

Nasz znak: R-20180116-002

Warszawa, dnia 16 stycznia 2018 r.

WPLYNĘŁO 23. 01. 2018

L. dz. 18/2018 *Opł*

**Szanowna Pani  
Agnieszka Gajewska  
Prezes  
Regionalnej Rady  
Biegłych Rewidentów  
w Warszawie**

Szanowna Pani Prezes,

w odpowiedzi na Państwa pismo z dnia 6 listopada 2017 r. (znak: L. dz. 139/2017), dotyczące wątpliwości w zakresie statusu biegłego rewidenta seniora w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 maja 2017 r. *o biegłych rewidentach...*, w załączeniu przesyłamy opinię prawną z dnia 12 stycznia br., sporządzoną przez WINDMILL GAŚIEWSKI & ROMAN Kancelaria Prawnicza, stanowiącą odpowiedź dla wskazywanych przez Państwa wątpliwości.

Prezes  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów

Krzysztof Burnos

Załącznik:

Opinia prawna WINDMILL GAŚIEWSKI &amp; ROMAN Kancelaria Prawnicza z dnia 12 stycznia 2018 r.

## OPINIA PRAWNA

Do:	POLSKA IZBA BIEGŁYCH REWIDENTÓW („dalej: <b>KIBR</b> ”)
Od:	advokat Dominik Gruca Kancelaria Prawnicza WINDMILL GAŚIEWSKI & ROMAN
Data:	12 stycznia 2018 r.
Dot.:	Status biegłego rewidenta seniora w rozumieniu ustawy z dnia 11 maja 2017 roku o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym

**I. Przedmiot Opinii**

Przedmiotem niniejszej opinii jest wyjaśnienie wątpliwości dotyczących statusu biegłego rewidenta seniora wprowadzonego w art. 19 UBR w kontekście przepisów dotyczących samorządu zawodowego biegłych rewidentów oraz udzielenie odpowiedzi na następujące pytania klienta:

1. Czy użyte w UBR pojęcia samorząd biegłych rewidentów i samorząd zawodowy biegłych rewidentów są tożsame czy też odnoszą się do dwóch niezależnych samorządów a także czy rejestr biegłych rewidentów jest tożsamy z pojęciem samorządu zawodowego biegłych rewidentów czy też stanowi tylko „urządzenie techniczne” służące do gromadzenia informacji wymienionych w art. 17 UBR?
2. Czy złożenie oświadczenia o wystąpieniu z samorządu biegłych rewidentów jest warunkiem niezbędnym do posługiwania się tytułem „biegły rewident senior”?
3. Jak należy interpretować określony w art. 19 UBR warunek osiągnięcia wieku emerytalnego w kontekście UBR?
4. Czy możliwość prowadzenia przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów ewidencji osób posługujących się tytułem „biegły rewident senior” wynika z UBR oraz czy konieczne jest uzyskanie zgody osoby zainteresowanej na umieszczenie jej danych w takiej ewidencji?
5. Jaki jest cel prowadzenia ewidencji biegłych rewidentów seniorów oraz w jaki sposób będą wykorzystywane dane w niej zawarte?

## II. Podstawa prawna

Niniejsze Memorandum zostało przygotowane w oparciu o następujące akty normatywne:

1. Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. - Dz.U. Nr 78, poz. 483,
2. Ustawa z dnia 11 maja 2017 roku o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym – Dz. U. 2017 poz. 1089 – dalej jako „UBR”;
3. Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym – t.j. Dz. U. 2016 poz. 1000 ze zm. – dalej jako „SBR”.
4. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych – t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 922.

## III. Stan faktyczny

Dnia 21 czerwca 2017 r. weszła w życie nowa Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (dalej: UBR), która jednocześnie derogowała obowiązującą wówczas Ustawę z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym. Ustawa ta wprowadziła wiele zmian w zakresie funkcjonowania samorządu zawodowego biegłych rewidentów, w tym między innymi zawarte w art. 19 nieznanne dotychczas pojęcie „biegły rewident senior”. Przepis ten wskazuje jednocześnie warunki jakie musi spełnić osoba zainteresowana posługiwaniem się takim tytułem. Regulacja ta wzbudziła wątpliwości interpretacyjne w środowisku biegłych rewidentów, w szczególności wśród biegłych rewidentów zrzeszonych w funkcjonującym dotychczas Klubie Seniora Regionalnego Oddziału PUBR w Warszawie.

## IV. Analiza prawna

Zgodnie z art. 19 UBR biegły rewident, który osiągnął wiek emerytalny i na swój wniosek wystąpił z samorządu biegłych rewidentów, może posługiwać się tytułem "biegły rewident senior". Jak wynika z literalnego brzmienia przepisu, wprowadza on dwie przesłanki (warunki), które muszą być spełnione łącznie tj. osiągnięcie wieku emerytalnego i wystąpienie z samorządu biegłych rewidentów. W związku powyższym należy przyjąć, że biegły rewident senior nie jest już członkiem samorządu biegłych rewidentów, ponieważ wystąpił z niego na swój wniosek.

