KOMISJA
EUROPEJSKA

Bruksela, dnia 28.1.2021 r.
COM(2021) 29 final

SPRAWOZDANIE KOMISJI DLA PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO, RADY, EUROPEJSKIEGO BANKU CENTRALNEGO I EUROPEJSKIEJ RADY DS. RYZYKA SYSTEMOWEGO

w sprawie zmian na unijnym rynku świadczenia usług w zakresie badań ustawowych na rzecz jednostek interesu publicznego, przygotowane na podstawie art. 27 rozporządzenia (UE) nr 537/2014

SPRAWOZDANIE KOMISJI DLA PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO, RADY, EUROPEJSKIEGO BANKU CENTRALNEGO I EUROPEJSKIEJ RADY DS. RYZYKA SYSTEMOWEGO

w sprawie zmian na unijnym rynku świadczenia usług w zakresie badań ustawowych na rzecz jednostek interesu publicznego, przygotowane na podstawie art. 27 rozporządzenia (UE) nr 537/2014

1. WPROWADZENIE

Prawodawstwo w zakresie ustawowych badań sprawozdań finansowych, które przyjęto w następstwie kryzysu finansowego, miało na celu poprawę badań ustawowych w UE dzięki zwiększeniu niezależności biegłych rewidentów i ich zawodowego sceptycyzmu w stosunku do kierownictwa badanego przedsiębiorstwa. Zgodnie z art. 27 rozporządzenia (UE) nr 537/2014[1] („rozporządzenie") w niniejszym sprawozdaniu oceniono zmiany na unijnym rynku usług w zakresie przeprowadzania badań ustawowych jednostek interesu publicznego w latach 2015–2018, ze zwróceniem szczególnej uwagi na:

- koncentrację na rynku;
- ryzyko wynikające z nieprawidłowości w zakresie jakości badań ustawowych oraz
- wyniki działania komitetów ds. audytu.

O ile nie określono inaczej, głównym źródłem informacji są sprawozdania organów krajowych odpowiedzialnych za nadzór nad badaniami ustawowymi (właściwych organów krajowych). Obejmują one głównie lata 2017 i 2018, a dane zgromadzono w 2019 r. w oparciu o wybrane wskaźniki rynkowe. Uwzględniają one zatem dane ze Zjednoczonego Królestwa. Komisja opracowała sprawozdanie we współpracy z Komitetem Europejskich Organów Nadzoru Audytowego (KEONA).

Jest to pierwsze takie sprawozdanie od czasu reformy badań ustawowych w UE (zob. powyżej). Ogólnie dane były dokładniejsze niż w 2017 r. Konsolidacja danych na poziomie UE pozostaje jednak wyzwaniem ze względu na brak danych krajowych na temat obrotów i przychodów, różne okresy sprawozdawcze oraz różnice we wdrażaniu unijnego prawodawstwa w zakresie badań ustawowych. Wyzwaniem pozostaje również porównywalność w zakresie wskaźników zapewnienia jakości, co wynika z różnych metod stosowanych przez właściwe organy krajowe.

[1] 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/WE (Dz.U. L 158 z 27.5.2014, s. 77).

2. ZMIANY NA UNIJNYM RYNKU BADAŃ USTAWOWYCH JEDNOSTEK INTERESU PUBLICZNEGO

2.1. Przegląd rynku

W rozporządzeniu ustanowiono szczegółowe wymogi dotyczące badań ustawowych jednostek interesu publicznego, których definicję zawarto w dyrektywie w sprawie badań ustawowych[2], takich jak spółki giełdowe, banki, zakłady ubezpieczeń i wyznaczone przez państwa członkowskie „krajowe jednostki interesu publicznego" (np. przedsiębiorstwa o istotnym znaczeniu publicznym ze względu na charakter prowadzonej przez nie działalności, ich wielkość lub liczbę zatrudnionych pracowników).

Niniejsza sekcja zawiera opis rynku badań ustawowych jednostek interesu publicznego 2 lata po reformie badań ustawowych.

Mniejsza liczba biegłych rewidentów i firm audytorskich w UE; mniejszy wybór dla jednostek interesu publicznego

Dane liczbowe wskazują, że od 2015 r. w UE nastąpił spadek liczby podmiotów prowadzących jednoosobową działalność, w tym niewielki spadek liczby biegłych rewidentów zatrudnionych w firmach audytorskich i współpracujących z nimi (jako partnerzy lub w inny sposób)[3]. Zmniejszyła się również, o 6 %, liczba zarejestrowanych w UE firm audytorskich. Odsetek firm audytorskich przeprowadzających badania ustawowe jednostek interesu publicznego wynosi blisko 4 % wszystkich zarejestrowanych firm audytorskich, co stanowi spadek o prawie 2 punkty procentowe od 2015 r.

Tabela 1: Biegli rewidenci i firmy audytorskie zarejestrowane w UE (2015–2018)

	2015	2018	Zmiana
Biegli rewidenci	250 047	225 360	-10%
Biegli rewidenci zatrudnieni przez firmy audytorskie lub współpracujący z nimi (jako partnerzy lub w inny sposób)	61 711	60 005	-3%
Firmy audytorskie	32 306	30 504	-6%
Firmy audytorskie przeprowadzające badania ustawowe jednostek interesu publicznego	1 742	1 127	-35%

Ten spadek liczby zarejestrowanych biegłych rewidentów i firm audytorskich zbiegł się w czasie ze spadkiem liczby jednostek interesu publicznego, spowodowanym przede wszystkim zmniejszeniem liczby „krajowych jednostek interesu publicznego" w wyniku zmiany definicji tego pojęcia przez większość państw członkowskich.

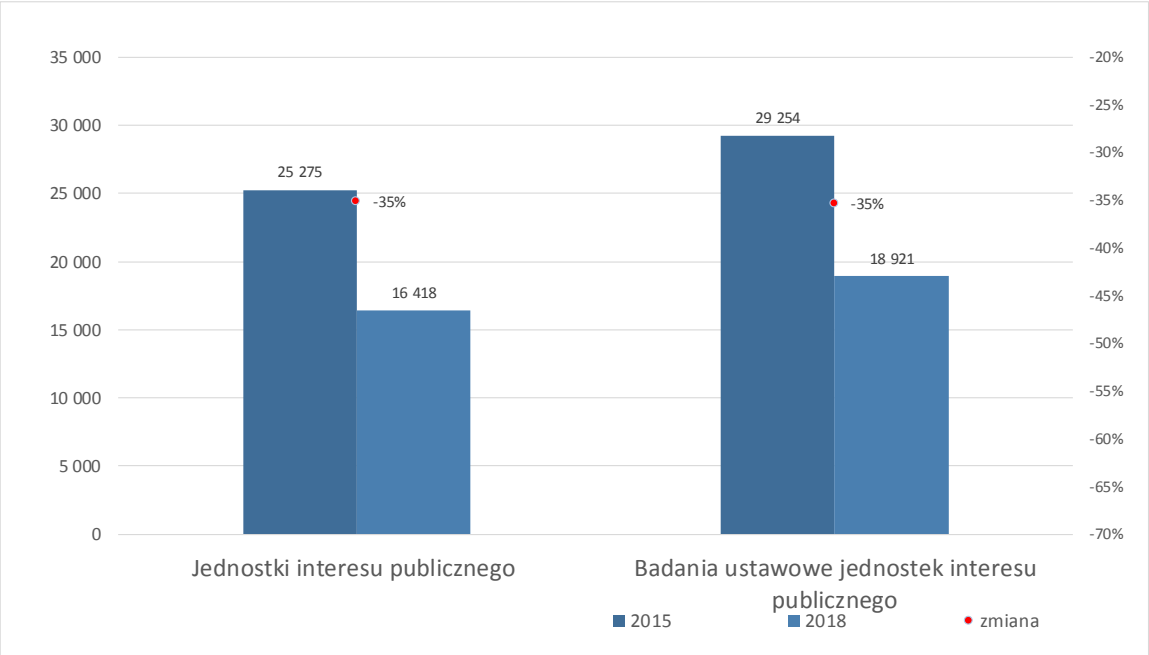
W latach 2015–2018**zmniejszyła się również** – o około jedną trzecią[4] – liczba przeprowadzonych **badań ustawowych jednostek interesu publicznego** (wykres 1). W 2018 r. spółki giełdowe były najliczniej reprezentowanym rodzajem jednostek interesu publicznego w UE i stanowiły 44 % ogółu. Względna waga poszczególnych kategorii

