

ODPOWIEDZIALNOŚĆ BIEGŁEGO REWIDENTA ORAZ FIRMY AUDYTORSKIEJ Z TYTUŁU KONTROLI JAKOŚCI WYKONYWANIA ZLECENIA

MAŁGORZATA ŚLEBZAK*,
KRZYSZTOF ŚLEBZAK**

Streszczenie

Przedmiotem niniejszego opracowania jest przedstawienie zasad odpowiedzialności kontrolera jakości wykonania zlecenia zarówno z punktu widzenia jego własnej odpowiedzialności za wykonanie usługi, jak i odpowiedzialności firmy audytorskiej. Szczególną uwagę poświęcono możliwości podlegania odpowiedzialności dyscyplinarnej, administracyjnej, cywilnej oraz pracowniczej. W opracowaniu podjęto próbę odpowiedzi na następujące pytania. Po pierwsze: czy usytuowanie kontrolera jakości wykonania zlecenia w zespole bądź poza zespołem przeprowadzającym badanie ma znaczenie dla jego własnej odpowiedzialności za wykonanie usługi, jak i odpowiedzialności firmy audytorskiej z tego tytułu. Po drugie: czy w przypadku niewykonania bądź nienależytego wykonania kontroli jakości zlecenia możliwe jest nałożenie na firmę audytorską kary administracyjnej. Po trzecie: czy istnieje prawna możliwość „przerzucenia” na kontrolera jakości wykonania zlecenia poniesionych przez firmę audytorską konsekwencji finansowych, spowodowanych koniecznością zapłaty administracyjnych kar pieniężnych, nałożonych na firmę audytorską, jak również – skutków dalszej ewentualnej szkody, jakiej doznałaby firma na skutek zachowania KJWZ.

Słowa kluczowe: biegły rewident, firma audytorska, odpowiedzialność, kontrola jakości wykonywania zlecenia

* Mgr, biegły rewident, e-mail: slebzak2007@gmail.com.

** Prof. dr hab., Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Adama Mickiewicza w Poznaniu (Polska), e-mail: slebzak2007@gmail.com, ORCID: 0000-0002-5029-4241.

RESPONSIBILITY OF THE AUDITOR AND THE AUDIT FIRM FOR QUALITY CONTROL OF THE PERFORMANCE OF THE ENGAGEMENT

Abstract

The subject of this paper is to present the principles of responsibility of the engagement quality control reviewer both from the point of view of his own responsibility for the performance of the service and the responsibility of the audit firm. Special attention was paid to the possibility of being subject to disciplinary, administrative, civil and labor liability. The study attempts to answer the following questions. First, whether the location of the engagement quality control reviewer within the team, or outside the team, conducting the audit is relevant to his own responsibility for the performance of the service, as well as the audit firm's liability therefor. Second, whether it is possible to impose an administrative penalty on the audit firm in the event of non-performance or improper performance of the engagement quality control reviewer. Thirdly, whether it is legally possible to "pass on" to the engagement quality control reviewer the financial consequences incurred by the audit firm, caused by the need to pay administrative fines imposed on the audit firm, as well as – the consequences of further possible damage suffered by the company as a result of the behavior of the engagement quality control reviewer.

Keywords: auditor, audit firm, responsibility, quality control of the order execution

W dniu 15 listopada 2022 r. Rada Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego (PANA) podjęła uchwałę Nr 38/I/2022 w sprawie krajowych standardów kontroli jakości oraz Krajowego Standardu Badania 220 (Z). Na jej podstawie wprowadzone zostały: (1) Krajowy Standard Kontroli Jakości 1 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością (PL) 1 „Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych” opracowanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (KSKJ 1), (2) Krajowy Standard Kontroli Jakości 2 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością (PL) 2 – „Kontrolę jakości wykonania zlecenia” opracowanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (KSKJ 2) oraz (3) Krajowy Standard Badania 220 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 220 (Z) – „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego (KSB 220 (Z)). Niezależnie od szczegółowych kwestii intertemporalnych w zakresie dotyczącym kontroli jakości wykonania zlecenia (dalej: KJZ) obowiązuje od 1 stycznia 2024 r. wyłącznie KSKJ 2, który ma zastosowanie do: (1) usług badania i usług przeglądu sprawozdań finansowych oraz innych historycznych informacji finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się w dniu 1 stycznia 2023 r. lub po tej dacie oraz (2) usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz usług pokrewnych rozpoczynających się również w dniu 1 stycznia 2023 r. lub w późniejszym czasie. Podobnie od tej daty obowiązuje wyłącznie KSB 220 (Z), przy czym jest to niezależne od tego, jakiego okresu sprawozdawczego dotyczy badanie sprawozdania finansowego.