1. Status rejestru biegłych rewidentów. Samorząd biegłych rewidentów a samorząd zawodowy biegłych rewidentów.

Analizując przepis wprowadzający pojęcie biegłego rewidenta seniora należy mieć na uwadze status i charakter prowadzonego przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów (dalej: KRBR) rejestru biegłych rewidentów, który nie jest jedynie „urządzeniem technicznym” lub też informatorem adresowym. Pojęcie „rejestru” powinno być interpretowane w kontekście przepisów ustawy określających status biegłego rewidenta. I tak zgodnie z art. 4 ust. 1 UBR **biegłym rewidentem jest osoba wpisana do rejestru biegłych rewidentów**, zwanego dalej "rejestrem". Innymi słowy, bez wpisania do rejestru dana osoba nie jest biegłym rewidentem, nawet w przypadku spełnienia przez nią wszystkich pozostałych ustawowych warunków. W kontekście poprzedniej ustawy (SBR) tłumaczono to w sposób następujący: „*Biegły rewident wpisany do rejestru biegłych rewidentów może wykonywać*

*zawód po uprzednim zawiadomieniu, w formie pisemnej, Krajowej Rady Biegłych Rewidentów o podjęciu i formie wykonywania zawodu, a w szczególności o adresie i nazwie podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, w imieniu którego będzie wykonywał zawód.”* (Turzyński, Mikołaj i Wiatr, Michał. Art. 3. w: Ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz nadzorze publicznym. Komentarz. ABC, 2010). Zgodnie z 22 ust. 1 UBR **biegli rewidenci tworzą Polską Izbę Biegłych Rewidentów**, natomiast w myśl art. 23 ust. 1 UBR Polska Izba Biegłych Rewidentów jest **samorządem zawodowym biegłych rewidentów** i posiada osobowość prawną. Podsumowując, biegłym rewidentem staje się osoba wpisana do rejestru biegłych rewidentów i każda taka osoba (po wpisie) tworzy samorząd biegłych rewidentów. Na marginesie dodać również należy, że ustawa nie przewiduje istnienia dwóch samorządów: biegłych rewidentów i biegłych rewidentów seniorów lub też nie przewiduje dwóch rodzajów samorządu biegłych rewidentów (zawodowego i niezawodowego). W myśl art. 1 pkt 2 UBR, ustawa określa zasady organizacji samorządu zawodowego biegłych rewidentów. Dodanie przymiotnika „zawodowy” nie powoduje, że ustawa reguluje w tym przepisie jakiś innych samorząd, w stosunku do pojęcia samorządu biegłych rewidentów (użytego m.in. w art. 18 ust. 1 pkt 2 UBR i art. 19 UBR). Przepisy te cały czas odnoszą się do biegłych rewidentów w rozumieniu ustawy tj. osób wpisanych do rejestru biegłych rewidentów. Pojęcie „samorządu zawodowego biegłych rewidentów” należy uznać za tożsame z pojęciem „samorządu biegłych rewidentów”. Warto przy tym zwrócić uwagę, że przewidziane ustawą istnienie organizacji samorządu zawodowego biegłych rewidentów zagwarantowane jest w art. 17 Konstytucji RP. Powyższe potwierdza w pełni piśmiennictwo dotyczącej tzw. starej ustawy o biegłych rewidentach: *„Biegli rewidenci tworzą samorząd zawodowy biegłych rewidentów. Krajowa Izba Biegłych Rewidentów działa na podstawie przepisów ustawy oraz postanowień statutu, czyli aktu wewnętrznego. Podstawą do powołania samorządu zawodowego jest art. 17 ust. 2 Konstytucji RP. Biegły rewident ma obowiązek przynależności do samorządu zawodowego, który to obowiązek powstaje z dniem wpisu do rejestru biegłych rewidentów.”* - Pachnik, Karol. Art. 13. w: Ustawa o biegłych rewidentach. Komentarz. Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, 2013.

## 2. Konieczność złożenia oświadczenia o wystąpieniu z samorządu biegłych rewidentów

W świetle powyższej analizy oraz biorąc pod uwagę, że jedną z przesłanek posługiwania się tytułem „biegłego rewidenta seniora” jest wystąpienie biegłego rewidenta z samorządu, należy przyjąć, że zapis ten jest równoznaczny z koniecznością wykreślenie takiego biegłego rewidenta na jego wniosek z rejestru. W rejestrze biegłych rewidentów nie może bowiem figurować osoba, które nie jest biegłym rewidentem, tak więc ustawodawca wprowadzając art. 19 UBR nie pozostawił tutaj żadnych możliwości interpretacyjnych. Należy zwrócić uwagę, że omawiany artykuł posługuje się sformułowaniem *na swój wniosek wystąpił z samorządu biegłych rewidentów*, które bezpośrednio koresponduje z art. 18 ust. 1 pkt 2 UBR, zgodnie z którym *skreślenie biegłego rewidenta z rejestru następuje w przypadku: wystąpienia biegłego rewidenta na jego wniosek z samorządu biegłych rewidentów*. Taka wykładnia wskazuje jednoznacznie, że aby była możliwość posługiwania się tytułem „biegły rewident senior” konieczne jest wykreślenie biegłego rewidenta z rejestru biegłych rewidentów w rozumieniu art. 17 UBR.

