalistycznych usług, wśród których występują takie, które są zastrzeżone dla osób fizycznych dysponujących uprawnieniami do jego wykonywania³. Określony w ww. ustawie rozbudowany katalog form

¹ Zob. na przykład szersze uzasadnienie tego poglądu dokonane przez: J. Borowicz, *Biegły rewident jako zawód wolny: zagadnienia wybrane*, [w:] A. Dańko-Roesler, M. Leśniak, M. Skory, B. Sołtys (red.), *Ius est ars boni et aequi: księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Józefowi Frąckowiakowi*, Warszawa 2018, s. 109-124; zob. także *idem*, *Wykonywanie wolnego zawodu w ramach stosunku pracy w prawie polskim*, Wrocław 2020, s. 75. Także J. Jacyszyn uznaje profesję biegłego rewidenta za jeden z wolnych zawodów zaliczanych do grupy zawodów ekonomicznych – obok doradców podatkowych, księgowych, rzeczoznawców majątkowych, zob. J. Jacyszyn, *Wykonywanie wolnych zawodów w Polsce*, Warszawa 2004, s. 278.

² Dz. U. z 2017 r. poz. 1089.

³ Zgodnie z art. 3 ust. 1 u.b.r. na przedmiot zawodu biegłego rewidenta składają się usługi polegające na: 1) wykonywaniu czynności rewizji finansowej, przez które zgodnie z art. 2 pkt 7 ustawy należy rozumieć tzw. usługi atestacyjne obejmujące badania, a także przeglądy sprawozdań finansowych i inne usługi atestacyjne określone przepisami prawa, zastrzeżone dla biegłego rewidenta, 2) świadczeniu usług atestacyjnych innych niż czynności rewizji finansowej, niezastrzeżonych do wykonywania przez biegłych rewidentów, 3) świadczeniu tzw. usług pokrewnych. Jak podkreśla J. Borowicz, „w świetle powyższych unormowań w zakresie przedmiotu zawodu biegłego rewidenta należałoby wyróżnić definiujące go czynności zawodowe sensu stricto oraz czynności zrównane z wykonywaniem zawodu (lub czynności zawodowe sensu largo). W pierwszym przypadku będą to czynności rewizji finansowej zastrzeżone wyłącznie dla uprawnionych wykonawców tej profesji, w drugim – czynności, które biegły rewident może wykonywać na równi z innymi osobami fizycznymi dysponującymi określonymi umiejętnościami lub określonymi przepisami uprawnieniami (jest to przypadek doradców podatkowych)” – zob. J. Borowicz, *Biegły rewident...*, s. 113.

organizacyjno-prawnych wykonywania zawodu odpowiada, generalnie rzecz biorąc, rozwiązaniom stosowanym w tym względzie w przypadku wielu innych profesji regulowanych uznawanych za wolne (w szczególności np. doradców podatkowych, radców prawnych czy rzeczników patentowych). Uwagę zwraca wykonywanie tego zawodu nie tylko w klasycznej, indywidualnej formie, ale także w licznych formach grupowych, zorganizowanych jako tzw. firmy audytorskie występujące w rozmaitych formach prawnych. Ustawodawca dopuszcza także wykonywanie tego zawodu w ramach stosunku pracy⁴. Zawód biegłego rewidenta wykonywany być może wyłącznie przez spełniającą ustawowe przesłanki osobę fizyczną dysponującą uprawnieniami zawodowymi zdobytymi w trybie określonym w ustawie. Osoba taka charakteryzuje się w szczególności tym, że dysponuje określonym prawem, odpowiednio wysokim wykształceniem kierunkowym oraz odbyciem korporacyjnego, specjalistycznego szkolenia zawodowego łączącego w sobie elementy teoretyczne i praktyczne oraz zakończonego egzaminem zawodowym⁵. Katalog obowiązków biegłego rewidenta obejmuje typowe powinności wykonawcy wolnego zawodu, takie jak w szczególności obowiązek złożenia ślubowania, wykonywania profesji z zachowaniem sumienności i staranności zawodowej, stałego doskonalenia zawodowego, przestrzegania tajemnicy zawodowej⁶. Co zaś istotne z punktu widzenia tematu niniejszego opracowania, biegły rewident, tak jak przedstawiciel innych wolnych zawodów regulowanych, zobowiązany jest zgodnie z art. 8 pkt 3 u.b.r. do przestrzegania zasad etyki zawodowej. Zawód swój biegły rewident wykonuje, co do zasady, osobiście i samodzielnie, zachowując niezależność intelektualną oraz – w przypadku wykonywania badania sprawozdania finansowego w zespole – dominującą pozycję merytoryczną⁷. Biegły rewident objęty jest także przymusem korporacyjnym, współtworząc na zasadach obligatoryjnych macierzystą korporację zawodową⁸. Biegły rewident ponosi zawodową odpowiedzialność dyscyplinarną realizowaną w ramach macierzystej korporacji zawodowej, skutkiem której może być nawet ukaranie go w sposób charakterystyczny dla wolnych zawodów regulowanych karami zawieszenia lub utraty uprawnień zawodowych⁹.