Przyjęcie przez PANA powyższej uchwały powoduje taki skutek, że staje się ona aktem obowiązującym i wiążącym firmy audytorskie oraz biegłych rewidentów. Rzecz jednak w tym, że problematyka kontroli jakości wykonania zlecenia normowana jest nie tylko w wyżej wymienionej uchwale. *De lege lata* stan prawny jest bowiem o wiele bardziej zróżnicowany, albowiem poza ustawą z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym¹ należy również uwzględnić 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/WE² oraz dyrektywę 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniającą dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylającą dyrektywę Rady 84/253/EWG³.

Na gruncie przepisów u.b.r. regulacje dotyczące KJZ są dość fragmentaryczne i pojawiają się głównie w kontekście badania jednostek zainteresowania publicznego. Przykładowo:

- 1) w art. 64 ust. 1 pkt 6 u.b.r. wymaga się, aby firma audytorska (FA) ustanowiła procedury określające tryb rozwiązywania sporów pomiędzy „kontrolerem jakości wykonania zlecenia a kluczowym biegłym rewidentów”;
- 2) zgodnie z art. 67 ust. 4 u.b.r. FA zobowiązana jest tworzyć akta badania, ze wskazaniem, z imienia i nazwiska, „kontrolera jakości wykonania zlecenia”;
- 3) w art. 132 u.b.r. zawarta została norma kompetencyjna do opracowania przez FA polityki kontroli jakości wykonania zlecenia przez niezależnego biegłego rewidenta w odniesieniu do badań ustawowych jednostek zainteresowania publicznego (JZP);
- 4) kontroler jakości wykonania zlecenia podlega odpowiedzialności dyscyplinarnej (art. 159 ust. 4 u.b.r.), natomiast na FA, która w stosunku do JZP nie wykonuje KJZ, można nałożyć karę administracyjną (art. 182 ust. 1 pkt 10 u.b.r.).

Inaczej już kwestia KJZ została ujęta w rozporządzeniu 537/2014. Z art. 8 ust. 1 tego aktu prawnego wynika, że podstawowym celem przedmiotowej kontroli jest ocena, czy biegły rewident lub kluczowy partner firmy audytorskiej mogli, w sposób racjonalny, sporządzić opinię, kierując się wnioskami wyrażonymi w projektach tych sprawozdań. Jest to niewątpliwie ten aspekt badań JZP, który sprzyja utrzymaniu ich wysokiej jakości (por. pkt 12 preambuły do rozporządzenia 537/2014). W sposób szczegółowy normuje się również warunki przeprowadzania KJZ (art. 8 ust. 2, 3 oraz 4 rozporządzenia 537/2014) oraz elementy, które należy uwzględnić podczas KJZ (art. 8 ust. 5 rozporządzenia 537/2014), o czym będzie jeszcze mowa w dalszej części.

Co ciekawe, problematyka KJZ nie jest natomiast przedmiotem zainteresowania dyrektywy 2006/43/WE, poza jedynym aspektem, który nakazuje wdrożenie w FA

¹ Jednolity tekst Dz.U. z 2023 r., poz. 1015 ze zm. – dalej: u.b.r.

² Dz.U.UE 2014.158.77, dalej: rozporządzenie 537/2014.

³ Dz.U.UE.L.2006.157.87, dalej: dyrektywa 2006/43/WE.

systemu wewnętrznej kontroli jakości. Nie ulega wątpliwości, że jednym z jego elementów może być kontrola jakości wykonywanego zlecenia. W dyrektywie nie formułuje się jednak żadnych kryteriów dla takiej kontroli. W tym zakresie państwa członkowskie dysponują więc pełną swobodą.

Z perspektywy powszechnie obowiązujących źródeł prawa trzeba więc stwierdzić, że KJZ ma być przeprowadzana tylko w przypadku badania JZP na warunkach wynikających z rozp. 537/2014 oraz u.b.r. W tym świetle powoływana na wstępie uchwała PANA dość istotnie ingeruje w sposób przeprowadzania badania przez biegłych rewidentów oraz FA, gdyż wprowadza obowiązek kontroli jakości wykonania zlecenia również w odniesieniu do podmiotów pozbawionych statusu JZP. Ponieważ KJZ wykonywana jest przez kontrolera jakości wykonywanego zlecenia (KJWZ), w pierwszej kolejności należy określić jego prawną pozycję, zarówno w relacji do kluczowego biegłego rewidenta, jak i do FA, a mianowicie – wypada ustalić, czy KJWZ może zostać uznany za członka zespołu wykonującego badanie, czy też ma on status odrębny oraz niezależny względem wymienionych podmiotów. Niestety już pobieżna lektura obowiązujących przepisów dowodzi istotnej rozbieżności. O ile w przepisach u.b.r. KJWZ uznaje się za członka zespołu wykonującego badanie (art. 2 pkt 16 u.b.r.), o tyle z brzmienia art. 8 ust. 2 rozporządzenia 537/2014 wynika wprost, że kontroler jest biegłym rewidentem „niebiorącym udziału w przeprowadzaniu badania ustawowego, którego dotyczy kontrola”. Mniej jednoznaczne stwierdzenia zostały zawarte w § 16 lit (e) KJSK 1 oraz § 13 lit (a) KSKJ 2, które stanowią, że KJWZ jest „partner, inna osoba z firmy lub spoza firmy wyznaczona przez firmę w celu wykonania kontroli jakości zlecenia”, co nie przesądza jednoznacznie, czy może być on członkiem zespołu wykonującego badanie. *De lege lata* usytuowanie KJWZ zależy więc od tego, czy kontrola jakości obejmować będzie usługę objętą zakresem regulacji rozporządzenia 537/2014, czy też nie.