[2] W art. 2 pkt 13 dyrektywy 2006/43/WE.
[3] Dane liczbowe odnoszą się do 26 państw członkowskich (brak danych z Austrii i Francji (2015)).
[4] Za rok referencyjny przyjęto 2018 r. (dane dotyczące UE-28).

jednostek interesu publicznego[5] różni się w zależności od państwa członkowskiego, ale najbardziej znaczącą zmianą był spadek o 73 punkty procentowe w kategorii „krajowych jednostek interesu publicznego", które w 2015 r. były najliczniejsze, ale w 2018 r. stanowiły zaledwie 19 % wszystkich jednostek interesu publicznego.

Wspólne badania ustawowe jednostek interesu publicznego stanowią tylko 9 % badań ustawowych jednostek interesu publicznego. Spośród 10 państw członkowskich, które zgłosiły wspólne badania ustawowe[6], we Francji ponownie przeprowadzono ich najwięcej (86 % wszystkich badań w UE-28).

Wykres 1: Jednostki interesu publicznego i badania ustawowe jednostek interesu publicznego, UE-28 (2015–2018)



W latach 2015–2018 obroty firm audytorskich przeprowadzających badania ustawowe jednostek interesu publicznego w UE[7] wzrosły o około 9 %[8], natomiast w przychodach dużych firm audytorskich dominowała działalność niebędąca badaniami ustawowymi.

W 2018 r. obroty firm audytorskich przeprowadzających badania ustawowe jednostek interesu publicznego w UE-27[9] wyniosły około 34 mld EUR[10]. Dane dotyczące 10

---

5 Dane liczbowe za 2015 r. opierały się na definicji „jednostki interesu publicznego" sprzed reformy w zakresie badań ustawowych.

6 Austria, Bułgaria, Estonia, Grecja, Hiszpania, Francja, Malta, Rumunia, Szwecja i Zjednoczone Królestwo. Większość państw zgłosiła, że wspólne badania ustawowe stanowiły mniej niż 1 % wszystkich badań ustawowych w tych państwach.

7 Wskaźniki obrotów w pierwszym sprawozdaniu opierały się na wcześniejszym prawodawstwie UE w zakresie badań ustawowych. Na potrzeby niniejszego sprawozdania właściwe organy krajowe stosują definicje i wymogi zawarte w art. 13 ust. 2 lit. k) rozporządzenia, które wdrożono w 2016 r. Do celów niniejszego sprawozdania porównano „przychody z badań ustawowych jednostek interesu publicznego" (2018) z „wynagrodzeniem z tytułu badań ustawowych jednostek interesu publicznego" (2015).

8 Na podstawie porównywalnych danych z państw członkowskich. Dane za 2015 r. odnoszą się do 25 państw członkowskich (brak danych z Bułgarii, Hiszpanii i Francji); dane za 2018 r. odnoszą się do 27 państw członkowskich (brak danych z Francji). Dane nie zostały skorygowane o inflację. Inflacja w UE-28 (HICP) wyniosła średnio 0,1 % w 2015 r. i 1,9 % w 2018 r.; zob. Eurostat: https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-datasets/product?code=tec00118

kluczowych firm audytorskich (10KAP[11]) potwierdzają szacunki, zgodnie z którymi obroty w UE-28 wynoszą około 40 mld EUR. Przychody z badań ustawowych[12] wzrosły o 6 %[13] do prawie 12,7 mld EUR, z czego 25 % stanowiły przychody z badań ustawowych jednostek interesu publicznego.

Dane liczbowe dotyczące obrotów różnią się znacząco w zależności od państwa członkowskiego, przy czym dwoma największymi rynkami pozostają Niemcy i Zjednoczone Królestwo (65 % obrotów firm audytorskich w UE)[14].

Około dwóch trzecich obrotów w UE firm audytorskich przeprowadzających badania jednostek interesu publicznego – zgłoszonych przez firmę lub na poziomie sieci – pochodziło z przychodów z usług niebędących badaniem ustawowym (z dozwolonych usług niebędących badaniem ustawowym na rzecz badanych jednostek oraz z usług niebędących badaniem ustawowym na rzecz innych jednostek[15]), co wskazuje na dywersyfikację działalności i skupienie się na obszarach wykraczających poza tradycyjne badania ustawowe.

Tylko 9 % łącznych obrotów w UE pochodziło z przychodów z badań ustawowych jednostek interesu publicznego; 35 % pochodziło z wszystkich usług badania ustawowego (wykres 2). Sytuacja różni się jednak w poszczególnych państwach członkowskich; w siedmiu państwach członkowskich[16] mniej niż jedna trzecia przychodów pochodziła z badań ustawowych.

---

[9] Brak danych dotyczących „przychodów z usług niebędących badaniem ustawowym" lub „obrotów ogółem" z Francji.

[10] Dane zgromadzone w walutach krajowych przeliczono na euro przy użyciu średnich rocznych kursów wymiany z 2018 r. Źródło: Eurostat: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=ert_bil_eur_a&lang=pl

[11] W oparciu o wykaz sporządzony przez KEONA: Baker Tilly, BDO, EY, Deloitte, Grant Thornton, KPMG, Mazars, Moore Stephens, Nexia oraz PwC.

[12] Art. 13 ust. 2 lit. k) ppkt (i) i (ii) rozporządzenia. Dane dotyczące 27 państw członkowskich (brak danych dotyczących „przychodów z badań ustawowych" z Bułgarii).