⁴ Zob. art. 3 ust. 2 u.b.r. stanowiący w szczególności o tym, że biegły rewident może wykonywać zawód jako: 1) osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą we własnym imieniu i na własny rachunek, lub 2) wspólnik firmy audytorskiej, 3) osoba fizyczna pozostająca w stosunku pracy z firmą audytorską, lub 4) osoba fizyczna, w tym osoba prowadząca działalność gospodarczą, inna niż osoba, która zawarła umowę cywilnoprawną z firmą audytorską. Zgodnie z art. 3 ust. 3 u.b.r. biegły rewident wykonuje zawód w imieniu firmy audytorskiej. Odpowiednio zob. art. 46 u.b.r. określający formy organizacyjno-prawne firm audytorskich oraz pozycję prawną biegłego rewidenta w takich firmach.

⁵ Zob. art. 4 ust. 1-2 u.b.r. określający rozbudowane wymogi, jakie spełniać ma osoba wpisywana do rejestru biegłych rewidentów.

⁶ Zob. w szczególności art. 7-9 u.b.r. Treść poszczególnych obowiązków biegłego rewidenta jest doprecyzowywana w dalszych częściach ww. ustawy.

⁷ Zob. szerzej J. Borowicz, *Biegły rewident...*, s. 114-115.

⁸ Zob. art. 22 ust. 3 u.b.r.

⁹ Zob. art. 139 i n. u.b.r.; na ten temat zob. szerzej: J. Borowicz, *Biegły rewident...*, s. 117-119.

2. Niezależność biegłego rewidenta – ujęcie prawne

W prawnym ujęciu niezależności zawodowej biegłego rewidenta należy wyróżnić dwa aspekty – indywidualny i organizacyjny. W świetle art. 75 u.b.r. właściciel, wspólnicy ani członkowie zarządu oraz organów nadzorczych firmy audytorskiej lub podmiotu powiązanego z tą firmą audytorską nie mogą ingerować w przeprowadzanie przez biegłego rewidenta badania sprawozdania finansowego w sposób zagrażający jego niezależności i obiektywizmowi¹⁰. To, co wyróżnia sytuację prawną biegłego rewidenta, to ujmowanie jego niezależności zawodowej nie tylko w kategoriach uprawnienia do wolnego od wpływów zewnętrznych rozstrzygania kwestii merytorycznych, ale także w kategoriach obowiązku prawnego podlegającego kontroli i ocenie zewnętrznej¹¹. Niezależne i obiektywne przeprowadzenie badania lub przeglądu sprawozdania finansowego stanowi również kryterium należytego spełnienia usługi zawodowej. Obowiązki zachowania niezależności i obiektywizmu mają przy tym szerszy wymiar organizacyjny, obejmując także firmę audytorską jako taką i jej działania w procesie badania sprawozdań finansowych. Sposób ich wykonania również podlega ocenie uprawnionego podmiotu. W świetle przepisów art. 64 ust. 1 pkt 1 lit. a i lit. b u.b.r. pracodawca jest obowiązany ustanowić polityki i procedury zapewniające ochronę niezależności lub obiektywizmu biegłego rewidenta (i kluczowego biegłego rewidenta) przeprowadzającego badanie w imieniu firmy audytorskiej przed ingerencją podmiotów takich jak właściciele, wspólnicy (w tym komplementariusze) lub udziałowcy (akcjonariusze), członkowie zarządu lub innego organu zarządzającego, członkowie rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego firmy audytorskiej, lub podmiotu powiązanego z firmą audytorską. Owe procedury i polityki mają chronić także przed naruszającymi niezależność firmy audytorskiej oraz biegłego rewidenta zachowaniami pozostałych pracowników firmy audytorskiej oraz innych osób, z usług których korzysta pracodawca, a które biorą bezpośredni udział w badaniu

