EVROPSKA
KOMISIJA

Bruselj, 28.1.2021
COM(2021) 29 final

POROČILO KOMISIJE EVROPSKEMU PARLAMENTU, SVETU, EVROPSKI CENTRALNI BANKI IN EVROPSKEMU ODBORU ZA SISTEMSKA TVEGANJA

o razvoju na trgu EU za izvajanje obveznih revizij subjektov javnega interesa v skladu s členom 27 Uredbe (EU) št. 537/2014

POROČILO KOMISIJE EVROPSKEMU PARLAMENTU, SVETU, EVROPSKI CENTRALNI BANKI IN EVROPSKEMU ODBORU ZA SISTEMSKA TVEGANJA

o razvoju na trgu EU za izvajanje obveznih revizij subjektov javnega interesa v skladu s členom 27 Uredbe (EU) št. 537/2014

1. UVOD

Zakonodaja na področju revizij, sprejeta po finančni krizi, je bila namenjena izboljšanju obveznih revizij v EU s krepitvijo neodvisnosti revizorjev in njihove poklicne nezaupljivosti do vodstva revidirane družbe. V skladu s členom 27 Uredbe (EU) št. 537/2014[1] (v nadaljnjem besedilu: Uredba) je v tem poročilu ocenjen razvoj na trgu EU za izvajanje obveznih revizij subjektov javnega interesa med letoma 2015 in 2018, pri čemer se poročilo osredotoča na:

- tržno koncentracijo;
- tveganja, ki izhajajo iz pomanjkljivosti v zvezi s kakovostjo revizije, in
- učinkovitost revizijskih komisij.

Če ni določeno drugače, so glavni vir podatkov poročila nacionalnih organov, pristojnih za nadzor revizij. Podatki se nanašajo večinoma na leti 2017 in 2018 ter so bili zbrani leta 2019 na podlagi izbranih tržnih kazalnikov. Zato so vključeni tudi podatki iz Združenega kraljestva; Komisija je poročilo pripravila v sodelovanju z Odborom evropskih organov za nadzor revizorjev (CEAOB).

To je prvo takšno poročilo po reformi revizij EU (glej zgoraj). Na splošno so bili podatki natančnejši kot v letu 2017. Vendar konsolidacija podatkov na ravni EU ostaja izziv zaradi pomanjkanja nacionalnih podatkov o prometu in prihodkih, različnih poročevalskih obdobij in razlik pri izvajanju zakonodaje EU na področju revizij. Tudi primerljivost na področju kazalnikov zagotavljanja kakovosti ostaja izziv, ker pristojni nacionalni organi uporabljajo različne metodologije.

2. RAZVOJ NA TRGU EU ZA OBVEZNE REVIZIJE SUBJEKTOV JAVNEGA INTERESA

2.1. Pregled trga

Uredba določa posebne zahteve za obvezne revizije subjektov javnega interesa, katerih opredelitev je podana v direktivi o revizijah[2], kot so družbe, ki kotirajo na borzi, banke, zavarovalnice in „nacionalni subjekti javnega interesa“, ki jih imenujejo države članice

[1] Uredba (EU) št. 537/2014 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. aprila 2014 o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa in razveljavitvi Sklepa Komisije 2005/909/ES (UL L 158, 27.5.2014, str. 77).

[2] V členu 2(13) Direktive 2006/43/ES.

(npr. podjetja, ki imajo zaradi narave svojega poslovanja, velikosti ali števila zaposlenih velik javni pomen).

V tem oddelku je opisan trg za obvezne revizije subjektov javnega interesa dve leti po reformi revizij.

Manj zakonitih revizorjev in revizijskih podjetij v EU; manj izbire za subjekte javnega interesa.

Podatki kažejo, da se je od leta 2015 število samostojnih revizorjev v EU zmanjšalo, vključno z rahlim zmanjšanjem števila zakonitih revizorjev, ki so zaposleni v revizijskih podjetjih in so z njimi povezani (kot partnerji ali drugače)[3]. Zmanjšalo se je tudi število registriranih revizijskih podjetij v EU, in sicer za 6 %. Delež revizijskih podjetij, ki revidirajo subjekte javnega interesa, je blizu 4 % vseh registriranih revizijskih podjetij, kar je za skoraj 2 odstotni točki manj kot leta 2015.

Preglednica 1: Zakoniti revizorji in revizijska podjetja, registrirani v EU (2015–2018)

	2015	2018	Sprememba
Zakoniti revizorji	250 047	225 360	-10 %
Zakoniti revizorji, ki so zaposleni v revizijskem podjetju ali so s tem podjetjem povezani kot partnerji ali kako drugače	61 711	60 005	-3 %
Revizijska podjetja	32 306	30 504	-6 %
Revizijska podjetja, ki izvajajo revizije subjektov javnega interesa	1 742	1 127	-35 %

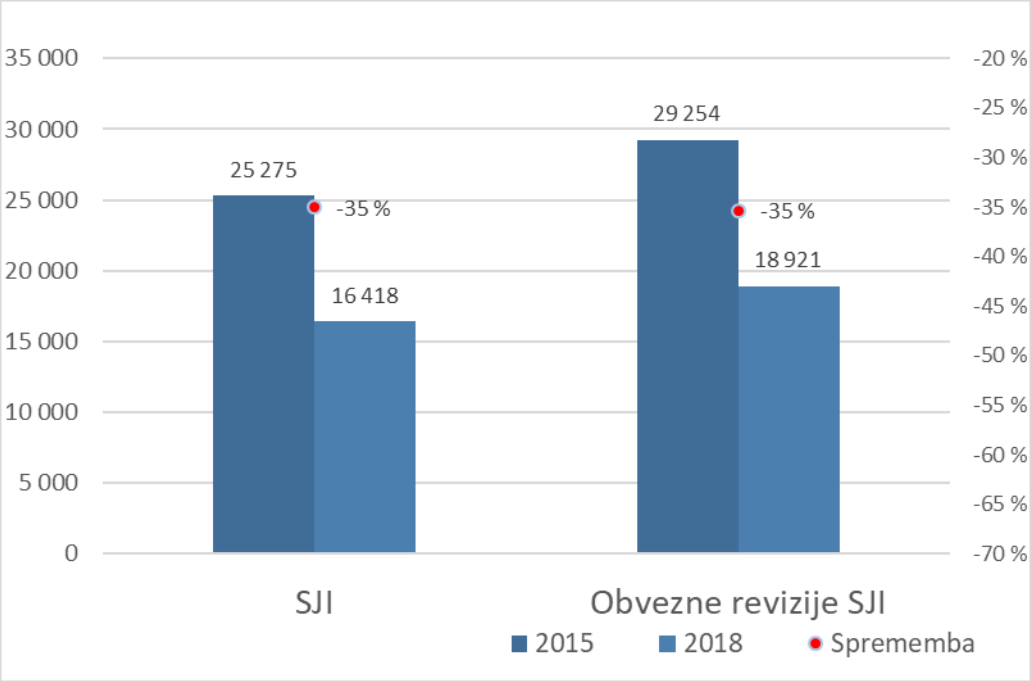
To zmanjšanje števila registriranih zakonitih revizorjev in revizijskih podjetij je sovpadlo z zmanjšanjem števila subjektov javnega interesa, večinoma zaradi zmanjšanja števila „nacionalnih subjektov javnega interesa“, kar je posledica spremembe opredelitve tega pojma v večini držav članic.