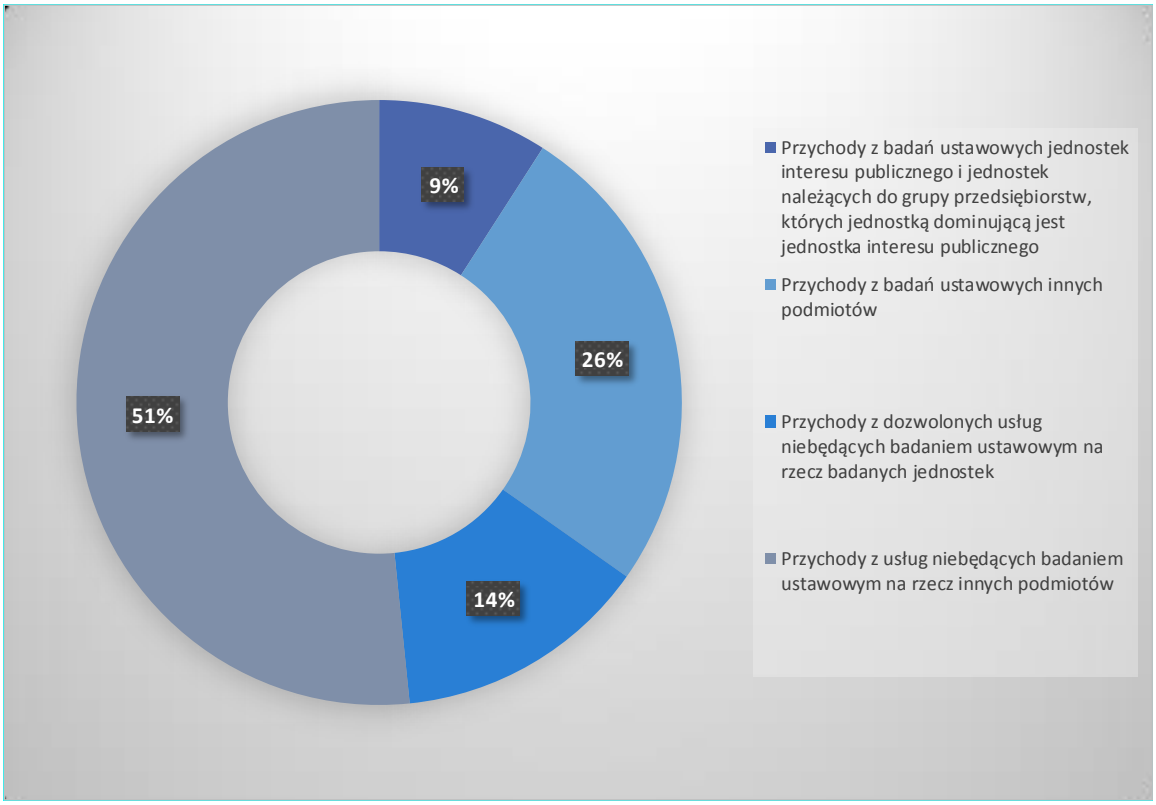
[13] W przypadku państw członkowskich, które przekazały dane zarówno za 2015 r., jak i za 2018 r.

[14] Dane dotyczące 27 państw członkowskich (brak danych z Francji).

[15] Art. 13 ust. 2 lit. k) ppkt (iii) i (iv) rozporządzenia.

[16] Cypr, Dania, Irlandia, Zjednoczone Królestwo, Malta, Szwecja i Luksemburg.

Wykres 2: Podział przychodów w kontekście obrotów w UE firm audytorskich przeprowadzających badania ustawowe jednostek interesu publicznego[17] (2018)



Cztery właściwe organy krajowe[18] z Europejskiej Sieci Konkurencji zgłosiły, że przeprowadziły badanie sektorowe na rynku usług w zakresie przeprowadzania badań ustawowych lub w kontekście przeciwdziałania praktykom monopolistycznym lub działalności w zakresie połączeń przedsiębiorstw w tym sektorze w latach 2015–2018. Zjednoczone Królestwo zgłosiło badanie na temat krajowego rynku badań ustawowych w tym państwie[19].

2.2. Koncentracja na rynku

Państwa członkowskie przekazały dane rynkowe[20] dotyczące badań ustawowych jednostek interesu publicznego przeprowadzonych przez „wielką czwórkę" (PwC, Deloitte, KPMG i EY), „CR4" (cztery największe firmy audytorskie w każdym państwie) i grupę 10KAP.

Utrzymująca się duża koncentracja na rynku w latach 2015–2018. Ogólnie rzecz biorąc, firmy należące do wielkiej czwórki pozostały największymi firmami audytorskimi, ale widoczne są zmiany dotyczące udziałów poszczególnych firm[21].

---

[17] Brak danych z Francji, Belgii, Hiszpanii i Litwy.

[18] Właściwe organy krajowe z Włoch, Rumunii, Hiszpanii i Zjednoczonego Królestwa.

[19] https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5d03667d40f0b609ad3158c3/audit_final_report_02.pdf

[20] Większość państw członkowskich przyjęła za podstawę obroty na poziomie firm audytorskich (zgodnie z definicją w art. 2 pkt 3 dyrektywy 2006/43/WE) w przeciwieństwie do sieci audytorskiej (zgodnie z definicją w art. 2 pkt 7). Prezentowane dane są przybliżone ze względu na różne okresy odniesienia.

[21] Zob. również badanie Parlamentu Europejskiego, *EU statutory audit reform: impact on costs, concentration and competition [Reforma badań ustawowych w UE: wpływ na koszty, koncentrację*

***Można również dostrzec oznaki większej koncentracji w grupie 10KAP niż w poprzednim sprawozdaniu*[22].**

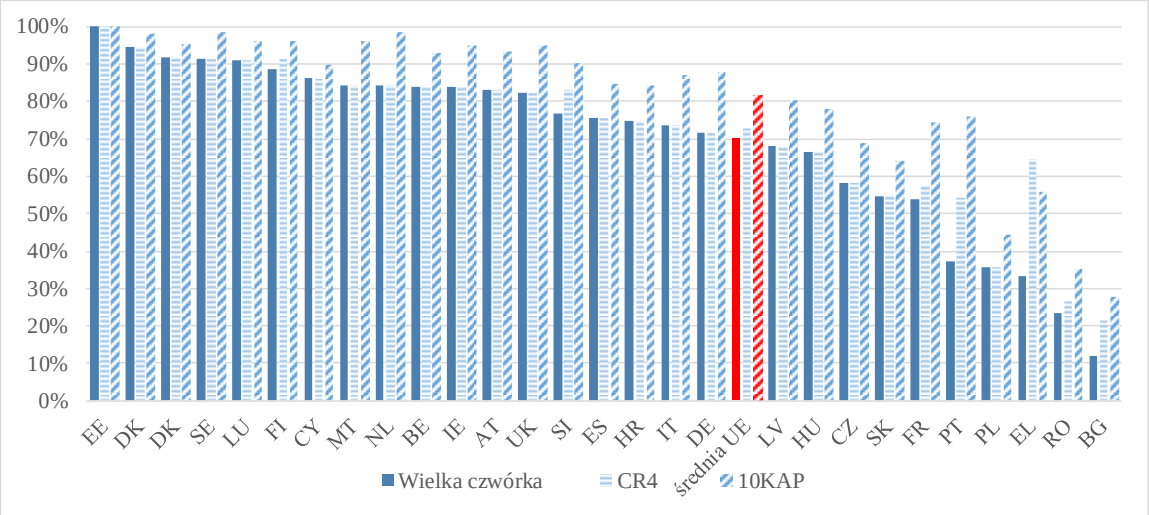
Wielka czwórka posiada oligopol[23] w 13 państwach członkowskich (wzrost z 11 w 2015 r.) i średni udział w rynku UE wynoszący 70 % wszystkich badań ustawowych jednostek interesu publicznego. Tylko w siedmiu państwach członkowskich firmy z wielkiej czwórki nie są największymi czterema firmami audytorskimi (wykres 3).

i konkurencję];
https://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=IPOL_STU(2019)631057

[22] https://ec.europa.eu/info/publications/170907-statutory-audit-services-report_en

[23] CR4 = 0 % oznacza konkurencję doskonałą; 0 % < CR4 < 50 % to zakres od konkurencji doskonałej do oligopolu; 50 % < CR4 < 80 % oznacza oligopol; 80 % < CR4 < 100 % to zakres od skoncentrowanego oligopolu do monopolu; CR4 = 100 % oznacza wysoki poziom koncentracji oligopolu lub nawet monopol (jeżeli CR1 = 100 %).