Ponieważ rozporządzenia unijne obowiązują w polskim porządku prawnym bezpośrednio, co oznacza, że znajdują one pierwszeństwo przed regulacjami ustawowymi, trzeba stwierdzić, że jeżeli KJZ dotyczy ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego (JZP), to wówczas KJWZ nie jest członkiem zespołu wykonującego badanie. Inaczej natomiast ta problematyka przedstawia się w odniesieniu do kontroli jakości pozostałych usług, gdyż regulacje u.b.r. przesadzają, że KJWZ wchodzi w skład zespołu wykonującego badanie. Regulacja ta nie jest niezgodna z dyrektywą 2006/43/WE. Przyjmując, że KJZ może stanowić element systemu zapewniania jakości (art. 29 dyrektywy 2006/43/WE), w drodze analogii, do KJWZ należałoby stosować takie same kryteria jak do kontrolerów systemów zapewniania jakości. To by oznaczało, zgodnie z art. 29 ust. 1 lit. e) oraz ust. 2 dyrektywy 2006/43/WE, że system zapewniania jakości w zakresie KWZ musiałby zapewniać, że wybór KJWZ będzie dokonywany „zgodnie z obiektywną procedurą opracowaną dla zapewnienia, że między kontrolerami a kontrolowanym biegłym rewidentem lub firmą audytorską nie zachodzi konflikt interesów”. Do wyboru kontrolerów miałyby natomiast zastosowanie co najmniej następujące kryteria: (1) kontrolerzy powinni mieć odpowiednie wykształcenie kierunkowe i stosowne doświadczenie w dziedzinie badań ustawowych, sprawozdawczości finansowej oraz, w stosownych przypadkach, sprawozdawczości w zakresie zrów-

noważonego rozwoju i atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju lub innych usług związanych ze zrównoważonym rozwojem, w połączeniu ze szczegółowym szkoleniem w zakresie kontroli zapewnienia jakości; (2) dana osoba nie mogłaby pełnić funkcji kontrolera w ramach kontroli zapewnienia jakości przeprowadzanej u biegłego rewidenta lub w firmie audytorskiej przed upływem przynajmniej 3 lat od momentu, gdy osoba ta przestała być partnerem lub pracownikiem danego biegłego rewidenta lub danej firmy audytorskiej lub przestała być w inny sposób z nimi powiązana oraz (c) kontrolerzy powinni składać oświadczenie o braku konfliktu interesów między nimi a biegłym rewidentem i firmą audytorską, które mają zostać poddane kontroli.