## 3. Osiągnięcie wieku emerytalnego w kontekście UBR

Ustawa o biegłych rewidentach nie wprowadza żadnych szczególnych przepisów definiujących pojęcie wieku emerytalnego w odniesieniu do biegłych rewidentów. W takiej sytuacji należy przyjąć, że pojęcie wieku emerytalnego należy interpretować zgodnie z aktualnie obowiązującymi, ogólnymi przepisami prawa regulującymi kwestie wieku emerytalnego. Nie jest także wykluczone, że poszczególne osoby wpisane do rejestru biegłych rewidentów, w związku ze swoim miejscem zatrudnienia, będą podlegać przepisom szczególnym regulującym wiek emerytalny. Wobec powyższego, w celu zweryfikowania, czy

dana osoba ubiegająca się o możliwość posługiwania tytułem biegły rewident senior spełnia warunek osiągnięcia wieku emerytalnego określony w art. 19 UBR, zasadne będzie złożenie przez nią oświadczenia o osiągnięciu wieku emerytalnego. Rekomendowane rozwiązanie pozwala na wpisanie do ewidencji chętniej osoby bez szczegółowego weryfikowania jej statusu. Należy przy tym przyjąć, że oświadczenie takie jest zgodne ze stanem faktycznym.

#### 4. Ewidencja osób posługujących się tytułem biegły rewident senior

Ewidencja osób posługujących się wprowadzonym w art. 19 UBR tytułem biegły rewident senior **nie jest regulowana** ustawą o biegłych rewidentach, w związku z czym umieszczenie w niej danych osoby zainteresowanej jest zupełnie dobrowolne i może się odbyć wyłącznie na jej wniosek. Przetwarzanie danych biegłego rewidenta seniora (wpisanego do ewidencji) odbywa się więc za jego zgodą wyrażoną w oparciu o art. 23 Ustawy o ochronie danych osobowych. i zgodnie z treścią.

#### 5. Cel i sposób wykorzystania danych gromadzonych w ewidencji osób posługujących się tytułem biegły rewident senior.

Cele nadania statusu biegłego rewidenta seniora i prowadzenie rejestru osób posługujących się takim tytułem nie zostały określone w sposób normatywny. Wydaje się jednak, że celem prowadzenia ewidencji osób posługujących się tytułem biegły rewident senior jest m.in. integracja środowiska biegłych rewidentów seniorów i informowanie o wydarzeniach dla nich organizowanych. Należy przy tym wskazać, że, intencją samorządu biegłych rewidentów jest podejmowanie działań zmierzających do tego, żeby biegły każdy biegły rewident senior, pomimo faktycznego wystąpienia z samorządu, pozostał trwale związany ze środowiskiem biegłych rewidentów. Należy przy tym mieć na uwadze, że pozostanie w środowisku biegłych rewidentów nie oznacza, że biegły rewident senior pozostaje w samorządzie biegłych rewidentów. Nie ma tutaj sprzeczności z art. 19 UBR, natomiast wskazane sformułowanie mają na celu podkreślenie ważności utrzymywania przez samorząd więzi ze środowiskiem biegłych rewidentów seniorów.

## V. Wnioski

1. Pojęcia samorząd biegłych rewidentów i samorząd zawodowy biegłych rewidentów używane są wymiennie w treści UBR, faktycznie jednak oba odnoszą się do tego samego bytu prawnego – t.j. Polskiej Izby Biegłych Rewidentów. Rejestr biegłych rewidentów nie ma jedynie charakteru „urządzenia technicznego” o charakterze informacyjnym, a wpis do niego jest warunkiem wypełnienia ustawowej definicji biegłego rewidenta a tym samym przynależności do samorządu zawodowego.
2. Złożenie oświadczenia o wystąpieniu z samorządu biegłych rewidentów jest warunkiem niezbędnym do posługiwania się tytułem „biegły rewident senior”.
3. Warunek osiągnięcia wieku emerytalnego wskazany w UBR należy interpretować zgodnie z aktualnie obowiązującymi, ogólnymi przepisami określającymi wiek emerytalny.
4. Prowadzenie ewidencji osób posługujących się tytułem biegły rezydent senior nie wynika z regulacji ustawowych a wpis do niej jest całkowicie dobrowolny.
5. Cele nadania statusu biegłego rewidenta seniora i prowadzenie rejestru osób posługujących się takim tytułem nie zostały określone w sposób normatywny. Wydaje się jednak, że celem gromadzenia w ewidencji danych osób posługujących się tytułem biegły rewident senior jest integracja biegłych rewidentów seniorów oraz zachęcanie ich do pozostawania środowisku biegłych rewidentów.