Wykres 3: Udział firm audytorskich w rynku pod względem liczby badań ustawowych jednostek interesu publicznego w 2018 r.

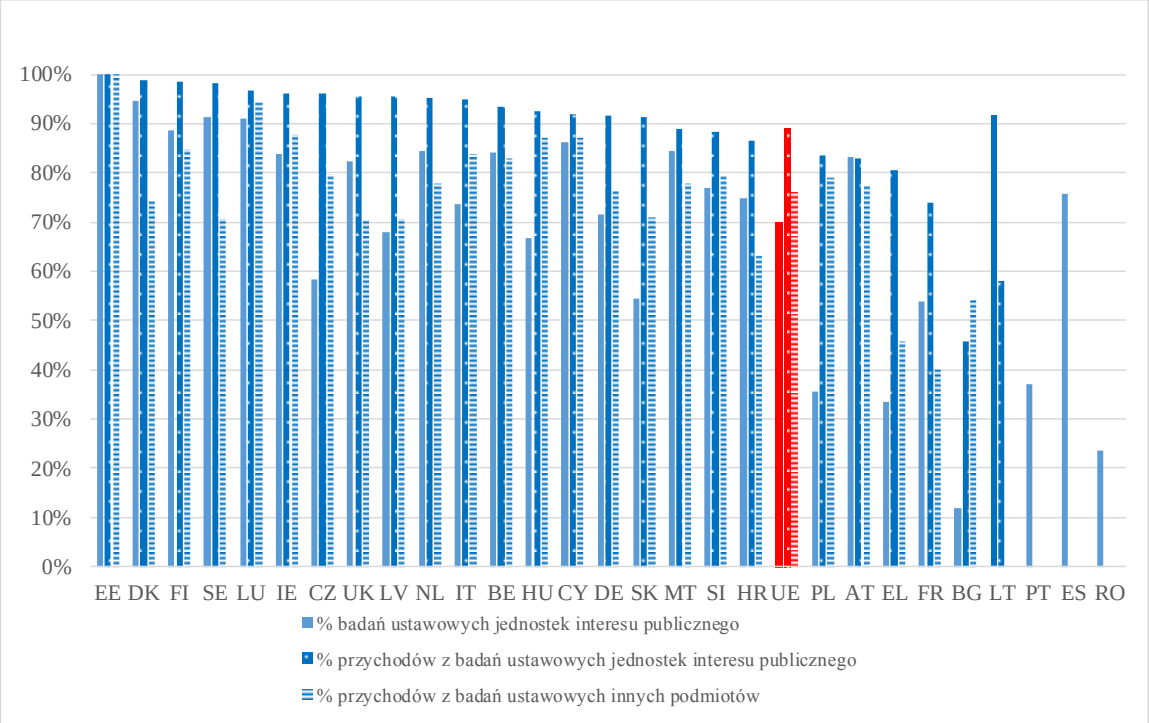


Dominacja wielkiej czwórki jest jeszcze większa pod względem przychodów z ustawowych badań jednostek interesu publicznego (wykres 4). Spośród państw członkowskich, w których jej łączny udział w rynku jest niższy niż średnia UE, Francja[24] zgłosiła, że 60 % wszystkich badań ustawowych jednostek interesu publicznego stanowiły badania wspólne.

Wykres 4: Odsetek badań ustawowych jednostek interesu publicznego, odsetek przychodów z badań ustawowych jednostek interesu publicznego i odsetek przychodów z badań innych jednostek, w podziale na państwa członkowskie (2018)[25]

[24] Francja jest państwem członkowskim z największym odsetkiem badań wspólnych (w porównaniu z całkowitą liczbą badań ustawowych). Drugie miejsce zajmuje Estonia (33 %), a trzecie – Bułgaria (19 %). W pozostałych państwach członkowskich, które zgłosiły badania wspólne, odsetek ten wynosi ok. 1–3 %.

[25] Brak danych z Litwy, Hiszpanii i Rumunii dotyczących udziału w rynku wielkiej czwórki. Danych z Portugalii nie przetworzono z przyczyn technicznych i należy je zaktualizować w następnym sprawozdaniu.



Wielka czwórka nadal dominuje na rynku badań ustawowych jednostek interesu publicznego

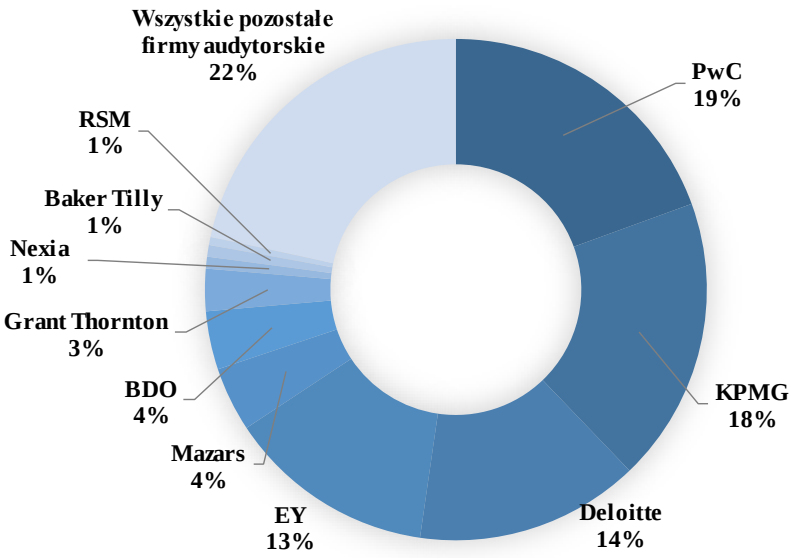
Poziom zagregowanej koncentracji w przypadku wielkiej czwórki w UE[26] pod względem liczby badań ustawowych jednostek interesu publicznego spadł o około 3 punkty procentowe, przy czym firma Deloitte odnotowała spadek o prawie 9 punktów procentowych. W 2018 r. wielka czwórka posiadała około 66 % udział w łącznym rynku badań ustawowych jednostek interesu publicznego (wykres 5). Jeśli chodzi o łączne obroty firm audytorskich[27], stanowiły one około 80 % łącznych obrotów w UE.

Wykres 5: Udział grupy 10KAP w rynku[28] pod względem liczby badań ustawowych jednostek interesu publicznego w 2018 r.

[26] Dane z 25 państw członkowskich (brak danych z Hiszpanii, Francji i Rumunii).

[27] Zgodnie z definicją zawartą w art. 13 ust. 2 lit. k) rozporządzenia.