Število obveznih revizij subjektov javnega interesa se je prav tako zmanjšalo, in sicer za približno tretjino[4] v obdobju 2015–2018 (slika 1). Družbe, ki kotirajo na borzi, so bile največja vrsta subjektov javnega interesa v EU v letu 2018, in sicer so predstavljale 44 % vseh. Relativni deleži kategorij subjektov javnega interesa[5] se po državah članicah razlikujejo, vendar je bila najpomembnejša sprememba zmanjšanje za 73 odstotnih točk v kategoriji „nacionalni subjekti javnega interesa“, ki je bila leta 2015 največja, leta 2018 pa je predstavljala le 19 % vseh subjektov javnega interesa.

Skupne revizije subjektov javnega interesa predstavljajo le 9 % obveznih revizij subjektov javnega interesa. Od desetih držav članic, ki so poročale o skupnih revizijah[6], jih je imela Francija spet največ (86 % od skupnega števila za EU–28).

[3] Podatki veljajo za 26 držav članic (ni podatkov iz Avstrije ali Francije (2015)).
[4] Referenčno leto je 2018 (podatki za EU–28).
[5] Podatki za leto 2015 so temeljili na opredelitvi pojma „subjekt javnega interesa“ pred reformo revizij.
[6] Avstrija, Bolgarija, Estonija, Grčija, Španija, Francija, Malta, Romunija, Švedska in Združeno kraljestvo. Večina je poročala, da so skupne revizije predstavljale manj kot 1 % obveznih revizij.

Slika 1: Subjekti javnega interesa in obvezne revizije subjektov javnega interesa, EU-28 (2015 – 2018)



Promet revizijskih podjetij v EU, ki revidirajo subjekte javnega interesa[7], se je v obdobju 2015–2018 po ocenah povečal za 9 %[8], nerevizijske storitve pa so prevladovale v prihodkih velikih revizijskih podjetij.

Promet revizijskih podjetij v EU–27[9], ki revidirajo subjekte javnega interesa, je v letu 2018 znašal približno 34 milijard EUR[10]. Podatki za deset najpomembnejših revizijskih družb (10KAP[11]) podpirajo oceno prometa v EU–28 v višini približno 40 milijard EUR. Prihodki od obveznih revizij[12] so se povečali za 6 %[13] na skoraj 12,7 milijarde EUR, od tega je bilo 25 % od obveznih revizij subjektov javnega interesa.

Podatki o prometu po državah članicah se zelo razlikujejo, pri čemer sta Nemčija in Združeno kraljestvo še vedno največja trga (65 % prometa revizijskih podjetij v EU)[14].

---

7 Kazalniki prometa v prvem poročilu so temeljili na prejšnji zakonodaji EU na področju revizij. V tem poročilu pristojni nacionalni organi sledijo opredelitvi in zahtevam iz člena 13(2)(k) Uredbe, ki se je začela uporabljati leta 2016. V tem poročilu primerjamo „prihodke od obveznih revizij subjektov javnega interesa“ (2018) s „plačili od obveznih revizij subjektov javnega interesa“ (2015).

8 Uporabljeni so bili primerljivi podatki iz držav članic. Podatki za leto 2015 se nanašajo na 25 držav članic (ni podatkov iz Bolgarije, Španije ali Francije); podatki za leto 2018 se nanašajo na 27 držav članic (ni podatkov iz Francije). Podatki niso prilagojeni glede na inflacijo. Inflacija v EU–28 (HICP) je bila v povprečju 0,1 % v letu 2015 in 1,9 % v letu 2018; glej Eurostat: https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-datasets/product?code=tec00118.

9 Ni podatkov iz Francije za „prihodke od nerevizijskih storitev“ ali „skupni promet“.

10 Podatki, zbrani v nacionalnih valutah, so bili pretvorjeni v evre z uporabo letnih povprečnih menjalnih tečajev za leto 2018. Vir Eurostat: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=ert_bil_eur_a&lang=en.

11 Na podlagi seznama, ki ga je opredelil odbor CEAOB: Baker Tilly, BDO, EY, Deloitte, Grant Thornton, KPMG, Mazars, Moore Stephens, Nexia in PwC.

12 Člen 13(2)(k)(i) in (ii) Uredbe. Podatki za 27 držav članic (ni podatkov iz Bolgarije za „prihodke od obveznih revizij“).