Powyższe ustalenia mają znaczenie dla zrekonstruowania zasad odpowiedzialności KJWZ. W sposób najmniej skomplikowany przedstawia się odpowiedzialność dyscyplinarna, która zgodnie z art. 139 ust. 1 oraz w pkt 1 u.b.r. wchodzi w rachubę w razie dopuszczenia się przez biegłego rewidenta przewinienia dyscyplinarnego, którym jest m.in. naruszenie przez biegłego rewidenta przepisów dotyczących wykonywania zawodu, zasad etyki zawodowej, niezależności lub krajowych standardów wykonywania zawodu. Odpowiedzialność z jednej strony zapewnia przestrzeganie reguł wykonywania zawodu biegłego rewidenta, a z drugiej strony – stwarza możliwość eliminowania z zawodu osób, które nie charakteryzują się przymiotami niezbędnymi do jego prawidłowego wykonywania. Służy tym samym ochronie prestiżu zawodu i samorządu zawodowego⁴. Nie ulega wątpliwości, że problematyka dotycząca statusu KJWZ została unormowana na poziomie krajowych standardów wykonywania zawodu (KSKJ 2 oraz KSB 220 (Z)), jak również przepisów dotyczących wykonywania zawodu (art. 9 rozporządzenia 537/2014 określający wymogi stawiane kontroli jakości zlecenia przy JZP), co powoduje, że naruszenie przez KJWZ jakiegokolwiek unormowania dotyczącego KJZ może uzasadniać jego odpowiedzialność dyscyplinarną. Podkreślenia wymaga, że odpowiedzialność dyscyplinarna, o której mowa, aktualizuje się wyłącznie wobec biegłych rewidentów, więc powołanie – w przypadkach dozwolonych prawem – KJWZ niebędącego biegłym rewidentem uniemożliwia pociągnięcie tej osoby do odpowiedzialności dyscyplinarnej. Biorąc pod uwagę gradację kar w postępowaniu dyscyplinarnym (art. 159 u.b.r.), należy przyjąć, że w zależności od stopnia i rodzaju naruszenia regulacji zawodowych dotyczących KJWZ mogą zostać orzeczone różne kary przewidziane ustawą (włącznie ze skreśleniem obwinionego z rejestru biegłych rewidentów). Z tych powodów uniknięcie pociągnięcia do odpowiedzialności dyscyplinarnej wymaga wykazania przeprowadzenia procedur wynikających zwłaszcza z KSKJ 2, w taki sposób, aby nie było możliwe postawienie KJWZ zarzutu niewykonania bądź nienależytego wykonania obowiązków w szczególności w kontekście weryfikacji (oceny) tzw. znacznych osądów, gdyż to one determinują treść sprawozdania z badania wydawanego przez kluczowego biegłego rewidenta (KBR). Dotyczy to

⁴ M.J. Zieliński, w: *Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Komentarz*, red. K. Ślebzak, M. Ślebzak, Warszawa 2018, s. 557. Na temat odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłego rewidenta por. szerzej M. Ślebzak, K. Ślebzak, *Odpowiedzialność dyscyplinarna biegłych rewidentów – aspekty materialnoprawne*, „Rachunkowość” 2013, nr 11.

zarówno KJZ badania jednostki niebędącej JZP, jak i mającej status JZP, przy czym w odniesieniu do JZP zakres wykonywanych procedur należy odpowiednio odnieść do wymogów KJZ wynikających z rozporządzenia 537/2014,

Nieco inaczej przedstawia się kwestia odpowiedzialności administracyjnej, gdyż może być ona rozpatrywana na różnych płaszczyznach. Po pierwsze wskazać trzeba, że w odniesieniu do JZP w art. 182 ust. 1 pkt 10 u.b.r. zawarta została szczególna podstawa odpowiedzialności FA. Zgodnie z tym przepisem FA podlega karze administracyjnej za naruszenie przepisów ustawy lub rozporządzenia 537/2014, w przypadku gdy przed sporządzeniem sprawozdania z badania sprawozdania finansowego jednostki zainteresowania publicznego oraz sprawozdania dodatkowego, o którym mowa w art. 11 rozp. 537/2014, nie przeprowadza kontroli jakości wykonania zlecenia, o której mowa w art. 8 tego rozporządzenia, lub narusza warunki przeprowadzenia, zakresu lub dokumentowania takiej kontroli, określone w art. 8 tego rozporządzenia, krajowych standardach kontroli jakości oraz polityce kontroli jakości wykonania zlecenia badania, o której mowa w art. 132 u.b.r. (warto podkreślić, że ostatnia z wymienionych regulacji stanowi samodzielną podstawę opracowania polityki kontroli jakości wykonania zleceń przez niezależnego biegłego rewidenta w odniesieniu do badań ustawowych jednostek zainteresowania publicznego). Sankcjonowane karą administracyjną są więc zarówno naruszenia przepisów rozporządzenia, jak i krajowych standardów kontroli jakości oraz SWKJ, w tym tej jego części, która w sposób odmienny, szczególnie, normuje KJWZ. Dla JZP pierwszoplanowe znaczenie ma art. 8 ust. 5 rozp. 537/2014, w którym stwierdza się, że w ramach kontroli ocenia się przynajmniej następujące elementy:

- a) niezależność biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej od badanej jednostki;
- b) znaczące rodzaje ryzyka istotne dla badania ustawowego, zidentyfikowane przez biegłego rewidenta lub kluczowego partnera firmy audytorskiej w trakcie wykonywania badania ustawowego, oraz środki podjęte przez nich w celu odpowiedniego zarządzania tymi rodzajami ryzyka;
- c) uzasadnienie biegłego rewidenta lub kluczowego partnera firmy audytorskiej, w szczególności w odniesieniu do poziomu istotności oraz znaczących rodzajów ryzyka, o których mowa w lit. b);
- d) ewentualne prośby do zewnętrznych ekspertów o poradę oraz zastosowanie się do otrzymanych porad;
- e) charakter i zakres skorygowanych i nieskorygowanych zniekształceń w sprawozdaniach finansowych, zidentyfikowanych w trakcie przeprowadzania badania;
- f) tematy omawiane z komitetem ds. audytu oraz organami zarządzającymi lub nadzorczymi badanej jednostki;
- g) tematy omawiane z właściwymi organami oraz, w stosownych przypadkach, z innymi stronami trzecimi;
- h) czy dokumenty i informacje wybrane z dokumentacji przez kontrolera potwierdzają opinię biegłego rewidenta lub kluczowego partnera firmy audytorskiej wyrażoną w projektach sprawozdań, o których mowa w art. 10 i 11 rozporządzenia 537/2014.