¹⁰ Warto zaznaczyć, że zastosowane w tym przepisie pojęcia, takie jak „właściciel, wspólnicy ani członkowie zarządu”, można w sytuacji zatrudnienia biegłego rewidenta w ramach stosunku pracy utożsamiać z kategorią pracodawcy w rozumieniu art. 3 kodeksu pracy. Jednocześnie warto zauważyć, że przepis ten nie wyłącza w sposób absolutny wpływu pracodawcy nawet na przeprowadzanie przez biegłego rewidenta badania sprawozdania finansowego. Wpływ ten nie może jednakże zagrażać jego niezależności merytorycznej i obiektywizmowi. Oznacza to na przykład, że co do zasady, pracodawca może wydawać chociażby polecenia o charakterze organizacyjnym w procesie badania sprawozdania finansowego. Rzecz jasna, można sobie wyobrazić próbę organizowania przez pracodawcę pracy biegłego rewidenta w sposób ograniczający jego niezależność w procesie badania sprawozdania finansowego – J. Borowicz, *Wykonywanie wolnego zawodu...*, s. 358.

¹¹ Zob. art. 7 ust. 1 u.b.r. określający treść roty ślubowania biegłego rewidenta. Przyrzeka on m.in. to, że „w swoim postępowaniu będę kierował się zasadami etyki zawodowej i niezależnością”. Zgodnie zaś z art. 8 pkt 3 biegły rewident jest obowiązany w szczególności przestrzegać między innymi „wymogów niezależności”. Zob. także Rozdział 6 u.b.r. pt. „Zasady przeprowadzania badań oraz świadczenia usług na rzecz badanej jednostki”, którego liczne przepisy ustanawiają m.in. niezależną pozycję biegłego rewidenta, wskazując na jej zakres i możliwe zagrożenia dla jej utrzymania. Zob. też J. Borowicz, *Biegły rewident...*, s. 114 -115.

sprawozdania finansowego. Ponadto zgodnie z art. 64 ust. 3 lit. a u.b.r. pracodawca ma obowiązek wdrożyć rozwiązania organizacyjne zapobiegające zagrożeniom dla niezależności firmy audytorskiej oraz biegłych rewidentów działających w jej imieniu, a także mające na celu wykrywanie zagrożeń, ich eliminowanie lub zarządzanie nimi oraz ich ujawnianie przed przyjęciem lub kontynuowaniem zlecenia badania¹². Niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązku zachowania zawodowej niezależności wiązać się może z odpowiedzialnością prawną biegłego rewidenta i/lub firmy audytorskiej. Należy także zwrócić uwagę, że w przypadku biegłego rewidenta wśród jego przewinień dyscyplinarnych wprost wymienia się naruszenie przepisów dotyczących niezależności zawodowej¹³.

3. Niezależność jako zasada etyki zawodowej biegłego rewidenta

Stan regulacji zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów podlegał kilkakrotnym zmianom na przestrzeni ostatnich lat. W niniejszym tekście autor odnosi się do stanu najnowszego – w tym zakresie należy wskazać, że Krajowa Rada Biegłych Rewidentów uchwałą nr 3431/52a/2019 z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów jako zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów wprowadziła *Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności)* wydany przez IFAC (IESBA)¹⁴

¹² J. Borowicz, *Biegły rewident...*, s. 114-115.

¹³ Na temat niezależności biegłych rewidentów oraz firm audytorskich zob. szerzej J. Borowicz, *Wykonywanie wolnego zawodu...*, s. 358 i n. W przypadku biegłych rewidentów wyróżnić można po pierwsze ogólny (podstawowy) reżim odpowiedzialności dyscyplinarnej (odpowiedzialność zawodowo-dyscyplinarna biegłego rewidenta na zasadach ogólnych). Zgodnie z art. 139 ust. 1-3 u.b.r. biegły rewident podlega odpowiedzialności dyscyplinarnej, jeżeli dopuścił się przewinień zawodowych w nim określonych. Przewinienie dyscyplinarne polega na naruszeniu przez biegłego rewidenta przepisów dotyczących: 1) wykonywania zawodu, zasad etyki zawodowej, niezależności lub krajowych standardów wykonywania zawodu; 2) realizacji obowiązków związanych z przynależnością do samorządu zawodowego biegłych rewidentów; 3) prowadzenia działalności w formie firmy audytorskiej, o której mowa w art. 46 u.b.r., w tym jako wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej lub komandytowej; 4) pełnienia funkcji w organach zarządzających lub nadzorczych firm audytorskich. W ramach złożonego systemu odpowiedzialności za naruszanie zasad i etyki wykonywania zawodu obok odpowiedzialności zawodowo-dyscyplinarnej na zasadach ogólnych biegły rewident może być także objęty odrębnym, szczególnym postępowaniem również określanym jako dyscyplinarne (art. 172 ust. 1 u.b.r.). Objęte są nim przewinienia dyscyplinarne popełnione przy wykonywaniu usług atestacyjnych lub usług pokrewnych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu. W przypadku z kolei stwierdzenia wystąpienia ujętych w bardzo szerokim i szczegółowym katalogu zapisanym w art. 182 ust. 1 u.b.r. naruszeń prawa przez firmę audytorską ustawodawca przewiduje nakładanie na nią określonych w ustawie kar administracyjnych. Przegląd katalogu kar zawartego w art. 183 ww. ustawy wskazuje, że jakkolwiek adresowane są do podmiotu określanego jako firma audytorska, to „uderzać” one mogą swoim oddziaływaniem w konkretnym przypadku pośrednio lub bezpośrednio w samego biegłego rewidenta. Rzecz jasna, będzie to szczególnie widoczne, gdy wykonywanie zawodu odbywa się w formie indywidualnej działalności gospodarczej – na temat niezależności biegłych rewidentów oraz firm audytorskich – zob. szerzej J. Borowicz, *Wykonywanie wolnego zawodu...*, s. 293 i n.