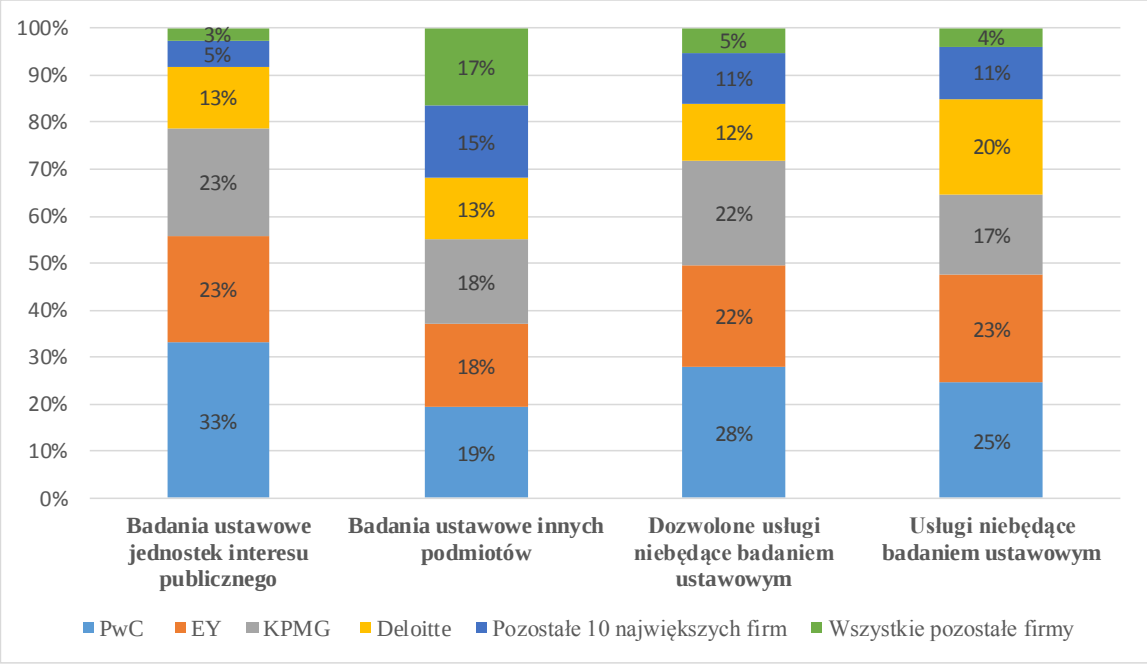
[28] Na podstawie sum podanych przez państwa członkowskie w sprawozdaniach krajowych i analizie przeprowadzonej przez podgrupę ds. monitorowania rynku.



Wielka czwórka dominuje na rynku badań ustawowych jednostek interesu publicznego, uzyskując ponad 90 % łącznych przychodów.

Na rynku badań ustawowych innych jednostek udział wielkiej czwórki wynosi prawie 70 %. Również jej łączny udział w rynku w segmentach niezwiązanych z badaniami ustawowymi (dozwolonych usługach niebędących badaniem ustawowym na rzecz badanych jednostek oraz usługach niebędących badaniem ustawowym na rzecz innych jednostek) wynosi około 85 % (wykres 6).

Wykres 6: Udziały w rynku UE firm audytorskich przeprowadzających badania jednostek interesu publicznego w każdym segmencie rynku, przychody (2018)



Wielka czwórka lub jej sieć[29] uzyskuje znaczną część (około 70 %) przychodów z usług niebędących badaniem ustawowym[30] od klientów, na których rzecz wykonywane są badania, jak i innych klientów; sytuacja różni się w poszczególnych państwach członkowskich.

Szacunkowa struktura przychodów w UE pokazuje, że wielka czwórka uzyskuje prawie 30 %[31] swoich przychodów z działalności w zakresie badań ustawowych, a znaczny odsetek (prawie 60 %) z działalności niezwiązanej z badaniami ustawowymi, w szczególności usług niebędących badaniem ustawowym na rzecz innych jednostek.

2.3. Ryzyko wynikające z nieprawidłowości w zakresie jakości

Większość sprawozdań właściwych organów krajowych w zakresie zapewnienia jakości związanych było z trwającymi jeden rok cyklami inspekcji, które przeprowadzono głównie w 2018 r., ale z różnymi datami rozpoczęcia i zakończenia. Siedem właściwych organów krajowych zgłosiło dane odnoszące się do trzyletnich cykli inspekcji. Na potrzeby niniejszego sprawozdania wykorzystano definicję ustaleń stosowaną przez KEONA, która jest zgodna z definicją międzynarodowego forum niezależnych regulatorów ds. audytów (International Forum of Independent Audit Regulators, IFIAR)[32]. Ze względu na potrzebę profesjonalnego osądu przy interpretacji kategoryzacji danych dotyczących nieprawidłowości w zakresie jakości dokonywanej przez państwa członkowskie, trudno jest zagregować informacje i wyciągnąć ogólne wnioski na poziomie UE.

Liczba skontrolowanych zbiorów dokumentacji z badania jednostek interesu publicznego spadła o 25 % wraz ze spadkiem liczby badań ustawowych jednostek interesu publicznego o 35 % (ze względu na zmiany w definicji „jednostki interesu publicznego" dokonane w państwach członkowskich). Wydaje się, że mimo mniejszej liczby inspekcji zleceń badania ustawowego jednostek interesu publicznego w większym stopniu skoncentrowano się na zleceniach badania ustawowego jednostek interesu publicznego w porównaniu z pełną populacją inspekcji badań ustawowych w latach 2015–2018.

Poniższa sekcja dotycząca oceny jakościowej opiera się na danych z krajowych sprawozdań z monitorowania rynku oraz na analizie KEONA[33]. Obejmuje ona dwa główne obszary:

- nieprawidłowości; oraz

[29] Niektóre państwa członkowskie zgłosiły przychody na poziomie firmy audytorskiej, inne zgłosiły przychody na poziomie sieci.

[30] Niektóre organy odpowiedzialne za nadzór nad badaniami ustawowymi zgłaszają problemy związane z pomiarem usług niebędących badaniem ustawowym świadczonych na rzecz innych jednostek, ponieważ są to usługi świadczone poza firmą audytorską.

[31] Dane pochodzące z 24 państw członkowskich (częściowo brakuje danych dotyczących Belgii, Francji i Litwy). Danych z Portugalii nie przetworzono z przyczyn technicznych.

[32] Według IFIAR ustalenia z inspekcji dotyczących badań ustawowych jednostek interesu publicznego obejmują nieprawidłowości w procedurach badania ustawowego wskazujące na to, że firma audytorska nie zdobyła wystarczających odpowiednich dowodów badania na poparcie swojej opinii, nie musi to jednak oznaczać, że dane sprawozdania finansowe są również istotnie zniekształcone.

[33] Analiza KEONA opiera się na ustaleniach z inspekcji badań ustawowych zgłoszonych przez państwa członkowskie w latach 2017–2018 i dostępnych w bazie danych prowadzonej przez podgrupę KEONA ds. inspekcji. KEONA przeanalizował bazę danych w celu określenia tematów, które są źródłem dialogu między firmami audytorskimi i podmiotami ustanawiającymi standardy a KEONA, oraz w celu zwrócenia uwagi inspektorów na obszary wysokiego ryzyka. Skoncentrował się on na występowaniu ustaleń w podziale na poszczególne MSRF, kontroli jakości i etyce.