Powiązanie KJWZ z badaniem sprawozdania finansowego powoduje, że z merytorycznego punktu widzenia najistotniejszym elementem jest ocena znaczących rodzajów ryzyka, uzasadnienia poziomu istotności oraz znaczących rodzajów ryzyka, jak również charakteru i zakresu skorygowanych i nieskorygowanych zniekształceń. Przedmiotowym elementem odpowiada definicja celu KSKJ 2, który w § 12 wskazuje, że jest nim, poprzez wyznaczenie odpowiednio wykwalifikowanego kontrolera jakości wykonania zlecenia, wykonanie obiektywnej oceny znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie oraz wyciągniętych na tej podstawie wniosków. Tym samym brak oceny znaczących osądów albo też ocena, która nie znajduje podstawy w dokumentacji z badania (nienależyta ocena), pozwala na nałożenie na FA badającą sprawozdanie finansowe JZP kary administracyjnej z tytułu nienależytej KJZ.

W odniesieniu do nie-JZP podstawą odpowiedzialności FA może być natomiast art. 182 ust. 1 pkt 21 u.b.r., który pozwala na nałożenie na FA kary administracyjnej za nieprzestrzeganie przepisów art. 49, art. 50 oraz art. 65–67 w zakresie wdrożenia i funkcjonowania systemu wewnętrznej kontroli jakości, w tym nieposiadanie lub niewdrażanie polityk, procedur, rozwiązań i mechanizmów, o których mowa w art. 64 u.b.r. Kluczowe znaczenie ma art. 50 ust. 1 u.b.r., albowiem nakłada on opracowanie i wdrożenie systemu wewnętrznej kontroli jakości zgodnie z krajowymi standardami kontroli jakości. W tym kontekście odpowiedzialność z tytułu funkcjonowania systemu wewnętrznej kontroli jakości nie może się sprowadzać do wykazania „jakiegokolwiek” funkcjonowania SWKJ, ale funkcjonowania zgodnie z przyjętym SWKJ. Ten natomiast musi odzwierciedlać cele oraz procedury wynikające z KSKJ 2 oraz KSB 220 (Z), co powoduje, że funkcjonowanie zgodne z KSKJ 2 oraz KSB 220 (Z) wymaga dbałości o takie funkcjonowanie SWKJ, w ramach którego przeprowadzone i udokumentowane zostaną wszystkie wymagane procedury KJZ zgodnie z przyjętym SWKJ. Niewykonanie obowiązku w zakresie opracowania i wdrożenia systemu KJWZ w zakresie KSKJ 2 stanowi zatem naruszenie art. 50 ust. 1 u.b.r., co umożliwia nałożenie kary administracyjnej.

W świetle powyższego nie ulega więc wątpliwości, że istnieją prawne przesłanki do nakładania na FA kar administracyjnych. O ile jednak w odniesieniu do JZP byłyby to odpowiedzialność FA przypominająca znaną w prawie cywilnym odpowiedzialność na zasadzie ryzyka (FA odpowiada za działania lub zaniechania KJWZ jak za działania lub zaniechania własne), o tyle w odniesieniu do nie-JZP byłyby to odpowiedzialność z tytułu braku należytego nadzoru nad funkcjonowaniem SWKJ, który zgodnie z KSKJ 2 i KSB 200 (Z) wymaga przeprowadzenia określonych procedur i udokumentowania działań, czego w konkretnym przypadku potwierdzić się nie da. Nie ma przy tym znaczenia, czy KJWZ jest czy nie jest uznawany za członka zespołu przeprowadzającego badanie.

