



L.dz. 1131/2022/W

Warszawa, dnia 23 grudnia 2022 r.

Szanowna Pani
Agnieszka Gajewska – Zabój
Sekretarz Krajowej Rady Radców Prawnych

W odpowiedzi na pismo Pani Sekretarz z dnia 20 grudnia 2022 r. w sprawie zajęcia stanowiska w zakresie przekazywania informacji przez radców prawnych biegłym rewidentom w związku z badaniem sprawozdań finansowych jednostek w odniesieniu do propozycji przedstawionych w piśmie z dnia 15 grudnia 2022 r. godz. 16:08 pani Katarzyny Koryckiej, Kierownika Działu realizacji zadań nadzoru Polskiej Izby Biegłych Rewidentów, skierowanego na adresy poczty elektronicznej Pani Sekretarz oraz Sekretariatu Prezesa Krajowej Rady Radców Prawnych w podsumowaniu spotkania przedstawicieli Krajowej Rady Radców Prawnych i Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, które odbyło się w dniu 12 grudnia 2022 r., Komisja Etyki i Wykonywania Zawodu Krajowej Rady Radców Prawnych podnosi, co następuje.

I.

Komisja Etyki i Wykonywania Zawodu podtrzymuje dotychczasowe stanowiska w sprawie, tj. wyrażone w piśmie znak L.dz. 160/KEiWZ/2021 dnia 5 marca 2021 r., oraz w piśmie znak L.dz. /KEiWZ/2022 z dnia 26 stycznia 2022 r. skierowanym do Wiceprezesa Krajowej Rady Radców Prawnych Ryszarda Ostrowskiego.

W nawiązaniu do wskazanych stanowisk przypomnienia wymaga, że przepis art. 67 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 217 z późn. zm.) stanowi:

Art. 67.

1. Kierownik badanej jednostki zapewnia biegłemu rewidentowi, przeprowadzającemu badanie sprawozdania finansowego, dostęp do ksiąg rachunkowych oraz dokumentów

KRAJOWA IZBA RADCÓW PRAWNYCH | ul. Powązkowska 15, 01-797 Warszawa | tel.: 22 300 86 40 | kirp@kirp.pl

stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów oraz wszelkich innych dokumentów, jak również udziela wyczerpujących informacji, wyjaśnień i oświadczeń - niezbędnych do sporządzenia sprawozdania z badania.

2. Biegły rewident jest uprawniony do uzyskania informacji związanych z przebiegiem badania od kontrahentów badanej jednostki, w tym także od banków i jej doradców prawnych - z upoważnienia kierownika badanej jednostki.

3. Jeżeli przedmiotem badania jest sprawozdanie finansowe jednostki dominującej, to uprawnienia biegłego rewidenta, o których mowa w ust. 1 i 2, przysługują także wobec jednostek zależnych, współzależnych i stowarzyszonych.

3a. Przepisy ust. 1-3 stosuje się odpowiednio do badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

Zauważyć należy, że przepis ust. 2 stanowi o uprawnieniu biegłego rewidenta do uzyskania informacji związanych z przebiegiem badania od kontrahentów badanej jednostki, m.in. od doradców prawnych – z upoważnienia kierownika badanej jednostki. Regulacja ta odnosi się do ogólnego pojęcia doradców prawnych, przy czym ustawa nie zawiera definicji legalnej tego pojęcia. Rozróżnienia zatem wymaga, że doradztwo prawne może być świadczone zarówno przez osoby wykonujące prawniczy zawód regulowany, jakim jest zawód radcy prawnego, jak i przez osoby nie posiadające uprawnień do wykonywania zawodu regulowanego.

W przypadku zawodu radcy prawnego punktem wyjścia dla rozstrzygnięcia przedstawionego problemu powinna być ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1166). Postanowienia art. 3 ust. 3 – 6 powołanej ustawy stanowią:

- 1) radca prawny jest obowiązany zachować w tajemnicy wszystko, o czym dowiedział się w związku z udzieleniem pomocy prawnej (ust. 3);
- 2) obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie może być ograniczony w czasie (ust. 4);
- 3) radca prawny nie może być zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej co do faktów, o których dowiedział się udzielając pomocy prawnej lub prowadząc sprawę (ust. 5);
- 4) obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji:

KRAJOWA IZBA RADCÓW PRAWNYCH | ul. Powązkowska 15, 01-797 Warszawa | tel.: 22 300 86 40 | kirp@kirp.pl

- a) udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu,
 - b) przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.)
- w zakresie określonym tymi przepisami (ust. 6 pkt 1 i 2).