¹⁴ IFAC (Międzynarodowa Federacja Księgowych) jest pozarządową organizacją o charakterze non-profit z siedzibą w Nowym Jorku. Skupia ok. 156 organizacji zawodowych księgowych ze

w 2018 r. (dalej jako KEZK). Zgodnie z ww. uchwałą postanowienia KEZK obowiązkowo należy stosować do wykonywania czynności podjętych od dnia 1 stycznia 2020 r. Na zasadzie dobrowolności postanowienia Kodeksu można stosować również przed tą datą¹⁵.

Z punktu widzenia podjętej w niniejszym opracowaniu problematyki uwagę zwraca to, że twórcy KEZK są świadomi zróżnicowania sytuacji prawnej i faktycznej zawodowych księgowych/biegłych rewidentów wynikającego z właściwości wybranej przez danego profesjonalistę formy organizacyjnoprawnej wykonywania zawodu. Rozróżnia się tu w szczególności przypadki zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach¹⁶, zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód podczas wykonywania czynności zawodowych wynikających z ich powiązania z firmą audytorską (bez względu na to, czy jako wykonawca, pracownik lub właściciel) oraz zawodowych księgowych świadczących usługi profesjonalne jako wykonujący wolny zawód. W dalszych rozważaniach autor skoncentruje się na zagadnieniach niezależności biegłego rewidenta (należy przyjąć, że w ujęciu KEZK będzie to przypadek zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód indywidualnie lub w powiązaniu z firmą audytorską), którą trzeba rozpatrywać w kontekście niezależności firmy audytorskiej, w imieniu której spełnia on swoje czynności zawodowe¹⁷. Co również zasługuje na podkreślenie, kwestie niezależności i obowiązujące w tym zakresie standardy rozpatruje się odrębnie dla poszczególnych grup czynności zawodowych wchodzących do zakresu prawnie zdefiniowanego przedmiotu zawodu z uwzględnieniem ich specyfiki (niezależność dla zlecenia badania i przeglądu – zob. w szczególności Rozdział 400 KEZK, niezależność dla zleceń atestacyjnych innych niż zlecenia badania i przeglądu – zob. w szczególności Rozdział 600 KEZK, Rozdział

114 krajów świata. Jej misją jest rozwijanie i udoskonalanie praktyki wykonywania zawodu księgowych, aby dzięki stosowaniu ujednoliconych standardów mogli zawsze świadczyć wysokiej jakości usługi dla dobra interesu publicznego. We współpracy z poszczególnymi organizacjami członkowskimi, organizacjami regionalnymi oraz innymi organizacjami światowymi IFAC inicjuje, koordynuje i kieruje wydawaniem międzynarodowych oświadczeń i wytycznych z dziedziny rewizji finansowej, etyki i edukacji przeznaczonych dla księgowych zatrudnionych w sektorze prywatnym jak i publicznym. IFAC wydaje także Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej oraz Kodeks Etyki Zawodowej Księgowych. IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants) – Rada Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych, która opracowuje i promuje Międzynarodowy Kodeks Etyki dla Zawodowych Księgowych. IESBA wspiera także debatę na temat zagadnień związanych z etyką rachunkowości i niezależnością audytora. Zob. np.: <https://skwp.pl/stowarzyszenie/wspolpraca/zagraniczna/ifac/> oraz <https://www.ethicsboard.org/about-iesba> [dostęp: 10.05.2021].