– ograniczanie i analizę ryzyka systemowego.

Najczęściej wskazywanymi kwestiami (podobnie jak w 2017 r.) są nieprawidłowości w zakresie wewnętrznych systemów kontroli jakości firm audytorskich (np. brak wystarczających dowodów badania i odpowiedniej dokumentacji badań ustawowych). Będą one w dalszym ciągu stanowiły przedmiot zwiększonej uwagi organów nadzoru nad badaniami ustawowymi.

Główne wspólne ustalenia dotyczące **wewnętrznych systemów kontroli jakości** odnoszą się do:

- etyki i niezależności biegłego rewidenta lub pracowników firmy audytorskiej przeprowadzającej badania ustawowe[34];
- kontroli jakości wykonania zlecenia[35];
- braku monitorowania lub niewłaściwego monitorowania badanych jednostek wysokiego ryzyka; oraz
- braku dowodów badania i dokumentacji z badania.

Jeśli chodzi o inspekcje **zbiorów dokumentacji dotyczącej zlecenia badania ustawowego jednostek interesu publicznego**, właściwe organy krajowe wypracowały wspólne ustalenia w następujących głównych obszarach:

- ocena ryzyka[36];
- istotność i dobór próby[37];
- badanie kontroli wewnętrznej[38];
- jakość badań ustawowych i dowody badania; oraz
- badania ustawowe grup.

Odpowiada to pięciu Międzynarodowym Standardom Rewizji Finansowej (MSRF) określonym w analizie KEONA jako będące przedmiotem największej liczby ustaleń (ponad 60 % wszystkich ustaleń z inspekcji badań ustawowych pochodzących od 22 właściwych organów krajowych w bazie danych KEONA):

– postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka (MSRF 330)[39];

– dowody badania (MSRF 500)[40];

---

[34] Np. niewłaściwej oceny i zatwierdzenia usług niebędących badaniem ustawowym oraz niewłaściwego badania niezależności pracowników.

[35] Np. braku zgodności z głównymi wymogami prawnymi, niewłaściwej dokumentacji przeglądu, nieskutecznej kontroli jakości wykonania zlecenia i niewłaściwego doboru pracowników przeprowadzających kontrolę jakości wykonania zlecenia.

[36] Np. niewystarczające zrozumienie badanej jednostki i jej otoczenia, niewystarczające zrozumienie procesu oceny i identyfikacji ryzyka przeprowadzonego przez kadrę kierowniczą.

[37] Np. nieprawidłowości w zakresie metody stosowanej w celu określania poziomu istotności, brak odpowiedniego uzasadnienia dla doboru wielkości próby.

[38] Np. niewłaściwa dokumentacja kluczowych kontroli wewnętrznych, niewystarczające badanie kontroli w zakresie technologii informacyjnych i innych kontroli wewnętrznych.

[39] Np. nieprzygotowanie i nieprzeprowadzenie odpowiednich procedur badania mających na celu uwzględnienie ryzyka związanego z poziomem pewności, np. w odniesieniu do odpowiedniego ujmowania, wyceny i prezentacji transakcji, sald oraz ujawnienia informacji. Ustalenia dotyczące nieprzeprowadzenia procedur badania wystarczających do stwierdzenia skuteczności badanych kontroli oraz braku odpowiedniego badania przychodów ujętych w sprawozdaniu finansowym.

- badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień (MSRF 540)[41];
- rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia (MSRF 315)[42]; oraz
- badanie sprawozdań finansowych grupy, w tym praca biegłych rewidentów części grupy – uwagi szczególne (MSRF 600)[43].

Większość właściwych organów krajowych wprowadziła środki łagodzące i naprawcze w celu uwzględnienia poczynionych ustaleń. Większość organów nadzoru audytowego zgłosiła jednak, że w związku z ustaleniami nie zastosowano żadnych kar oraz że nie występuje ryzyko systemowe. Ogólnie rzecz biorąc, ustalenia i kary nie mają zastosowania do tego samego okresu sprawozdawczego (podjęcie działań w celu zbadania sprawy i nałożenie kar wymaga czasu).

Jedna trzecia państw członkowskich nie przekazała żadnych informacji na temat powtarzających się ustaleń (tj. tych samych ustaleń stwierdzonych w odniesieniu do tych samych firm audytorskich w poprzednich cyklach inspekcji), ani nie stwierdziła braku takich ustaleń.

Najczęściej zgłaszanymi obszarami na potrzeby **ograniczania i analizy ryzyka** były:

- etyka i niezależność;
- ocena ryzyka i kontrola jakości wykonania zlecenia;
- analiza wewnętrznego systemu kontroli i kontroli jakości wykonania zlecenia; oraz
- wyceny wartości godziwej i procedury przeciwdziałania oszustwom.

Do najczęstszych działań następczych należą plany działań naprawczych i analiza przyczyn źródłowych. Nie wszystkie ustalenia będą wymagały nałożenia kar, a 60 % właściwych organów krajowych stwierdziło, że nie nałożyły żadnych kar. Niektóre organy nadzoru audytowego skierowały do firm audytorskich zalecenia zawierające terminy ich wdrożenia.

---

[40] Np. technologie informacyjne pozostają obszarem budzącym zaniepokojenie, ponieważ biegli rewidenci nie zbadali odpowiednio systemów informatycznych wykorzystywanych przez jednostkę w celu przygotowywania informacji finansowych oraz nie uzyskali wystarczających dowodów badania dotyczących dokładności i kompletności informacji przedstawionych przez jednostkę i wykorzystywanych przez biegłych rezydentów do celów badania.

[41] Np. brak odpowiedniego zakwestionowania modeli wyceny (w tym danych wejściowych) stosowanych przez kadrę kierowniczą oraz zasadności kluczowych założeń użytych do wyznaczenia wartości szacunkowych; niezidentyfikowanie niewłaściwych lub niekompletnych informacji ujawnianych w sprawozdaniu finansowym.

[42] Np. brak odpowiedniego zrozumienia przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia; brak odpowiedniej identyfikacji i oceny kluczowych znaczących rodzajów ryzyka.

[43] Np. niekompletne instrukcje wydane biegłemu rewidentowi części grupy; brak rozmów z biegłymi rewidentami części grupy na temat planowanych lub wykonanych prac; niedostarczenie przez biegłych rewidentów części grupy wystarczająco szczegółowych informacji przy składaniu sprawozdania biegłemu rewidentowi grupy; brak przeprowadzenia przez biegłego rewidenta grupy oceny pracy wykonanej przez biegłego rewidenta części grupy oraz nieuwzględnienie ustaleń zgłoszonych przez biegłych rewidentów części grupy.

Poziom i pomiar **ryzyka systemowego**[44] pozostaje zróżnicowany. Większość właściwych organów krajowych nie stwierdziła żadnego ryzyka systemowego. Cztery z nich zgłosiły nieprawidłowości systemowe na poziomie krajowym, ale wskazały, że ustalenia te nie mogą łącznie prowadzić do upadku firmy audytorskiej. Z analizy KEONA wynika, że właściwe organy krajowe współpracują z firmami audytorskimi i kwestionują ich ustalenia w ramach kolegiów regulacyjnych i spotkań podczas posiedzeń plenarnych podgrupy ds. inspekcji.