W konsekwencji uznać należy, że na gruncie przepisu art. 67 ustawy o rachunkowości korelatem wynikających z niego uprawnień biegłych rewidentów nie jest obowiązek przekazania przez radców prawnych informacji związanych z przedmiotem badania, które powzięli w związku ze świadczeniem pomocy prawnej. Kierownik badanej jednostki nie może zwolnić radcy prawnego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej co do faktów, o których dowiedział się udzielając pomocy prawnej lub prowadząc sprawę.

Zakres upoważnienia udzielonego przez kierownika badanej jednostki dla biegłego rewidenta, o którym mowa w art. 67 ust. 2 ustawy o rachunkowości, nie może dotyczyć zwolnienia z tajemnicy zawodowej radcy prawnego. Zauważyć należy, że zakres przedmiotowy informacji, których nie dotyczy obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej jest ograniczony, zgodnie z ustawą o radcach prawnych, do ściśle określonych przypadków, wskazanych wyżej (art. 3 ust. 6 pkt 1) i 2)). W szczególności wyłączenie to nie dotyczy informacji, o których mowa w art. 67 ustawy o rachunkowości, jak również informacji przekazywanych w związku z wykonywaniem przez biegłych rewidentów obowiązków określonych w Rozdziale 6 Zasady przeprowadzania badań oraz świadczenia usług na rzecz badanej jednostki ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1302 z późn. zm.), w zakresie uregulowanymi tymi przepisami.

W nawiązaniu do powołanego przepisu art. 67 ust. 2 ustawy o rachunkowości, który odnosi się, obok doradców prawnych, również do banków, jako kontrahentów badanej jednostki, zauważyć należy, że w odróżnieniu od ustawy o radcach prawnych ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (t.j. Dz.U. z 2022r. poz. 2324 z późn. zm.) wprowadziła prawo decydowania przez beneficjenta tajemnicy bankowej o przedmiotowym i podmiotowym ograniczeniu obowiązku dyskrecji. Osoba, której dotyczą informacje objęte tajemnicą bankową może bowiem, zgodnie z art. 104 ust. 3 powołanej ustawy, na piśmie



KRAJOWA IZBA RADCÓW PRAWNYCH | ul. Powązkowska 15, 01-797 Warszawa | tel.: 22 300 86 40 | kirp@kirp.pl

upoważnić bank do przekazania określonych informacji wskazanej przez siebie osobie lub jednostce organizacyjnej.

Obowiązek przekazywania informacji biegłym rewidentom przez radców prawnych, dotyczących jednostki, na rzecz której radca prawny świadczy pomoc prawną, pozyskanych w związku z świadczeniem tej pomocy, powinien mieć podstawę prawną w ustawie o radcach prawnych lub w innych ustawach, przy czym w takich przypadkach ich regulacje powinny odnosić się wprost do zawodu radcy prawnego. Wobec braku takich regulacji przyjąć należy, że niedopuszczalne jest przekazywanie informacji przez radcę prawnego, a to z uwagi na regulacje dotyczące obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej.

Zauważyć przy tym należy, że naruszenie obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej stanowi przesłankę odpowiedzialności dyscyplinarnej (art. 64 ust. 1 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych) oraz odpowiedzialności karnej (art. 266§1 i §3 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny; t.j. Dz.U. z 2022r. poz. 1138 z późn. zm.) radcy prawnego.

Jednocześnie Komisja Etyki i Wykonywania Zawodu Krajowej Rady Radców Prawnych zastrzega, że analiza nie uwzględnia przepisów Kodeksu Etyki Radcy Prawnego i Regulaminu wykonywania zawodu radcy prawnego w zakresie dotyczącym obowiązku dochowania tajemnicy zawodowej, z uwagi na okoliczność, że są to przepisy nie mające waloru przepisów prawa powszechnie obowiązującego. W konsekwencji nie wiążą one wprost biegłych rewidentów przy wykonywaniu czynności zawodowych. Zauważyć jednak należy, że obowiązują one radców prawnych i w konsekwencji również mogą stanowić podstawę prawną do odmowy wykonania określonych czynności przez radców prawnych, które pozostawałyby z nimi w sprzeczności (kolizji).

II.