13 Za države članice, ki so predložile podatke tako v letu 2015 kot tudi v letu 2018.

14 Podatki za 27 držav članic (ni podatkov iz Francije).

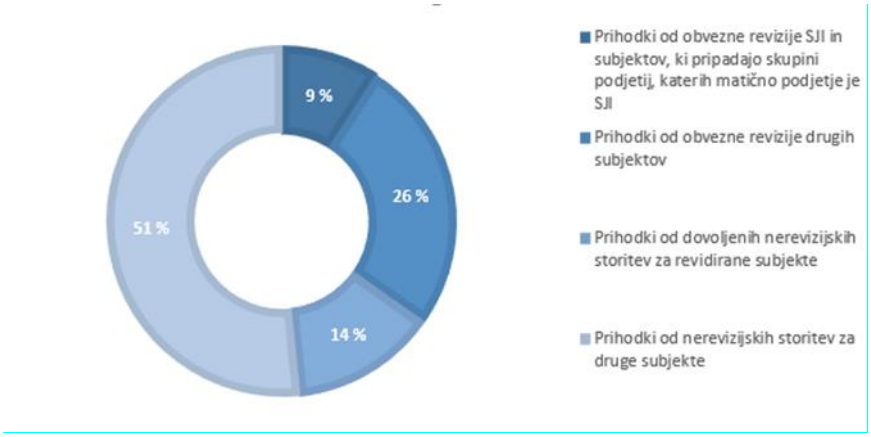
Približno dve tretjini prometa revizijskih podjetij v EU, ki revidirajo subjekte javnega interesa, o katerem je poročalo podjetje ali je bilo sporočeno na ravni mreže, sta izvirali iz prihodkov od nerevizijskih storitev (od dovoljenih nerevizijskih storitev za revidirane subjekte in nerevizijskih storitev za druge subjekte),[15] kar kaže na diverzifikacijo poslovanja in osredotočenost, ki presega tradicionalno revizijsko delo.

Le 9 % celotnega prometa v EU je bilo ustvarjenega s prihodki od obveznih revizij subjektov javnega interesa; 35 % prometa je bilo ustvarjenih z vsemi storitvami obveznih revizij (slika 2). Vendar se to po državah članicah razlikuje; v sedmih državah članicah[16] je iz obveznih revizij izhajala manj kot tretjina prihodkov.

[15] Člen 13(2)(k)(iii) in (iv) Uredbe.

[16] Ciper, Danska, Irska, Združeno kraljestvo, Malta, Švedska in Luksemburg.

Slika 2: Razčlenitev prihodkov v prometu revizijskih podjetij v EU, ki revidirajo subjekte javnega interesa[17] (2018)



Štirje pristojni nacionalni organi[18] iz Evropske mreže za konkurenco so poročali, da so v letih 2015–2018 izvedli preiskavo sektorja na revizijskem trgu ali protimonopolno dejavnost ali dejavnost združevanja podjetij v tem sektorju. Združeno kraljestvo je poročalo o študiji o svojem nacionalnem trgu obveznih revizij[19].

2.2. Tržna koncentracija

Države članice so zagotovile tržne podatke[20] za obvezne revizije subjektov javnega interesa s strani „velikih štirih“ (PwC, Deloitte, KPMG in EY), „CR4“ (štiri največja revizijska podjetja v posamezni državi) in 10KAP.

Trajno visoka tržna koncentracija v obdobju 2015–2018. Na splošno so „veliki štirje“ ostali največja revizijska podjetja, vendar so vidne spremembe njihovih posameznih deležev[21]. Obstajajo tudi znaki večje koncentracije pri 10KAP kot v prejšnjem poročilu[22].

„Veliki štirje“ imajo oligopol[23] v 13 državah članicah (v primerjavi z 11 v letu 2015) in povprečni tržni delež v EU 70 % vseh obveznih revizij subjektov javnega interesa. Le v sedmih državah članicah niso štiri največja revizijska podjetja (slika 3).

---

17 Ni podatkov iz Francije, Belgije, Španije ali Litve.

18 Italijanski, romunski in španski pristojni nacionalni organ in pristojni nacionalni organ Združenega kraljestva.

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

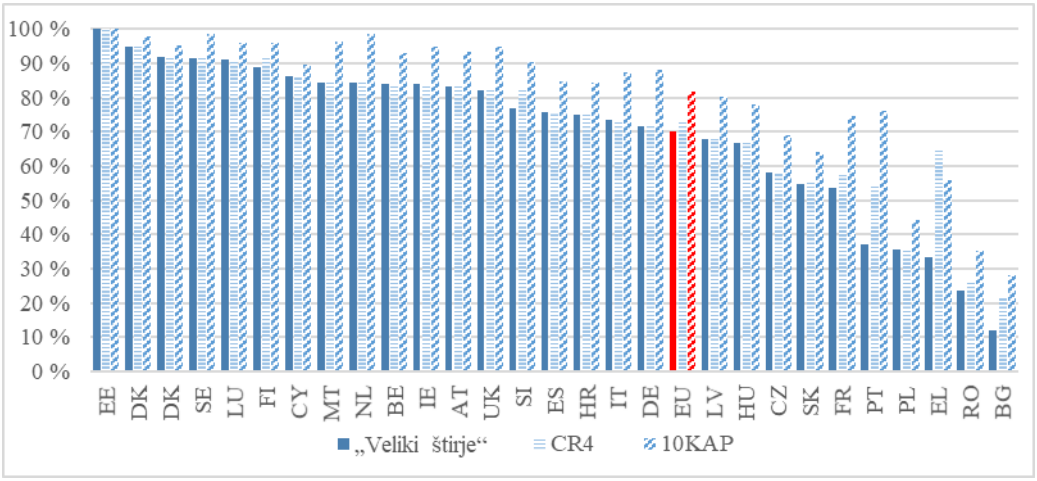
20 V večini držav članic je promet temeljil na revizijskih podjetjih (kot so opredeljena v členu 2(3) Direktive 2006/43/ES) in ne na revizijski mreži (kot je opredeljena v členu 2(7)). Predstavljeni podatki so približni zaradi različnih referenčnih obdobij.

21 Glej tudi študijo Evropskega parlamenta, *EU statutory audit reform: impact on costs, concentration and competition (Reforma obveznih revizij v EU: vpliv na stroške, koncentracijo in konkurenco)*; 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.