2.4. Wyniki działania komitetów ds. audytu

Dostępne dane nie pozwalają na ogólną ocenę funkcjonowania komitetów ds. audytu ze względu na różne podejścia do monitorowania przez komitety ds. audytu w poszczególnych państwach członkowskich oraz fakt, że większość informacji opiera się na samoocenie komitetów ds. audytu. Właściwe organy krajowe poczyniły jednak postępy w gromadzeniu informacji i nawiązywaniu relacji z komitetami ds. audytu.

Zgodnie z art. 39 dyrektywy w sprawie badań ustawowych[45] spółki zobowiązane są do ustanowienia komitetów ds. audytu (których jest około 6 400[46]), a zgodnie z art. 27 ust. 1 lit. c) rozporządzenia właściwe organy krajowe zobowiązane są do monitorowania działalności komitetów ds. audytu. Komitety ds. audytu tworzy się najczęściej jako samodzielny komitet lub komitet w strukturze organu nadzorczego/administracyjnego i odgrywają one główną rolę w modelu ładu korporacyjnego, w szczególności w przypadku większych jednostek interesu publicznego. Komitety te współdziałają z różnymi podmiotami, zarówno wewnętrznie (np. kierownictwo, organy nadzorcze/administracyjne), jak i zewnętrznie (np. zewnętrzni biegli rewidenci, udziałowcy i organy regulacyjne).

Organy nadzoru uzyskiwały informacje od komitetów ds. audytu za pośrednictwem różnych kanałów. Na przykład do wybranej próby komitetów ds. audytu z niemal wszystkich państw członkowskich przesłano ukierunkowany kwestionariusz[47] KEONA. Ponieważ wiązało się to z samooceną komitetów ds. audytu, należy być ostrożnym, jeśli chodzi o interpretację danych.

Komitety ds. audytu podlegają nadzorowi właściwych organów krajowych w 21 państwach członkowskich.

Przepisy UE nie określają zadań nadzorczych właściwych organów krajowych względem komitetów ds. audytu. W poszczególnych państwach członkowskich istnieją znaczne różnice w kwestii tego, który organ jest odpowiedzialny za nadzór nad tymi komitetami

[44] Art. 27 ust. 1 lit. a) rozporządzenia odnosi się do rodzajów ryzyka wynikającego z wysokiej liczby nieprawidłowości w zakresie jakości biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej, w tym systematycznych (metodycznych) nieprawidłowości w ramach sieci firm audytorskich.

[45] Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz.U. L 157 z 9.6.2006, s. 87).

[46] Dane z 19 państw członkowskich. Spośród pozostałych państw członkowskich pięć nie sprawuje bezpośredniego nadzoru, a cztery nie przekazały danych.

[47] Celem kwestionariusza była ocena zgodności z wymogami prawodawstwa w zakresie badań ustawowych oraz ustalenie relacji pomiędzy właściwymi organami krajowymi a komitetami ds. audytu; 25 państw członkowskich (wyjątki stanowiły Estonia, Węgry i Słowacja) umieściło skonsolidowane odpowiedzi w swoich sprawozdaniach krajowych. W sumie kwestionariusz otrzymało 2 770 komitetów ds. audytu w 26 państwach członkowskich, a odsetek odpowiedzi wyniósł około 60 %.

i współdziałanie z nimi. Najczęściej właściwe organy krajowe dzielą się odpowiedzialnością z krajowym organem nadzoru finansowego.

Właściwe organy krajowe współdziałają na wiele różnych sposobów z komitetami ds. audytu podlegającymi ich jurysdykcji. Większość wykorzystuje w tym celu głównie ankiety/kwestionariusze, rozmowy i warsztaty, seminaria internetowe i konferencje.

Kwestionariusz KEONA*[48] *wykazał potrzebę ściślejszego monitorowania współdziałania komitetów ds. audytu z zewnętrznymi biegłymi rewidentami, organizacji procedur przetargowych, zatwierdzania świadczenia dozwolonych usług niebędących badaniem ustawowym oraz rejestrowania wypłaconych wynagrodzeń.

Informacje zwrotne wskazują na zgodność z głównymi wymogami dotyczącymi składu i umiejętności komitetów ds. audytu[49], ich niezależności i współdziałania z organem administracyjnym/nadzorczym oraz nadzoru nad funkcją badania.

Wyniki pokazują jednak, że proces wyboru ofert na przeprowadzenie badania ustawowego stanowi dla komitetów ds. audytu wyzwanie – odpowiedzi odnoszące się do tego tematu wskazują albo na nieprzestrzeganie prawodawstwa w zakresie badań ustawowych, albo na brak zrozumienia sposobu jego stosowania.

Proces wyboru biegłego rewidenta

Komitety ds. audytu są odpowiedzialne[50] za procedurę wyboru biegłych rewidentów. Około 87 % komitetów ds. audytu twierdzi, że dokonuje takiego wyboru. 75 % jednostek interesu publicznego, które przeprowadziły procedurę przetargową, zaprosiło od dwóch do siedmiu firm audytorskich. 16 % zaprosiło tylko jedną firmę, mimo że w art. 16 ust. 2 rozporządzenia zawarto wymóg, aby do udziału w procedurze przetargowej zapraszać co najmniej dwie firmy.

Ponadto istnieje korelacja między liczbą firm audytorskich zaproszonych do udziału w przetargu a liczbą firm, które ostatecznie złożyły ofertę. Około 55 % komitetów ds. audytu stwierdziło, że na ogół dwóch lub trzech biegłych rewidentów (dwie lub trzy firmy audytorskie) składało oferty po zakończeniu procedury przetargowej. Analiza odpowiedzi wykazała jednak, że 19 % komitetów ds. audytu otrzymuje tylko jedną wiarygodną ofertę.

Połowa komitetów ds. audytu stwierdziła, że procedura przetargowa pozwala na udział w procedurze wyboru firmom, które uzyskały mniej niż 15 % swojego całkowitego wynagrodzenia od jednostek interesu publicznego w danym państwie członkowskim w poprzednim roku kalendarzowym. Wspomniane komitety ds. audytu mogą nie w pełni rozumieć art. 16 ust. 3 rozporządzenia lub mogą go nie stosować.

[48] Wielkość próby wybranej przez każdy właściwy organ krajowy różni się znacząco w całej UE, jeśli porówna się ją z liczbą jednostek interesu publicznego w każdym państwie członkowskim.

[49] Art. 39 ust. 6 lit. a) dyrektywy 2006/43/WE.

[50] Art. 16 ust. 3 rozporządzenia.

Współdziałanie z zewnętrznym biegłym rewidentem

Komitety ds. audytu są odpowiedzialne za ocenę niezależności firmy audytorskiej i jakości badania ustawowego, w tym za zatwierdzanie dozwolonych usług niebędących badaniem ustawowym, udzielanie zamówień i wybór zewnętrznego biegłego rewidenta[51]. Około połowa z nich potwierdziła, że biegły rewident (lub członek jego sieci) złożył ofertę na świadczenie dozwolonych usług niebędących badaniem ustawowym[52]. Z kolei 80 % stwierdziło, że nie rozpatrywało wniosków o świadczenie usług niebędących badaniem ustawowym zgodnie z art. 5 ust. 4 rozporządzenia, zaś 4 % nie monitorowało wynagrodzeń wypłacanych biegłemu rewidentowi.