W powołanym wyżej piśmie z dnia 15 grudnia 2022 r. godz. 16:08 pani Katarzyny Koryckiej, Kierownika Działu realizacji zadań nadzoru Polskiej Izby Biegłych Rewidentów, w nawiązaniu do spotkania przedstawicieli Krajowej Rady Radców Prawnych i Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, które odbyło się w dniu 12 grudnia 2022 r.,

KRAJOWA IZBA RADCÓW PRAWNYCH | ul. Powązkowska 15, 01-797 Warszawa | tel.: 22 300 86 40 | kirp@kirp.pl

w związku z prowadzonymi przez biegłych rewidentów badaniami sprawozdań finansowych i potrzebą uzyskiwania informacji, w szczególności o postępowaniach sądowych z udziałem badanych jednostek, wskazano na potrzebę alternatywnych rozwiązań w celu dokonania ich analizy w kontekście tajemnicy zawodowej radcy prawnego, przedstawiając następujące propozycje:

„1. rekomendacja podpisania pisma informacyjnego podpisem kwalifikowanym przez radców prawnych, dla zagwarantowania braku możliwości zmiany jego treści przez Państwa klienta/jednostkę, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu przez biegłego rewidenta,
2. rekomendacja potwierdzenia przez radców prawnych biegłemu rewidentowi na jego prośbę, iż treść pisma przekazana przez klienta biegłemu rewidentowi jest tożsama z treścią pisma przekazaną przez radcę prawnego swojemu mocodawcy i nie uległa zmianie,
3. rozważenie możliwości przekazania przez radców prawnych zabezpieczonego hasłem dokumentu swojemu klientowi, który następnie klient przekazałby biegłemu rewidentowi, przy jednoczesnym przekazaniu hasła przez radców prawnych bezpośrednio biegłemu rewidentowi.”

W ww. piśmie przedstawiono jednocześnie „(...) przykładowy zakres informacji wskazywanych przez biegłych rewidentów w pismach kierowanych do doradców prawnych, w tym radców prawnych:

- wykaz prowadzonych i planowanych postępowań sądowych, administracyjnych i egzekucyjnych, wraz z poziomem wartości przedmiotu sporu:
 - powyżej którego biegły rewident prosi o przedstawienie indywidualnego wykazu zawierającego przedmiot sporu, wartość sporu, dotychczasowy przebieg sprawy, stanowisko klienta wobec sprawy oraz jej przewidywane rozstrzygnięcie,
 - poniżej którego biegły rewident prosi o przedstawienie zbiorczej informacji,
- listę potencjalnych roszczeń, które mogą zostać zgłoszone wobec badanej przez biegłego rewidenta jednostki wraz ze wskazaniem prawdopodobieństwa ich niepomyślnego zakończenia,
- oraz dodatkowe otwarte pytanie o inne roszczenia i zobowiązania warunkowe, o których radca prawny ma wiedzę.

KRAJOWA IZBA RADCÓW PRAWNYCH | ul. Powązkowska 15, 01-797 Warszawa | tel.: 22 300 86 40 | kirp@kirp.pl

Informacje pozyskane przez biegłego rewidenta pozwalają zweryfikować m.in. poprawność wyceny aktywów (np. odpisów aktualizujących wartość należności) oraz kompletność pasywów (np. rezerw na potencjalne sprawy i roszczenia).

Chcemy jednak zaznaczyć, że tego typu pismo nie ma wystanadryzowanego zakresu informacji i zależy od okoliczności konkretnego zlecenia badania, jak i procedur obowiązujących w danej firmie audytorskiej.”

III.

Uwzględniając uwagi poczynione w pkt I niniejszego pisma oraz przykładowy zakres informacji wskazywanych przez biegłych rewidentów w pismach kierowanych do doradców prawnych, w tym radców prawnych i propozycje alternatywnych rozwiązań dotyczących pozyskiwania informacji przez biegłych rewidentów w związku z prowadzonymi badaniami sprawozdań finansowych jednostek, Komisja Etyki i Wykonywania Zawodu Krajowej Rady Radców Prawnych przedstawia następujące stanowisko w sprawie.