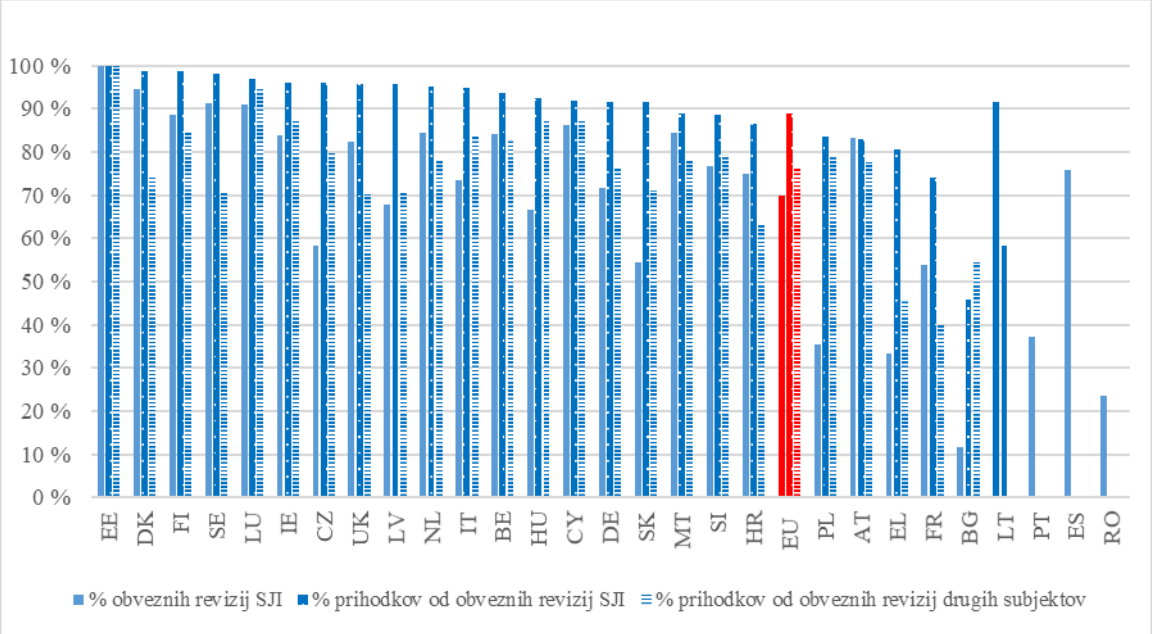
23 CR4 = 0 % pomeni popolno konkurenco; 0 % < CR4 < 50 % sega od popolne konkurence do oligopola; 50 % < CR4 < 80 % pomeni oligopol; 80 % < CR4 < 100 % sega od koncentriranega oligopola do monopola; CR4 = 100 % pomeni visoko koncentriran oligopol in celo monopol (če je CR1 = 100 %).

Slika 3: Tržni delež revizijskih podjetij v številu obveznih revizij subjektov javnega interesa (2018)



„Veliki štirje“ so še bolj prevladujoči v smislu prihodkov od obveznih revizij subjektov javnega interesa (slika 4). Med državami članicami, v katerih je bil njihov skupni tržni delež pod povprečjem EU, je Francija[24] poročala, da je bilo 60 % vseh obveznih revizij subjektov javnega interesa skupnih revizij.

Slika 4: Delež obveznih revizij subjektov javnega interesa, delež prihodkov od obveznih revizij subjektov javnega interesa in delež prihodkov od revizij drugih subjektov, po državah članicah (2018)[25]



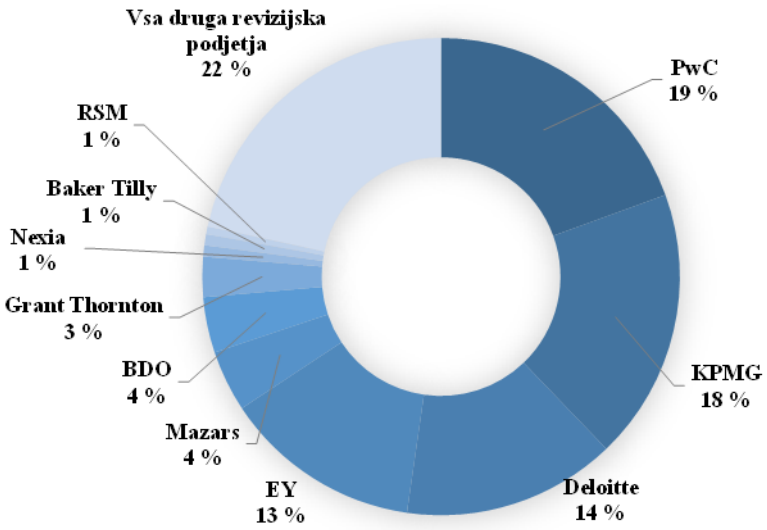
„Veliki štirje“ še vedno prevladujejo na trgu obveznih revizij subjektov javnega interesa

[24] Francija je država članica z največjim deležem skupnih revizij (v primerjavi s skupnim številom obveznih revizij). Drugi največji delež ima Estonija (33 %), tretji pa Bolgarija (19 %). Deleži drugih držav članic, ki so poročale o skupnih revizijah, so bili 1–3 %.

[25] Ni podatkov iz Litve, Španije ali Romunije za tržni delež „velikih štirih“. Podatki iz Portugalske niso bili obdelani iz tehničnih razlogov in jih je treba posodobiti v naslednjem poročilu.

Skupna raven koncentracije „velikih štirih“ v EU[26] glede na število obveznih revizij subjektov javnega interesa se je znižala za približno 3 odstotne točke, pri čemer je družba Deloitte doživela padec za skoraj 9 odstotnih točk. „Veliki štirje“ so imeli v letu 2018 približno 66 % skupnega trga obveznih revizij subjektov javnega interesa (slika 5). Po skupnem prometu revizijskih podjetij[27] so predstavljali približno 80 % skupnega zneska EU.

Slika 5: Tržni delež 10KAP[28] glede na število obveznih revizij subjektov javnega interesa (2018)