¹⁵ <https://www.pibr.org.pl/pl/kodeks-etyki> [dostęp: 10.05.2021].

¹⁶ Zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach obejmują zawodowych księgowych zatrudnionych, powołanych lub związanych umową na stanowiskach wykonawczych lub niewykonawczych, na przykład w handlu, przemyśle lub usługach; sektorze publicznym; edukacji; sektorze non-profit.

¹⁷ Zgodnie z regułą 400.3 KEZK w przypadku kwestii dotyczących zachowania w trakcie wykonywania zleceń dotyczących badania sprawozdań finansowych i ich przeglądów niezależności terminu „zawodowy księgowy” odnosi się do indywidualnych zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód oraz do ich firm – czyli w realiach krajowych biegłych rewidentów i firm audytorskich w rozumieniu przepisów polskiej u.b.r.

900 KEZK)¹⁸. Ze względu na drobiazgowość, szczegółowość i kazuistyczny charakter regulacji KEZK autor niniejszego artykułu w rozważaniach odniesie się do wybranych przykładów zastosowanego w nim ujęcia niezależności zawodowej biegłego rewidenta. Należy pamiętać, że przy analizie postanowień KEZK konieczne jest uwzględnienie zapisów dotyczących firmy audytorskiej jako przewidywanej prawem formy organizacyjnoprawnej wykonywania usług zawodowych biegłego rewidenta.

Zgodnie z zapisem reguły 400.1 KEZK niezależność zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód podczas wykonywania zleceń badania lub przeglądu sprawozdania finansowego leży w interesie publicznym i jest wymagana przez Kodeks. Niezależność ta powiązana jest z podstawowymi zasadami wykonywania zawodu, takimi jak obiektywizm i uczciwość. Na podkreślenie zasługuje wyróżnienie w KEZK dwóch podstawowych wymiarów niezależności zawodowej biegłego rewidenta – można zaproponować określenie ich jako zawodowej niezależności wewnętrznej i zewnętrznej. I tak, po pierwsze, w świetle zapisów reguły 400.5 (a) KEZK niezależność wewnętrzna obejmuje taki aspekt, jak „niezależność umysłu”. Jest ona definiowana jako stan umysłu pozwalający na wyrażenie wniosku wolnego od wpływów zagrażających zawodowemu osądowi, a tym samym pozwalający danej osobie na uczciwe działanie i zachowanie obiektywizmu oraz zawodowego sceptycyzmu. W świetle zaś zapisów reguły 400.5 (b) KEZK niezależność zawodowa biegłego rewidenta przejawiać ma się także w niezależności jego „wizerunku zawodowego”. Znajdować ma to wyraz w unikaniu faktów i okoliczności, które są na tyle znaczące, że racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia skłonna byłaby uznać, że uczciwość, obiektywizm lub zawodowy sceptycyzm firmy lub członka zespołu wykonującego badanie zostały naruszone. Należy uznać, że przyjęte w KEZK rozróżnienie wymiaru wewnętrznego i zewnętrznego niezależności zawodowej, jako niezwykle cenne dla pogłębionego zrozumienia jej istoty, można uogólniać na problematykę niezależności wolnego zawodu jako takiego¹⁹.

Niezależności w ujęciu KEZK można przypisać wymiar indywidualny oraz zbiorowy. Jak niejednokrotnie wskazuje się w KEZK, odniesienia czynione do osoby lub firmy zachowującej „niezależność” oznaczają, że ta osoba lub firma przestrzegać ma postanowień danej części KEZK normującej kwestie zachowania niezależności zawodowej (zob. np. reguła 900.4 *in fine*). Wymiar indywidualny odnosi się zatem do prawnego i etycznego wymogu zachowania niezależności przez poszczególnego biegłego rewidenta w toku wykonywania czynności zawodowych. W tym ujęciu wyraża „klasyczną” cechę wolnego zawodu. Szczególną cechą KEZK jest stawianie wymogu zachowania niezależności także przez „firmy” podczas wykonywania zlecenia badania/przeglądu sprawozdania finansowego (reguła 400.6 KEZK). Ten wymiar niezależności określić można jako zbiorowy, ponieważ

¹⁸ https://www.pibr.org.pl/assets/meta/4729,Nowy_Kodeks_Etyki_info.pdf [dostęp: 10.05.2021].