- 1) W ocenie Komisji przykładowy zakres informacji wskazywanych przez biegłych rewidentów w pismach kierowanych do doradców prawnych, w tym radców prawnych, określony w pkt II niniejszego pisma, stanowi przedmiot tajemnicy zawodowej radcy prawnego. Zgodnie bowiem z art. 3 ust. 3 ustawy z dnia 6 lipca 1982r. o radcach prawnych radca prawny jest obowiązany zachować w tajemnicy wszystko, o czym dowiedział się w związku z udzieleniem pomocy prawnej. Nie budzi żadnych wątpliwości, że oczekiwane przez biegłego rewidenta informacje dotyczące jednostki zostały uzyskane przez radcę prawnego w związku ze świadczeniem na jej rzecz pomocy prawnej.

Powyższa konstatacja dotyczy także odpowiednio innego zakresu oczekiwanych przez biegłego rewidenta informacji związanych ze świadczeniem pomocy prawnej przez radcę prawnego na rzecz jednostki, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu.

- 2) Odnosząc się kolejno do poszczególnych propozycji alternatywnych rozwiązań dotyczących pozyskiwania informacji przez biegłych rewidentów w związku z prowadzonymi badaniami sprawozdań finansowych jednostek podnieść należy, co następuje:

a) Ad propozycja 1.

Komisja pozytywnie opiniuje propozycję 1, tj. rekomendację podpisania pisma informacyjnego podpisem kwalifikowanym przez radcę prawnego, dla zagwarantowania braku możliwości zmiany jego treści przez jednostkę na rzecz której radca prawny świadczy pomoc prawną i której sprawozdanie finansowe podlega badaniu przez biegłego rewidenta,

z uwzględnieniem, że:

- adresatem pisma biegłego rewidenta o udzielenie informacji będzie wyłącznie badana jednostka – radca prawny nie może bowiem udzielić informacji biegłemu rewidentowi, w konsekwencji przyjąć należy, że kierowanie pisma przez biegłego rewidenta do radcy prawnego generowałoby zbędną korespondencję w sprawie w tym znaczeniu, że radca prawny ma obowiązek odmówić udzielenia informacji;

- wyłącznie badana jednostka zwraca się do radcy prawnego, który świadczy na jej rzecz pomoc prawną o udzielenie jej informacji oczekiwanych przez biegłego rewidenta w związku z badaniem sprawozdania finansowego;

- radca prawny udziela informacji wyłącznie badanej jednostce, na rzecz której świadczy pomoc prawną – jednostka, na rzecz której świadczy pomoc prawną nie może bowiem zwolnić radcy prawnego z obowiązku dochowania tajemnicy zawodowej;

- biegły rewident nie będzie kontaktował się z radcą prawnym w sprawach związanych z oczekiwaną informacją – radca prawny nie może bowiem udzielić informacji biegłemu rewidentowi.

b) Ad propozycja 2.

Komisja negatywnie opiniuje propozycję 2, tj. potwierdzenie przez radcę prawnego biegłemu rewidentowi na jego prośbę, iż treść pisma przekazana przez klienta biegłemu rewidentowi jest tożsama z treścią pisma przekazaną przez radcę prawnego swojemu mocodawcy i nie uległa zmianie.

Potwierdzenie biegłemu rewidentowi treści udzielonych uprzednio klientowi informacji stanowiłoby bowiem w tym przypadku udzielenie

biegłemu rewidentowi informacji objętych tajemnicą zawodową radcy prawnego. Dla przyjęcia naruszenia przez radcę prawnego obowiązku dochowania tajemnicy zawodowej prawnie indyferentny jest fakt wcześniejszego udzielenia informacji objętych tajemnicą zawodową radcy prawnego przez inny podmiot. W założeniu tej propozycji radca prawny udzielałby informacji objętych tajemnicą zawodową niezależnie od klienta, co jest okolicznością prawnie indyferentną dla uznania, że również w takim przypadku radca prawny naruszyłby obowiązek, o którym mowa jest w art. 3 ust. 3 ustawy z dnia 6 lipca 1982r. o radcach prawnych.

c)Ad propozycja 3.

Komisja negatywnie opiniuje propozycję 3, tj. możliwość przekazania przez radcę prawnego zabezpieczonego hasłem dokumentu swojemu klientowi, który następnie klient przekazałby biegłemu rewidentowi, przy jednoczesnym przekazaniu hasła przez radcę prawnego bezpośrednio biegłemu rewidentowi.