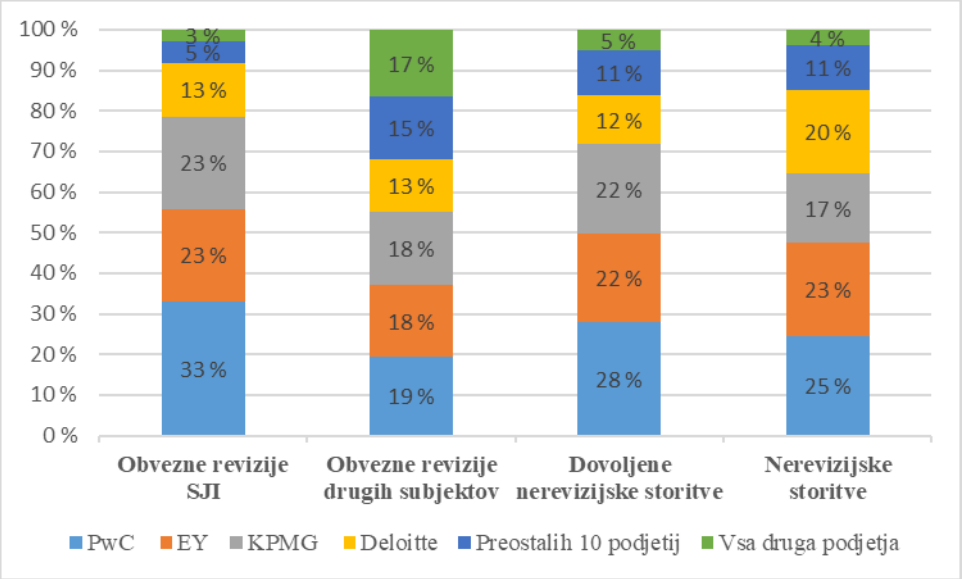


„Veliki štirje“ prevladujejo na trgu obveznih revizij subjektov javnega interesa z več kot 90 % skupnih prihodkov.

Na trgu obveznih revizij drugih subjektov imajo „veliki štirje“ skoraj 70-odstotni delež. Imajo tudi skupni tržni delež v višini približno 85 % v segmentih, ki niso povezani z revizijskim delom (dovoljene nerevizijske storitve za revidirane subjekte in nerevizijske storitve za druge subjekte) (slika 6).

Slika 6: Tržni deleži revizijskih podjetij v EU, ki revidirajo subjekte javnega interesa v vsakem tržnem segmentu, prihodki (2018)

[26] Podatki iz 25 držav članic (ni podatkov iz Španije, Francije ali Romunije).
[27] Kot je opredeljen v členu 13(2)(k) Uredbe.
[28] Na podlagi skupnih vrednosti po državah članicah, navedenih v nacionalnih poročilih, in analize podskupine za spremljanje trga.


100 %
90 %
80 %
70 %
60 %
50 %
40 %
30 %
20 %
10 %
0 %
3 %
5 %
13 %
23 %
23 %
33 %
17 %
15 %
13 %
18 %
18 %
19 %
5 %
11 %
12 %
22 %
22 %
28 %
4 %
11 %
20 %
17 %
23 %
25 %
Obvezne revizije SJI
Obvezne revizije drugih subjektov
Dovoljene nerevizijske storitve
Nerevizijske storitve
PwC
EY
KPMG
Deloitte
Preostalih 10 podjetij
Vsa druga podjetja

„Veliki štirje“ ali njihova mreža[29] ustvarjajo znaten delež (približno 70 %) prihodkov od nerevizijskih storitev[30] od revizijskih in nerevizijskih strank; stanje po posameznih državah članicah je različno.

Ocenjena struktura prihodkov v EU kaže, da „veliki štirje“[31] ustvarjajo skoraj 30 % svojih prihodkov iz revizijskih praks in velik delež (skoraj 60 %) iz nerevizijskega dela, zlasti iz nerevizijskih storitev za druge subjekte.

2.3. Tveganja, ki izhajajo iz pomanjkljivosti v kakovosti

Večina poročil pristojnih nacionalnih organov o zagotavljanju kakovosti se je nanašala na enoletne cikle inšpekcijskih pregledov, ki so bili izvedeni večinoma v letu 2018, vendar z različnimi datumi začetka in konca. Sedem pristojnih nacionalnih organov je sporočilo podatke, ki se nanašajo na triletne cikle inšpekcijskih pregledov. V tem poročilu uporabljamo opredelitev ugotovitev odbora CEAOB, ki je v skladu z opredelitvijo mednarodnega foruma neodvisnih regulativnih organov na področju revizij (IFIAR)[32]. Zaradi potrebe po strokovni presoji pri razlagi kategorizacije podatkov držav članic o pomanjkanju kakovosti je težko združiti informacije in oblikovati splošne sklepe na ravni EU.

Število pregledanih revizijskih spisov subjektov javnega interesa se je zmanjšalo za 25 %, skupaj s 35-odstotnim zmanjšanjem števila obveznih revizij subjektov javnega interesa (zaradi sprememb opredelitve pojma „subjekt javnega interesa“ v državah članicah). Kljub manjšemu številu inšpekcijskih pregledov revizijskih poslov v zvezi s subjekti javnega interesa se zdi, da je bil večji poudarek na revizijskih poslih v zvezi s subjekti javnega interesa v primerjavi s celotno populacijo inšpekcijskih pregledov revizijskih poslov v letih 2015–2018.

Spodnji oddelek o kvalitativni oceni temelji na podatkih iz nacionalnih poročil o spremljanju trga in analizi odbora CEAOB[33]. Zajema dve glavni področji:

- pomanjkljivosti ter
- zmanjševanje in analizo sistemskega tveganja.

Najpogosteje izpostavljena vprašanja (kot v letu 2017) so pomanjkljivosti v sistemih notranjega nadzora kakovosti revizijskih podjetij (npr. pomanjkanje zadostnih

---

[29] Nekatere države članice so o prihodkih poročale na podlagi revizijskega podjetja; druge so o prihodkih poročali na ravni mreže.

[30] Nekateri organi za nadzor revizij poročajo o izzivih pri merjenju nerevizijskih storitev za druge subjekte, saj gre za storitve, ki so zunaj revizijskega podjetja.

[31] Podatki iz 24 držav članic (delno manjkajo podatki za Belgijo, Francijo in Litvo). Podatki iz Portugalske niso bili obdelani zaradi tehničnih razlogov.

[32] Po navedbah foruma IFIAR so bile pri inšpekcijskem pregledu revizij subjektov javnega interesa ugotovljene pomanjkljivosti pri revizijskih postopkih, ki kažejo, da revizijsko podjetje ni pridobilo dovolj ustreznih revizijskih dokazov, s katerimi bi podprlo svoje stališče, kar pa ne pomeni nujno, da so v zadevnih računovodskih izkazih tudi pomembno napačne navedbe.