¹⁹ Zob. np. J. Borowicz, *Wykonywanie wolnego zawodu...*, s. 28. Należy przy tym zwrócić uwagę, że zastosowane w aktualnym KEZK ujęcie niezależności zawodowej ma już w przypadku zawodowych księgowych/biegłych rewidentów dłuższą tradycję.

jego dochowanie wymaga spójnych działań wszystkich osób działających w ramach podmiotu określanego w KEZK jako „firma”. W tym ujęciu niezależni mają pozostać nie tylko biegli rewidenty, ale także pozostałe osoby zatrudnione w „firmie”, w szczególności przy realizacji konkretnego zlecenia (a więc osoby zarządzające firmą audytorską, pełniący funkcje pomocnicze lub eksperckie pracownicy firmy audytorskiej czy osoby zatrudnione przez nią na umowach cywilnoprawnych). Firma audytorska w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym ma zatem funkcjonować także w wymiarze etycznym regulowanym KEZK, w szczególności zachowując niezależność w przyjętym w nim rozumieniu. W szczególności wymiar zbiorowy niezależności przejawiać się powinien w działaniach „zespołu wykonującego badanie” w rozumieniu art. 2 pkt 16 u.b.r. Przez zespół ten należy rozumieć wszystkie osoby zaangażowane w przeprowadzanie badania, w szczególności biegłych rewidentów, osoby przeprowadzające kontrolę jakości wykonania zlecenia, kadrę kierowniczą wyższego szczebla oraz osoby odbywające aplikację rewidentcką, uczestniczące 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.

Niezależność w ujęciu KEZK ma także wymiar temporalny. Kodeks określa horyzont czasowy, w jakim biegły rewident/firma audytorska ma zachować niezależność podczas spełniania usługi zawodowej danego typu. I tak, na przykład, zgodnie z jego regułą R400.30, niezależność w przypadku badania sprawozdania finansowego zachowywana jest podczas okresu realizacji zlecenia oraz okresu objętego sprawozdaniem finansowym. Z charakterystyczną dla tego aktu skrupulatnością wyjaśnia się w nim, że początek „okresu realizacji zlecenia” wyznacza moment, w którym zespół powołany do wykonania badania danego sprawozdania finansowego badanie to rozpoczyna. Okres realizacji zlecenia kończy się zaś po wydaniu sprawozdania z danego badania. Jeżeli zlecenie ma charakter powtarzalny, okres realizacji zlecenia kończy się wraz z powiadomieniem przez jedną ze stron o zakończeniu współpracy zawodowej lub z chwilą wydania ostatniego sprawozdania z badania, w zależności od tego, co następuje później (reguła R400.30 A1). Rozważa się również szczegółowy przypadek, w którym dana jednostka staje się klientem badania w trakcie lub po okresie objętym sprawozdaniem finansowym, przewidując możliwe w tym przypadku zagrożenia dla niezależności przedmiotowego badania sprawozdania finansowego²⁰.

²⁰ W przypadku usług atestacyjnych z kolei niezależność, jaka jest wymagana przez KEZK, jest zachowana podczas zarówno: (a) okresu realizacji zlecenia, jak i (b) okresu objętego informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Okres realizacji zlecenia rozpoczyna się, gdy zespół wykonujący zlecenie atestacyjne rozpoczyna świadczenie usług atestacyjnych w odniesieniu do określonego zlecenia. Okres realizacji zlecenia kończy się, gdy wydany jest raport atestacyjny. Jeżeli zlecenie ma charakter powtarzalny, okres zlecenia kończy się nie później niż z chwilą powiadomienia przez jedną ze stron o zakończeniu współpracy zawodowej lub z chwilą wydania końcowego raportu atestacyjnego (reguły R900.30 - 900.30 A1 KEZK).

Na gruncie zapisów KEZK wyodrębnić można także takie wymiary niezależności jak proceduralny oraz formalny. Poza wprowadzaniem lub postulowaniem, niekiedy drobiazgowych i kazuistycznych, procedur i modeli zachowań lub działań służących realizacji niezależności biegłego rewidenta KEZK postuluje np. prowadzenie ogólnej dokumentacji „niezależności dla zleceń badania i przeglądu” (sprawozdań finansowych). W świetle zapisów reguły 400.60 KEZK firma audytorska dokumentuje wnioski odnoszące się do przestrzegania jego zapisów dotyczących niezależności w procesie badań i przeglądów oraz istotę wszelkich stosownych dyskusji potwierdzających te wnioski. W szczególności: (a) gdy zastosowane są zabezpieczenia stanowiące reakcję na zagrożenie, firma dokumentuje rodzaj zagrożenia oraz stosowne lub zastosowane zabezpieczenia; oraz (b) gdy zagrożenie wymagało znaczących analiz, a firma uznała, że zagrożenie było już na akceptowalnym poziomie, firma dokumentuje rodzaj zagrożenia i uzasadnienie wniosku. Jest to przy tym swego rodzaju postulat (zalecenie) – zgodnie z regułą 400.60 A1 KEZK dokumentacja dostarcza dowody osądów firmy podczas formułowania wniosków dotyczących przestrzegania niezależności. Jednakże brak dokumentacji nie określa, czy firma rozważyła określoną sprawę lub czy firma jest niezależna.