W ocenie Komisji propozycja zmierza w istocie do próby ominięcia obowiązku dochowania tajemnicy zawodowej przez radcę prawnego z uwagi na fakt przekazania informacji klientowi w celu dalszego udostępnienia biegłemu rewidentowi, przy jednoczesnym zapewnieniu tego udostępnienia obok klienta również przez radcę prawnego, a to poprzez bezpośrednie udostępnienie mu hasła do dokumentu. Zdaniem Komisji radcy prawnemu można w tym przypadku przypisać zarzut ujawnienia informacji objętych tajemnicą zawodową. Istotny dla oceny zachowania radcy prawnego jest bowiem cel proponowanej sekwencji czynności oraz założenie przekazania decydującego dla pozyskania dostępu do informacji elementu przez radcę prawnego.

IV.

Jednocześnie Komisja Etyki i Wykonywania Zawodu Krajowej Rady Radców Prawnych wskazuje, że przygotowanie i przekazywanie informacji dotyczących spraw jednostki biegłemu rewidentowi na potrzeby badania sprawozdania finansowego tej jednostki

KRAJOWA IZBA RADCÓW PRAWNYCH | ul. Powązkowska 15, 01-797 Warszawa | tel.: 22 300 86 40 | kirp@kirp.pl

nie jest świadczeniem pomocy prawnej na rzecz tej jednostki, a wyłącznie wykonywaniem określonych czynności o charakterze organizacyjnym. Z uwagi na fakt, że w stanie faktycznym stanowiącym przedmiot niniejszego stanowiska informacje te dotyczą spraw związanych ze świadczeniem pomocy prawnej na rzecz tej jednostki przez radcę prawnego, z uwagi na postanowienia art. 3 ust. 3 ustawy z dnia 6 lipca 1982r. o radcach prawnych, niedozwolone jest udostępnianie (przekazywanie) tych informacji biegłemu rewidentowi przez radcę prawnego.

V.

Mając powyższe na względzie stwierdzić należy, że nieudostępnianie biegłemu rewidentowi przez radcę prawnego informacji dotyczących jednostki związanych ze świadczeniem pomocy prawnej na jej rzecz oraz brak potwierdzania biegłemu rewidentowi przez radcę prawnego treści złożonych jednostce informacji w związku z badaniem sprawozdania finansowego, mając na względzie powołane w pkt I przepisy prawa powszechnie obowiązującego, nie powinno mieć wpływu na ocenę sprawozdania finansowego jednostki w sprawozdaniu biegłego rewidenta z badania.

VI.

Niezależnie od powyższego Komisja Etyki i Wykonywania Zawodu Krajowej Rady Radców Prawnych pragnie zwrócić uwagę na zakres przedmiotowy przykładowych informacji oczekiwanych przez biegłego rewidenta w postaci:

- 1) przewidywanego rozstrzygnięcia sprawy
oraz
- 2) wskazania prawdopodobieństwa niepomyślnego zakończenia potencjalnych roszczeń zgłaszanych wobec badanej przez biegłego rewidenta jednostki.

Zauważyć należy, że radca prawny co do zasady nie dysponuje narzędziami pozwalającymi na przygotowanie pewnej, sprawdzalnej informacji w tym zakresie według obiektywnych kryteriów, a to w szczególności z uwagi na specyfikę spraw o charakterze spornym, brak pewności co do dostępu do wszystkich informacji w sprawie z przyczyn niezależnych od radcy prawnego, brak pewności co do treści przyszłych zeznań świadków w sprawie, brak wiedzy odnośnie stanowiska strony przeciwnej w sprawie oraz dowodów



KRAJOWA IZBA RADCÓW PRAWNYCH | ul. Powązkowska 15, 01-797 Warszawa | tel.: 22 300 86 40 | kirp@kirp.pl

w sprawie będących w jej posiadaniu (przynajmniej na pewnym etapie), rozbieżności w orzecznictwie sądowym przy takich samych lub zbliżonych stanach faktycznych itp. W związku z powyższym Komisja Etyki i Wykonywania Zawodu Krajowej Rady Radców Prawnych poddaje pod rozważenie odstępianie od oczekiwania składania w tym zakresie informacji przez radców prawnych z uwagi na okoliczność, że nawet w przypadku ich sporządzenia walor praktyczny, z podanych wyżej tytułem przykładu przyczyn, uznać należy za istotnie ograniczony.

Opracowanie:

r.pr. Grzegorz Wyszogrodzki

Przewodniczący

Komisji Etyki i Wykonywania Zawodu

Krajowej Rady Radców Prawnych

(-) r.pr. Ryszard Wilmanowicz