[33] Analiza odbora CEAOB temelji na ugotovitvah inšpekcijskih pregledov revizij, kot so jih države članice sporočile v letih 2017/2018, v podatkovni zbirki, ki jo vzdržuje podskupina odbora CEAOB za inšpekcijske preglede. Odbor je analiziral podatkovno zbirko, da bi opredelil teme, ki spodbujajo dialog med revizijskimi podjetji/oblikovalci standardov in odborom CEAOB, ter inšpektorje opozoril na področja velikega tveganja. Osredotočil se je na pojavnost ugotovitev po mednarodnih revizijskih standardih, nadzor kakovosti in etiko.

revizijskih dokazov in dokumentacije). Revizijski nadzorniki se bodo še naprej osredotočali nanje.

Glavne skupne ugotovitve v zvezi s **sistemi notranjega nadzora kakovosti** se nanašajo na:

- etiko in neodvisnost zakonitega revizorja ali osebja podjetja za obvezne revizije[34];
- ocenjevanje kakovosti posla (EQCR)[35];
- nespremljanje ali neustrezno spremljanje revidiranih subjektov z velikim tveganjem ter
- pomanjkanje revizijskih dokazov in revizijske dokumentacije.

Pristojni nacionalni organi so v zvezi z inšpekcijskimi pregledi **dokumentacije revizij subjektov javnega interesa**opredelili skupne ugotovitve na naslednjih glavnih področjih:

- ocena tveganja[36];
- pomembnost in vzorčenje[37];
- preizkušanje notranjih kontrol[38];
- kakovost revizije in dokazi ter
- revizije skupin.

To je v skladu s petimi mednarodnimi revizijskimi standardi, ki so bili v analizi odbora CEAOB opredeljeni kot predmet večine ugotovitev (več kot 60 % vseh revizijskih ugotovitev 22 pristojnih nacionalnih organov v podatkovni zbirki odbora CEAOB):

- revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja (MSR 330)[39];
- revizijski dokazi (MSR 500)[40];
- revidiranje računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, in z njimi povezanimi razkritji (MSR 540)[41];

---

[34] Npr. neustrezna ocena in odobritev nerevizijskih storitev ter neustrezno preizkušanje neodvisnosti osebja.

[35] Npr. neupoštevanje glavnih zakonskih zahtev, neustrezna dokumentacija pregleda, neučinkovito ocenjevanje kakovosti posla in neustrezna izbira osebja, ki izvaja ocenjevanje kakovosti posla.

[36] Npr. nezadostno razumevanje revidiranega subjekta in njegovega okolja, nezadostno razumevanje ocene tveganja vodstva in postopka identifikacije.

[37] Npr. pomanjkljivosti v metodi, uporabljeni za določanje ravni pomembnosti, pomanjkanje ustrezne utemeljitve za izbiro velikosti vzorca.

[38] Npr. neustrezna dokumentacija ključnih notranjih kontrol, nezadostno preizkušanje informacijskih tehnologij in drugih notranjih kontrol.

[39] Npr. nenačrtovanje in neizvajanje ustreznih revizijskih postopkov za obravnavanje tveganja na ravni uradnih trditev, kot so ustrezno priznavanje, merjenje in predstavitev poslov, stanja na računih in razkritij. Ugotovitve v zvezi z neizvajanjem zadostnih revizijskih postopkov za sklepanje o učinkovitosti preizkušenih kontrol in neustreznem preverjanju prihodkov, pripoznanih v računovodskih izkazih.

[40] Npr. področje informacijske tehnologije ostaja zaskrbljujoče, saj revizorji niso ustrezno preizkusili sistemov informacijske tehnologije, ki jih uporablja subjekt za pripravo finančnih informacij, in niso pridobili zadostnih revizijskih dokazov o točnosti in popolnosti informacij, ki jih je predložil subjekt in se uporabljajo za namene revizorjev.

- prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja (MSR 315)[42] ter
- posebne presoje – revizije računovodskih izkazov skupin, vključno z delom revizorjev sestavnih delov (MSR 600)[43].

Večina pristojnih nacionalnih organov je uvedla ukrepe za ublažitev in pravna sredstva za obravnavanje opredeljenih ugotovitev. Vendar je večina organov za nadzor revizij poročala, da se ne uporabljajo nobene sankcije na podlagi ugotovitev in da ni sistemskega tveganja. Na splošno se ugotovitve in sankcije ne uporabljajo za isto poročevalsko obdobje (potrebno je nekaj časa, da se opravi preiskava in naložijo sankcije).

Tretjina držav članic ni predložila nobenih informacij v zvezi s ponovljenimi ugotovitvami (tj. enakimi ugotovitvami, opredeljenimi v istih revizijskih podjetjih v prejšnjih ciklih inšpekcijskih pregledov) ali je navedla, da nima informacij.

Najpogosteje sporočena področja za **zmanjševanje in analizo tveganja** so bila:

- etika in neodvisnost;
- ocena tveganja in ocenjevanje kakovosti posla;
- analiza sistema notranje kontrole in ocenjevanja kakovosti posla ter
- merjenje poštene vrednosti in postopki za preprečevanje goljufij.

Med najpogostejše nadaljnje ukrepe spadajo sanacijski akcijski načrti in analiza temeljnih vzrokov. Sankcije ne bodo upravičene za vse ugotovitve, 60 % pristojnih nacionalnih organov pa je navedlo, da niso naložili nobenih sankcij. Nekateri organi za nadzor revizij so revizijskim podjetjem izdali priporočila z roki za izvedbo.

Raven in merjenje **sistemskega tveganja**[44] ostajata različna. Večina pristojnih nacionalnih organov ni ugotovila sistemskih tveganj. Štirje so poročali o sistemskih pomanjkljivostih na nacionalni ravni, vendar so navedli, da ugotovitve v kombinaciji ne bi mogle privesti do propada revizijskega podjetja. V analizi odbora CEAOB je bilo navedeno, da pristojni nacionalni organi stopajo v stik z revizijskimi podjetji in jih preizkušajo z interakcijo na regulativnih kolegijih in sestankih na plenarnih zasedanjih podskupin za inšpekcijske preglede.

---

41 Npr. neustrezno preizkušanje modelov vrednotenja vodstva (vključno z vložki) in razumnosti ključnih predpostavk, uporabljenih za pripravo ocen; neuspešna opredelitev neustreznih ali nepopolnih razkritij računovodskih izkazov.

42 Npr. nezadostno revizorjevo razumevanje subjekta in njegovega okolja; neustrezno prepoznavanje in ocenjevanje ključnih pomembnih tveganj.