Warto zwrócić uwagę, że dla konstrukcji zapisów KEZK charakterystyczne jest łącznie poszczególnych zasad etyki zawodowej z próbami wyspecyfikowania możliwych zagrożeń dla ich realizacji wraz ze wskazaniem działań mogących potencjalnie służyć zapobieżeniu tym zagrożeniom²¹. Tak na przykład zgodnie z regułą 400.31 A1 KEZK zagrożenia dla niezależności powstają, jeżeli dla klienta badania sprawozdania finansowego zrealizowana została także tzw. usługa nieatestacyjna w trakcie okresu objętego sprawozdaniem finansowym lub po okresie objętym sprawozdaniem finansowym, ale przed rozpoczęciem wykonywania badania przez zespół wykonujący badanie, a usługa byłaby niedozwolona w trakcie okresu realizacji zlecenia. Wśród działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na

²¹ Zagrożenia dla niezależności zawodowej w ujęciu indywidualnym i zbiorowym rozpatruje się w wielu kazuistycznie opisanych w KEZK wymiarach. Zagrożenia te wystąpić mogą w szczególności: w sytuacji, w której firma audytorska mogłaby stać się jednostką powiązaną z klientem badania na skutek fuzji lub przejęcia (zob. reguła 400.40i n. KEZK); w obszarze wynagradzania za spełnienie usług zawodowych (zob. np. rozdział 410 KEZK); w sytuacji jeżeli toczy się sprawa sądowa z klientem badania lub wydaje się prawdopodobna (zob. np. rozdział 430 KEZK); w sytuacji posiadania udziałów finansowych u klienta przez firmę audytorską, firmę należącą do sieci, członków zespołu wykonującego badanie (zob. np. rozdział 510 KEZK); w sytuacji pożyczki lub poręczenia pożyczki u klienta (zob. np. rozdział 511 KEZK); w sytuacji występowania bliskich powiązań gospodarczych z klientem badania lub jego kierownictwem; w sytuacji występowania powiązań rodzinnych lub osobistych z personelem klienta; w sytuacji, w której członek zespołu wykonującego badanie świadczył niedawno (poprzednio) usługi jako członek zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla albo jako pracownik dla klienta; w sytuacji pełnienia funkcji członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta badania; w sytuacji zatrudniania w firmie audytorskiej wskazanych osób z kręgu klienta (zob. np. rozdziały 520-524 KEZK); w sytuacji tymczasowego oddelegowania członka personelu firmy audytorskiej do klienta (zob. np. rozdział 524 KEZK); w sytuacji gdy osoba (czyli np. biegły rewident) jest zaangażowana w zlecenie badania u danego klienta przez dłuższy okres czasu (długotrwała współpraca personelu firmy audytorskiej z danym klientem – rozdział 540 KEZK).

takie zagrożenia, wymienia się przykładowo: wykorzystanie specjalistów niebędących członkami zespołu wykonującego badanie do wykonania usługi; posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu pracy dotyczącej w stosownych przypadkach badania i usług nieatestacyjnych; zaangażowanie innej firmy nienależącej do sieci, aby oceniła wyniki usługi nieatestacyjnej lub posiadanie innej firmy nienależącej do sieci do ponownego wykonania usługi nieatestacyjnej w zakresie koniecznym dla innej firmy do przyjęcia odpowiedzialności za tę usługę (reguła 400.31 A2 KEZK). Co istotne, określone zostają także działania, jakie powinny być podjęte w sytuacji, w której dojdzie do faktycznego naruszenia niezależności. W szczególności zgodnie z regułą 400.80 pkt a-b KEZK firma audytorska, dochodząc do wniosku, że nastąpiło naruszenie wymogu niezależności: kończy, zawiesza lub eliminuje udział lub powiązanie, które spowodowało naruszenie, oraz reaguje na konsekwencje naruszenia; rozważa, czy jakiegokolwiek wymogi prawne lub regulacyjne mają zastosowanie do naruszenia, a jeżeli tak, to: (i) postępuje zgodnie z tymi wymogami; oraz (ii) rozważa zgłoszenie naruszenia organowi zawodowemu lub regulacyjnemu albo organowi nadzoru, jeżeli takie zgłoszenie jest powszechną praktyką lub jest odpowiednie w danym systemie prawnym²². Zgodnie z regułą 400.88 KEZK firma audytorska dokumentuje wszelkie aspekty sytuacji i działań podjętych w związku z naruszaniem niezależności.