W obu przypadkach pełną odpowiedzialność administracyjną za działania KJWZ niezgodne ze standardami zawodowymi ponosi FA, która powierzyła określonemu biegłemu funkcję kontrolera jakości wykonania zlecenia. Przyczyna nałożenia na FA kary administracyjnej może być więc postrzegana w kategoriach odpowiedzialności KJWZ za niewykonanie bądź nienależyte wykonanie przez niego swojego zobowiązania, co z kolei stanowi punkt wyjścia do rozważenia odpowiedzialności

cywilnej. Wyraźnie należy jednak rozróżnić sytuacje, w których FA – powierzając funkcję KJWZ – zawiera umowę z osobą fizyczną, od sytuacji, w której stroną tej umowy jest osoba prawna, przy czym obie konstrukcje normatywne są prawnie dopuszczalne w świetle powszechnie obowiązujących źródeł prawa. Również KSKJ 2 w § A4 stwierdza, że zapewnić KJWZ mogą zarówno przez pracowników czy partnerzy FA przeprowadzającej usługę podlegającą kontroli, jak również tzw. dostawca usług, przy czym na gruncie KSKJ 2 nie precyzuje się – poza wymaganiami merytorycznymi – jakie przesłanki formalno-organizacyjne musi spełniać taki podmiot. FA może zatem zawrzeć umowę z każdym podmiotem, który gwarantuje, że KJZ zostanie przeprowadzona przez osobę mającą odpowiednie kwalifikacje.

Stroną umowy o wykonanie kontroli jakości zlecenia mogą być zatem nie tylko biegli rewidenci jako osoby fizyczne w rozumieniu art. 3 ust. 2 u.b.r., ale również inne podmioty, o ile są one w stanie przyjąć na siebie zobowiązanie dotyczące zagwarantowania, że KJZ wykona osoba mająca do tego odpowiednie kwalifikacje. W każdym przypadku, w którym stroną umowy będzie podmiot mający osobowość prawną, będzie to jednak szczególny typ umowy o świadczenie przez osobę trzecią w rozumieniu art. 391 k.c. Jeżeli w umowie zastrzeżono, że osoba trzecia zaciągnie określone zobowiązanie albo spełni określone świadczenie, ten, kto takie przyrzeczenie uczynił, odpowiedzialny jest za szkodę, którą druga strona ponosi przez to, że osoba trzecia odmawia zaciągnięcia zobowiązania albo nie spełnia świadczenia. Może jednak zwolnić się od obowiązku naprawienia szkody, spełniając przyrzucone świadczenie, chyba że sprzeciwia się to umowie lub właściwości świadczenia. Umowa o świadczenie przez osobę trzecią uregulowana w art. 391 k.c. ma charakter gwarancyjny. Jej treścią jest zobowiązanie dłużnika (gwaranta) względem wierzyciela (beneficjenta gwarancji), że określona osoba trzecia zaciągnie względem tego wierzyciela zobowiązanie lub spełni na jego rzecz świadczenie⁵. W literaturze stwierdza się, że na podstawie art. 391 k.c. możliwe jest wyodrębnienie dwóch postaci umowy gwarancyjnej. W przypadku pierwszej gwarant może zobowiązać się względem beneficjenta, że osoba trzecia zaciągnie określone zobowiązanie. W przypadku drugiej treścią zobowiązania gwaranta może być przyrzeczenie, że osoba trzecia spełni określone świadczenie⁶. Nie jest niedopuszczalne, że oba te warianty zobowiązania będą występowały w umowie jednocześnie. Zawarcie zatem umowy z tzw. zewnętrznym dostawcą usług w rozumieniu KSKJ 2 o statusie osoby prawnej będzie z reguły polegało jednak na przyrzeczeniu, że osoba trzecia mająca odpowiednie kwalifikacje (biegłego rewidenta) wykona KJZ. To powoduje, że KJWZ w zależności od tego, czy zawiera umowę sam z FA, czy też wykonuje KJZ w ramach umowy o świadczenie przez osobę trzecią, podlega innej odpowiedzialności.

⁵ G. Karaszewski, w: *Kodeks cywilny. Komentarz aktualizowany*, red. J. Ciszewski, P. Nazaruk, LEX/el. 2023, art. 391.

⁶ Por. szerzej S. Rudnicki, *O umowie gwarancyjnej*, PPH 1993, nr 9, s. 1–3; R. Szostak, *Z problematyki umów o przyjęcie obowiązku wykonywania świadczeń gwarancyjnych*, PiP 1993, nr 7, s. 19–30; J. Jastrzębski, *Nieubezpieczeniowe umowy gwarancyjne*, PPH 2018, nr 7, s. 4–15.