43 Npr. nepopolna navodila za revizorja sestavnih delov; pomanjkanje razprave z revizorji sestavnih delov o načrtovanem ali opravljenem delu; revizorji sestavnih delov ne zagotovijo dovolj podrobnosti pri poročanju revizorju skupine; revizor skupine ne oceni dela revizorja sestavnih delov in ne upošteva ugotovitev revizorjev sestavnih delov.

44 Člen 27(1)(a) Uredbe se nanaša na tveganja zaradi velikega števila pomanjkljivosti v zvezi s kakovostjo zakonitega revizorja ali revizijskega podjetja, vključno s sistemskimi pomanjkljivostmi v revizijski mreži.

2.4. Učinkovitost revizijskih komisij

Razpoložljivi podatki ne omogočajo celovite ocene učinkovitosti revizijskih komisij zaradi različnih pristopov k spremljanju revizijskih komisij med državami članicami in dejstva, da večina informacij temelji na samooceni revizijskih komisij. Vendar so pristojni nacionalni organi napredovali pri zbiranju informacij in vzpostavljanju odnosov z revizijskimi komisijami.

S členom 39 direktive o revizijah[45] se zahteva, da družbe ustanovijo revizijske komisije (ki jih je približno 6 400[46]), s členom 27(1)(c) Uredbe pa, da pristojni nacionalni organi spremljajo učinkovitost revizijskih komisij. Revizijske komisije so najpogosteje ustanovljene kot samostojna komisija ali odbor nadzornega/upravnega organa in imajo osrednjo vlogo v modelu korporativnega upravljanja, zlasti za večje subjekte javnega interesa. Sodelujejo z različnimi notranjimi (npr. vodstveni, nadzorni/upravni organi) in zunanjimi akterji (npr. zunanji revizorji, delničarji in regulativni organi).

Organi za nadzor so informacije od revizijskih komisij pridobili po različnih poteh. Vzorcu revizijskih komisij po vseh državah članicah je bil na primer poslan ciljno usmerjen vprašalnik[47] odbora CEAOB. Ker pa je to vključevalo samoocenjevanje revizijskih komisij, ima pri razlagi podatkov omejitve.

Revizijske komisije so pod nadzorom pristojnih nacionalnih organov v 21 državah članicah.

Zakonodaja EU ne določa nadzornih nalog pristojnih nacionalnih organov v zvezi z revizijskimi komisijami. Med državami članicami obstajajo velike razlike glede tega, kateri organ je odgovoren za njihov nadzor in interakcijo z njimi. Pristojni nacionalni organi si najpogosteje delijo odgovornost z nacionalnim organom za finančni nadzor.

Pristojni nacionalni organi na različne načine sodelujejo z revizijskimi komisijami, ki so pod njihovo pristojnostjo. Večina jih to počne predvsem z anketami/vprašalniki, dialogom in delavnicami, spletnimi seminarji in konferencami.

Vprašalnik odbora CEAOB[48] je pokazal potrebo po večjem spremljanju sodelovanja revizijskih komisij z zunanjimi revizorji, organizacije razpisnih postopkov, odobritve zagotavljanja dovoljenih nerevizijskih storitev in evidentiranja plačil.

Povratne informacije kažejo na skladnost z glavnimi zahtevami glede sestave ter znanj in spretnosti revizijskih komisij[49], njihove neodvisnosti in interakcije z upravnim/nadzornim organom ter nadzora nad revizijsko funkcijo.

---

[45] Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. maja 2006 o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, spremembi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS ter razveljavitvi Direktive Sveta 84/253/EGS (UL L 157, 9.6.2006, str. 87).

[46] Podatki iz 19 držav članic. Od preostalih držav članic jih pet nima neposrednega nadzora, štiri pa niso predložile podatkov.

[47] Cilj vprašalnika je bil oceniti skladnost z zahtevami zakonodaje na področju revizij in vzpostaviti odnos med pristojnimi nacionalnimi organi in revizijskimi komisijami; 25 držav članic (izjeme so bile Estonija, Madžarska in Slovaška) je svoje konsolidirane odgovore vključilo v svoja nacionalna poročila. Vprašalnik je prejelo skupaj 2 770 revizijskih komisij v 26 državah članicah, delež odgovorov pa je bil približno 60 %.

[48] Velikost vzorca, ki ga izbere vsak pristojni nacionalni organ, se v EU znatno razlikuje, če se primerja s številom subjektov javnega interesa v vsaki državi članici.

Vendar rezultati kažejo, da je izbirni postopek za razpise na področju revizij izziv za revizijske komisije – odgovori na to temo kažejo na neskladnost z zakonodajo na področju revizij ali nezadostno razumevanje, kako jo uporabljati.

Postopek izbire revizorja

Revizijske komisije so odgovorne[50] za postopek izbire zakonitih revizorjev. Približno 87 % jih tudi trdi, da to počnejo. 75 % subjektov javnega interesa, ki je objavilo razpis, je k sodelovanju povabilo dve do sedem revizijskih podjetij. 16 % jih je k sodelovanju na razpisu povabilo samo eno, čeprav člen 16(2) Uredbe zahteva, da morata biti k sodelovanju v razpisnem postopku povabljeni vsaj dve podjetji.

Poleg tega obstaja povezava med številom revizijskih podjetij, povabljenih k sodelovanju na razpisu, in številom podjetij, ki so na koncu predložila ponudbo. Približno 55 % revizijskih komisij je poročalo, da sta dva ali trije zakoniti revizorji (revizijska podjetja) na splošno predložili ponudbo po razpisnem postopku. Vendar je analiza odgovorov pokazala, da 19 % revizijskih komisij prejme samo eno verodostojno ponudbo.

Polovica revizijskih komisij je navedla, da razpisni postopek omogoča, da v izbirnem postopku sodelujejo podjetja, ki so v prejšnjem koledarskem letu od subjektov javnega interesa v državi članici prejela manj kot 15 % svojih skupnih plačil. Te revizijske komisije morda ne razumejo v celoti ali ne uporabljajo člena 16(3) Uredbe.

[49] Člen 39(6)(a) Direktive 2006/43/ES.
[50] Člen 16(3) Uredbe.