4. Zakończenie

Niezależność zawodowa wykonawcy wolnego zawodu jest konstruktem złożonym i wielowymiarowym. Znajduje to odzwierciedlenie w postanowieniach KEZK. Twórcy tego Kodeksu, regulując kwestie niezależności zawodowej, przyjęli specyficzny dla siebie model postępowania. Określając pięć podstawowych zasad etycznych zawodowych księgowych/biegłych rewidentów (uczciwość, obiektywizm, kompetencje zawodowe i należyta staranność, poufność i profesjonalizm), uznają niezależność zawodową za kluczowy aspekt wyrażający realizację dwóch pierwszych – uczciwości i obiektywizmu. W sposób szczegółowy, a niekiedy wręcz kazuistyczny określają treść niezależności zawodowej w wymiarze indywidualnym (niezależność biegłego rewidenta) i zbiorowym/organizacyjnym (niezależność firmy audytorskiej),

²² Ponadto zgodnie z regułą 400.80 pkt. c-e firma audytorska niezwłocznie powiadamia o naruszeniu zgodnie z zasadami i procedurami firmy: (i) partnera odpowiedzialnego za zlecenie; (ii) osoby odpowiedzialne za polityki i procedury dotyczące niezależności; (iii) pozostały właściwy personel w firmie i w stosownych przypadkach sieć; oraz (iv) osoby podlegające wymogom niezależności w Części 4A KEZK, które muszą podjąć odpowiednie działanie; (d) ocenia znaczenie naruszenia i jego wpływ na obiektywizm firmy oraz jej zdolność do wydania sprawozdania z badania; oraz (e) w zależności od znaczenia naruszenia, określa: (i) czy zakończyć zlecenie badania; lub (ii) czy możliwe jest podjęcie działania, które w satysfakcjonujący sposób zareaguje na konsekwencje naruszenia oraz czy takie działanie może być podjęte i jest odpowiednie w danych okolicznościach. Należy podkreślić, że poszczególne działania są niejednokrotnie w dalszej części KEZK rozpisywane na drobiazgowo, kazuistycznie przedstawione etapy i kroki, jakich podjęcie rozważać może firma audytorska.

czyniąc to odrębnie w odniesieniu do głównych rodzajów czynności zawodowych. Twórcy Kodeksu próbują jednocześnie przewidzieć możliwe zagrożenia dla niezależności zawodowej biegłego rewidenta/firmy audytorskiej, jak również zaproponować działania służące ich zapobieżeniu lub odwróceniu ich skutków. Tak skonstruowany KEZK nie jest zatem jedynie zbiorem solennych deklaracji etycznych, ale także swoistym przewodnikiem/poradnikiem dla profesjonalisty zainteresowanego zachowaniem swojej niezależności. Postanowienia KEZK ujmują w szczególności niezależność zawodową jako indywidualną postawę profesjonalisty wyrażającą się w sposobie jego myślenia (niezależność wewnętrzna) oraz zachowaniach w środowisku i sytuacjach, w których świadczy on usługi zawodowe (niezależność wizerunkowa, zewnętrzna). Niezależność ujmowana jest także w wymiarze temporalnym i organizacyjnym (zbiorowym), wyznaczając horyzont czasowy działań służących jej realizacji oraz wpływając na organizację świadczenia usług przez firmę audytorską, a tym samym na działania tworzących ją lub zatrudnianych w niej biegłych rewidentów. Jej aspekty organizacyjne oraz proceduralne (sposoby realizacji w konkretnym przypadku) podlegają przy tym formalizacji poprzez tworzenie wyspecjalizowanej dokumentacji.

Bibliografia

- Borowicz J., *Biegły rewident jako zawód wolny: zagadnienia wybrane*, [w:] A. Dańko-Roesler, M. Leśniak, M. Skory, B. Sołtys (red.), *Ius est ars boni et aequi: księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Józefowi Frąckowiakowi*, Warszawa 2018.
- Borowicz J., *Wykonywanie wolnego zawodu w ramach stosunku pracy w prawie polskim*, Wrocław 2020.
- Jacyszyn J., *Wykonywanie wolnych zawodów w Polsce*, Warszawa 2004.