3. WNIOSKI

W niniejszym sprawozdaniu przedstawiono zmiany na rynku usług w zakresie przeprowadzania badań ustawowych jednostek interesu publicznego w latach 2015–2018. Pozwalają one sformułować wstępne wnioski odnoszące się do skutków reformy badań ustawowych i wskazówki dotyczące obszarów, które mogą wymagać dalszej oceny. W ocenie tej należy uwzględnić niedawne skandale z udziałem renomowanych przedsiębiorstw w całej UE (np. Carillion, Thomas Cook i Wirecard), które mogą nadszarpnąć reputację zawodu biegłego rewidenta i zaufanie inwestorów.

Kluczowe ustalenia zawarte w niniejszym sprawozdaniu są następujące:

1) ***Utrzymująca się wysoka koncentracja, ponieważ tzw. „wielka czwórka" nadal dominuje na rynku badań ustawowych jednostek interesu publicznego w większości państw członkowskich***

   Dominacja wielkiej czwórki w większości państw członkowskich w połączeniu z wysokim odsetkiem przychodów z działalności niezwiązanej z badaniami ustawowymi może mieć wpływ na jej niezależność, poziom wynagrodzeń z tytułu badań ustawowych i jakość badań. Ryzyko potęgują środki zaradcze mające na celu złagodzenie konfliktów interesów firm audytorskich związanych z jednostkami interesu publicznego (np. wymóg rotacji, zabronione usługi niebędące badaniem ustawowym, limit dozwolonych usług niebędących badaniem ustawowym itp.), które mogą jeszcze bardziej ograniczyć liczbę obecnych na rynku biegłych rewidentów lub firm audytorskich przeprowadzających badania ustawowe jednostek interesu publicznego.

   Komisja zwróci zatem szczególną uwagę na monitorowanie, w ścisłej współpracy z właściwymi organami krajowymi i KEONA, w jaki sposób nowe przepisy wpływają na konkurencję na rynku badań ustawowych jednostek interesu publicznego. Ponadto Komisja oceni, w jaki sposób warianty przewidziane w rozporządzeniu wpływają na rynki krajowe oraz na równe szanse w UE.

   Właściwe organy krajowe zachęca się do uzupełnienia luk w danych (np. dotyczących przychodów z usług niebędących badaniem ustawowym itp.), aby poprawić monitorowanie zmian na rynku i analizę koncentracji.

2) ***Ocena nieprawidłowości w zakresie jakości nadal stanowi wyzwanie***

[51] Art. 4 ust. 2 rozporządzenia; art. 39 ust. 6 lit. e) dyrektywy 2006/43/WE; art. 6 ust. 2 lit. b) rozporządzenia.

[52] Art. 5 ust. 4 rozporządzenia.

Utrzymują się problemy związane z jakością, które najczęściej pojawiają się na poziomie UE:

- nieprawidłowości w zakresie wewnętrznych systemów kontroli jakości firm audytorskich;
- brak monitorowania lub niewłaściwe monitorowanie badanych jednostek wysokiego ryzyka; oraz
- brak dowodów badania i dokumentacji z badania.

Aby poprawić jakość ocen, pomocne może być zwiększenie konwergencji w branży badań ustawowych w UE w zakresie rodzajów działań nadzorczych, zaradczych działań następczych i nakładanych kar.

W następstwie tych ustaleń Komisja oceni prawodawstwo UE w zakresie badań ustawowych oraz możliwe sposoby poprawy spójności w zakresie zapewniania jakości oraz rozwiązań dotyczących dochodzeń i sankcji w państwach członkowskich. Komisja oceni również potrzebę ułatwienia dostępu społeczeństwa, a przynajmniej komitetów ds. audytu, do sprawozdań z inspekcji (w tym opisu prac wykonanych w ramach inspekcji). Ułatwienie dostępu może wymagać większej digitalizacji lub znakowania tych sprawozdań.

Określona z góry kategoryzacja ustaleń zastosowana w drugim sprawozdaniu w odniesieniu do wskaźników zapewniania jakości poprawiła ocenę danych przekazywanych przez właściwe organy krajowe. Właściwe organy krajowe powinny jednak w większym stopniu starać się:

- zapewnić zbieżność interpretacji ustaleń i kategorii;
- określić skuteczne wskaźniki jakości mające poprawić pomiar jakości badań ustawowych; oraz
- poprawić ocenę i interpretację ryzyka systemowego.

W sprawozdaniu potwierdzono, że te same kwestie pojawiają się wielokrotnie i dlatego wydają się mieć charakter strukturalny. Komisja będzie współpracować z KEONA w celu określenia środków służących poprawie sytuacji.

3) Różne podejścia do monitorowania w UE stanowią dla właściwych organów krajowych utrudnienie jeśli chodzi o ocenę wyników osiąganych przez komitety ds. audytu

Większość organów nadzoru nad badaniami ustawowymi współpracowała z komitetami ds. audytu podlegającymi ich jurysdykcji. Właściwe organy krajowe pogłębiły swoją wiedzę na temat pracy komitetów ds. audytu, w szczególności za pomocą kwestionariusza KEONA, który opierał się na samoocenie. Pozwoliło to jednak na uzyskanie jedynie ograniczonego wglądu w wyniki działania komitetów ds. audytu.

Komisja oceni możliwe sposoby poprawy zdolności właściwych organów krajowych w zakresie nadzorowania komitetów ds. audytu. Komisja przeanalizuje również, w jaki sposób można wzmocnić niezależną rolę komitetów ds. audytu w procesie wyboru biegłego rewidenta i nadzoru nad nim. Komisja współpracuje z KEONA w celu ułatwienia dialogu między komitetami ds. audytu a właściwymi organami krajowymi, w szczególności poprzez seminaria lub konferencje. Komisja oceni, w jaki sposób jeszcze bardziej wspierać tego rodzaju działania.

Aby ułatwić bardziej szczegółową ocenę funkcjonowania i skuteczności komitetów ds. audytu, zaleca się, aby właściwe organy krajowe nawiązały kontakt z większą liczbą komitetów ds. audytu na poziomie krajowym i poszerzyły wiedzę na temat sposobu ich działania i podejmowania przez nie decyzji.

Komisja będzie kontynuowała monitorowanie rozwoju sytuacji na rynku. Niektóre właściwe organy krajowe rozpoczynają badania i przeglądy na swoich krajowych rynkach badań ustawowych, aby zebrać więcej informacji na temat możliwych niedoskonałości rynku. Ponieważ niektóre z kwestii wskazanych w niniejszym sprawozdaniu mogą mieć znaczenie dla sprawy Wirecard, Komisja omówi z KEONA, jakie wnioski należy wyciągnąć z tej sprawy.

Ponadto Komisja rozpoczęła badanie mające na celu ocenę wpływu prawodawstwa UE w zakresie badań ustawowych na rynek badań ustawowych. Wyniki tego badania i ustalenia zawarte w niniejszym sprawozdaniu zostaną wykorzystane przy ocenie unijnych ram przeprowadzania badań ustawowych, aby dokonać przeglądu ich skuteczności w zakresie poprawy przejrzystości, jakości badań ustawowych i konkurencji na rynku badań ustawowych, w szczególności w odniesieniu do jednostek interesu publicznego. Ocena obejmie również wpływ kryzysu gospodarczego wywołanego przez pandemię COVID-19 na sektor audytu.