W przypadku gdy stroną umowy będzie osoba fizyczna, KJZ może być wykonywana zarówno na podstawie stosunku pracy, jak i umów cywilnoprawnych, w tym w ramach prowadzonej przez KJWZ działalności gospodarczej. Na gruncie prawa pracy biegły rewident (jako pracownik) będzie ponosił odpowiedzialność porządkową (np. kara upomnienia bądź nagany) oraz odpowiedzialność materialną (obowiązek naprawienia szkody, przy czym tylko w przypadku działania umyślnego pracodawca może domagać się zapłaty odszkodowania w pełnej wysokości). Niewykonanie bądź nienależyte wykonywanie obowiązków może stanowić również uzasadnioną przyczynę rozwiązania umowy o pracę przez pracodawcę (w zależności od okoliczności danego przypadku może to być rozwiązanie za wypowiedzeniem albo bez wypowiedzenia). W przypadku natomiast, gdy KJWZ wykonuje KJZ na podstawie umowy cywilnoprawnej, w pierwszej kolejności w rachubę wchodzi odpowiedzialność kontraktowa z art. 471 k.c. Dłużnik obowiązany jest wówczas do naprawienia szkody wynikłej z niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania, chyba że niewykonanie lub nienależyte wykonanie jest następstwem okoliczności, za które dłużnik odpowiedzialności nie ponosi. Nie ulega wątpliwości, że nieprzestrzeganie norm wykonywania zawodu będzie musiało zostać zakwalifikowane jako niedołożenie należytej staranności przy wykonywaniu zobowiązania, natomiast naruszenie norm powszechnie obowiązujących może stanowić samodzielną przyczynę odpowiedzialności deliktowej z art. 415 k.c. Czynem niedozwolonym będzie bowiem już samo naruszenie art. 8 rozporządzenia 537/2014. Ponieważ w obu reżimach odpowiedzialności cywilnej (kontraktowej oraz deliktowej) w sposób odmienny zostały określone przesłanki dochodzenia odszkodowania, niewątpliwą zaletą odpowiedzialności kontraktowej jest możliwość – już w umowie zawartej pomiędzy KJWZ a FA (nie dotyczy to stosunku pracy) – zastrzeżenia kary umownej na podstawie art. 483 k.c., co będzie stanowiło czynnik dyscyplinujący KJWZ. W przypadku gdy stroną umowy jest osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą, w tym również FA, która sama zobowiązuje się do przeprowadzenia KJZ, wówczas zasady odpowiedzialności kształtują się podobnie jak w przypadku opisanej wyżej umowy zlecenia.

Odrębnie należy odnieść się do sytuacji, gdy umowa o przeprowadzenie KJZ zawierana jest z podmiotem, który zobowiązuje się do świadczenia usługi przez osobę trzecią. O czym była już mowa wyżej, generalną zasadą wynikającą z art. 391 k.c. jest to, że jeśli w umowie zastrzeżono, iż osoba trzecia zaciągnie określone zobowiązanie albo spełni określone świadczenie, ten, kto takie przyrzeczenie uczynił, odpowiedzialny jest za szkodę, którą druga strona ponosi przez to, że osoba trzecia odmawia zaciągnięcia zobowiązania albo nie spełnia świadczenia. Reguła ta nie zmienia natomiast zasad odpowiedzialności wynikających z KSKJ 2, ponieważ odpowiedzialność KJWZ rozpoczyna się z chwilą przystąpienia przez niego do KJZ oraz złożenia stosownych oświadczeń. Również z cywilistycznego punktu widzenia ponosi on pełną odpowiedzialność, tyle że wobec brzmienia art. 391 k.c. ma ona charakter solidarny. Innymi słowy, FA w następstwie szkody, jakiej doznała w ramach KJZ (np. wywołanej koniecznością uiszczenia kary administracyjnej, jaką na nią nałożył organ nadzorczy i której wysokość nie zostanie skompensowana wypłatą odszkodowania w ramach ubezpieczenia OC), może domagać się

jej wyrównania, kierując odpowiednie roszczenie zarówno względem podmiotu, z którym FA zawarła umowę o przeprowadzenie KJZ, jak i względem skonkretyzowanej osoby fizycznej, która faktycznie wykonywała usługę KJZ. Z kolei wzajemne rozliczenia pomiędzy tymi podmiotami (w szczególności obejmujące roszczenia o charakterze regresowym) normują przepisy k.c. oraz postanowienia zawartej między nimi umowy.

Potencjalnie, niezależnie od wskazanych wyżej reżimów odpowiedzialności, punktem wyjścia dla skonstruowania odpowiedzialności cywilnej jest wykazanie szkody, jakiej doznała FA w wyniku niewykonania bądź nienależytego wykonania KJZ. W przypadku nałożenia z tego tytułu na FA kary administracyjnej, o czym była mowa wyżej, wykazanie szkody, adekwatnego związku przyczynowego czy niewykonania bądź nieprawidłowego wykonania zobowiązania (w przypadku odpowiedzialności kontraktowej) nie będzie problematyczne. Natomiast odpowiedzialność deliktowa w pierwszej kolejności wchodziłaby w rachubę w razie naruszenia przez KJWZ obowiązków wynikających z rozporządzenia 537/2014.

Odrębnym problemem jest natomiast to, czy KJWZ może odpowiadać zarówno wobec FA za szkodę, jaką ta poniosła wskutek tego, że kluczowy biegły rewident wydał niewłaściwą opinię, będącą następstwem uwzględnienia ocen dokonywanych w ramach KJZ przez KJWZ. W takiej sytuacji zasadnicze znaczenie zaczyna mieć wyżej omówiona kwestia dotycząca prawnego usytuowania KJWZ, zwłaszcza w relacji do KBR. Jeżeli przyjąć, że zgodnie z art. 2 pkt 12 u.b.r. KBR jest osoba w głównym stopniu odpowiedzialna za przeprowadzenie badania, to nie jest wcale wykluczona możliwość obciążenia taką odpowiedzialnością również innych osób uczestniczących w badaniu, zwłaszcza tych, które są członkami zespołu wykonującego badanie. Stanowisko takie jest uprawnione w świetle poczynionego wyżej ustalenia, że osoby przeprowadzające kontrolę jakości wykonania zlecenia w przypadku podmiotów niebędących JZP są członkami zespołu wykonującego badanie. Taka kwalifikacja powoduje z kolei sytuację, w której KJWZ może ponosić odpowiedzialność cywilną za szkodę wyrządzoną nienależytym wykonaniem zobowiązania, którego skutkiem była błędna ocena, prowadząca do sformułowania innej opinii z badania, aniżeli byłaby wydana, gdyby ocena przeprowadzona przez KJWZ była prawidłowa. Wówczas można było skonstruować istnienie adekwatnego związku przyczynowego. W przypadku JZP tego typu odpowiedzialność nie wydaje się możliwa, skoro KJWZ jest podmiotem usytuowanym „poza” zespołem wykonującym badanie.

Podsumowując powyższe rozważania, można zatem sformułować trzy wnioski o charakterze generalnym. Po pierwsze, usytuowanie KJWZ w zespole bądź poza zespołem przeprowadzającym badanie nie ma znaczenia zarówno z punktu widzenia jego własnej odpowiedzialności za wykonanie usługi KJZ, jak i odpowiedzialności FA z tego tytułu. W każdym przypadku KJWZ będący biegłym rewidentem może – za nieprzestrzeganie norm wykonywania zawodu (tutaj KSKJ 1, KSKJ 2 oraz KSB 220 (Z)) – zostać pociągnięty do odpowiedzialności dyscyplinarnej. Po drugie, należy uznać, że w każdym przypadku niewykonania bądź nienależytego wykonania kontroli jakości zlecenia możliwe jest nałożenie na FA kary administracyjnej, przy czym w zależności od tego, czy chodzi o podmiot legitymujący się statusem

JZP czy też o podmiot pozbawiony tego statusu, różna będzie podstawa prawna do nałożenia takiej kary. Po trzecie, istnieje prawna możliwość „przerzucenia” na kontrolera jakości wykonania zlecenia poniesionych przez FA konsekwencji finansowych, spowodowanych koniecznością zapłaty administracyjnych kar pieniężnych, nałożonych na FA, jak również – skutków dalszej ewentualnej szkody, jakiej doznałaby FA na skutek zachowania KJWZ, przy czym rodzaj oraz zakres odpowiedzialności odszkodowawczej zależy od charakteru stosunku prawnego łączącego KJWZ z FA. Jeśli podmioty te łączy stosunek pracy, to reżim odpowiedzialności odszkodowawczej KJWZ względem FA wyznaczają przepisy kodeksu pracy (art. 114 i n. k.p.); z kolei gdy KJWZ oraz FA są powiązani relacją o charakterze cywilnoprawnym, to w takiej sytuacji zasady odpowiedzialności KJWZ normowane są odpowiednimi regulacjami kodeksu cywilnego dotyczącymi zarówno odpowiedzialności deliktowej (art. 415 i n. k.c.), jak i kontraktowej (art. 471 i n. k.c.).

BIBLIOGRAFIA

- Jastrzębski J., *Nieubezpieczeniowe umowy gwarancyjne*, PPH 2018, nr 7.
- Karaszewski G., w: *Kodeks cywilny. Komentarz aktualizowany*, red. J. Ciszewski, P. Nazaruk, LEX/el. 2023.
- Rudnicki S., *O umowie gwarancyjnej*, PPH 1993, nr 9.
- Szostak R., *Z problematyki umów o przyjęcie obowiązku wykonywania świadczeń gwarancyjnych*, PIP 1993, nr 7.
- Ślęzak M., Ślęzak K., *Odpowiedzialność dyscyplinarna biegłych rewidentów – aspekty materialno-prawne*, „Rachunkowość” 2013, nr 11.
- Zieliński M.J., w: *Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Komentarz*, red. K. Ślęzak, M. Ślęzak, Warszawa 2018.