Sodelovanje z zunanjim revizorjem

Revizijske komisije so odgovorne za pregled neodvisnosti revizijskega podjetja in kakovosti revizije, vključno z odobritvijo dovoljenih nerevizijskih storitev, razpisnim postopkom in izbiro zunanjega revizorja[51]. Približno polovica jih je potrdila, da je zakoniti revizor (ali član njegove mreže) predložil ponudbo za zagotavljanje dovoljenih nerevizijskih storitev[52]. 80 % jih je navedlo, da niso preučili zahtevkov za zagotavljanje nerevizijskih storitev v skladu s členom 5(4) Uredbe. 4 % jih ni spremljalo plačil zakonitemu revizorju.

3. SKLEPNE UGOTOVITVE

V tem poročilu je opisan razvoj na trgu za zagotavljanje obveznih revizij subjektov javnega interesa med letoma 2015 in 2018. Ta razvoj nakazuje učinke reforme revizij in kaže na mogoča področja za nadaljnjo oceno. Pri taki oceni bi bilo treba upoštevati nedavne škandale, v katere so bili vpleteni veliki gospodarski subjekti po vsej EU (npr. Carillion, Thomas Cook in Wirecard) in ki lahko omajejo ugled revizijske stroke in zaupanje vlagateljev.

Ključne ugotovitve tega poročila so:

1) ***Trajno visoka koncentracija, saj „veliki štirje“ še vedno prevladujejo na trgu obveznih revizij subjektov javnega interesa v večini držav članic***

   Prevlada „velikih štirih“ v večini držav članic bi lahko skupaj z visokim deležem prihodkov od nerevizijskega dela vplivala na njihovo neodvisnost, višino plačil za revizijske storitve in kakovost revizij. Tveganje povečujejo popravni ukrepi za zmanjšanje navzkrižja interesov revizijskih podjetij v zvezi s subjekti javnega interesa (npr. zahtevana rotacija, prepovedane nerevizijske storitve, omejitev glede dovoljenih nerevizijskih storitev itd.), ki lahko še dodatno zmanjšajo izbiro zakonitih revizorjev subjektov javnega interesa ali revizijskih podjetij na trgu.

   Komisija bo zato posebno pozornost namenila spremljanju, v tesnem sodelovanju s pristojnimi nacionalnimi organi in odborom CEAOB, kako nova pravila vplivajo na konkurenco na trgu revizij subjektov javnega interesa. Poleg tega bo ocenila, kako možnosti iz Uredbe vplivajo na nacionalne trge in enake konkurenčne pogoje v EU.

   Pristojne nacionalne organe se spodbuja, naj zapolnijo vrzeli v podatkih (npr. o prihodkih od nerevizijskih storitev itd.), da bi izboljšali spremljanje razvoja trga in analizo koncentracije.

2) ***Ocena pomanjkljivosti v kakovosti ostaja težavna***

   Vprašanja kakovosti, ki se najpogosteje pojavljajo na ravni EU, ostajajo:

   - pomanjkljivosti v sistemih notranjega nadzora kakovosti revizijskih podjetij;
   - nespremljanje ali neustrezno spremljanje revidiranih subjektov z velikim tveganjem ter
   - pomanjkanje revizijskih dokazov in dokumentacije.

[51] Člen 4(2) Uredbe; Člen 39(6)(e) Direktive 2006/43/ES; Člen 6(2)(b) Uredbe.
[52] Člen 5(4) Uredbe.

Izboljšanje kakovosti ocen lahko pomaga okrepiti konvergenco za revizijsko panogo v EU, kar zadeva vrste nadzornih ukrepov, popravne nadaljnje ukrepe in naložene sankcije.

Na podlagi teh ugotovitev bo Komisija ocenila zakonodajo EU na področju revizij in mogoče načine za izboljšanje skladnosti ureditev zagotavljanja kakovosti ter preiskav in sankcij v državah članicah. Ocenila bo tudi potrebo po tem, da so poročila o inšpekcijskih pregledih (vključno z opisom dela, opravljenega v okviru inšpekcijskega pregleda) dostopnejša javnosti ali vsaj revizijskim komisijam. To bi lahko vključevalo digitalizacijo ali več označevanja poročil, da se olajša dostop.

Vnaprej opredeljena kategorizacija ugotovitev, uporabljena za kazalnike zagotavljanja kakovosti v drugem poročilu, je izboljšala oceno podatkov, ki so jih predložili pristojni nacionalni organi. Kljub temu bi morali pristojni nacionalni organi narediti več, da bi:

- zagotovili konvergenco pri razlagi ugotovitev in kategorij;
- opredelili učinkovite kazalnike kakovosti za izboljšanje merjenja kakovosti revizije ter
- izboljšali ocenjevanje in razlago sistemskega tveganja.

Poročilo potrjuje, da se ista vprašanja pojavljajo vedno znova in se zato zdijo strukturna. Komisija se bo povezala z odborom CEAOB, da bi opredelila ukrepe za izboljšanje stanja.

3) Različni pristopi k spremljanju po vsej EU postavljajo ocene pristojnih nacionalnih organov glede učinkovitosti revizijskih komisij pod vprašaj

Večina revizijskih nadzornikov je sodelovala z revizijskimi komisijami, ki so pod njihovo pristojnostjo. Pristojni nacionalni organi so izboljšali svoje poznavanje dela revizijskih komisij, zlasti z vprašalnikom odbora CEAOB, ki je temeljil na samoocenjevanju. Vendar je to omogočilo le omejen vpogled v delovanje revizijskih komisij.

Komisija bo ocenila mogoče načine za izboljšanje zmožnosti pristojnih nacionalnih organov za nadzor revizijskih komisij. Analizirala bo tudi, kako okrepiti neodvisno vlogo revizijskih komisij v izbirnem postopku in nadzoru revizorja. Komisija je sodelovala z odborom CEAOB, da bi olajšala dialog med revizijskimi komisijami in pristojnimi nacionalnimi organi, zlasti s seminarji ali konferencami. Ocenila bo, kako nadalje olajšati takšno interakcijo.

Da bi olajšali podrobnejše ocenjevanje delovanja in učinkovitosti revizijskih komisij, se pristojnim nacionalnim organom priporoča, naj navežejo stike z več revizijskimi komisijami na nacionalni ravni ter tako izboljšajo svoje razumevanje delovanja in sprejemanja odločitev revizijskih komisij.

Komisija bo še naprej spremljala dogodke na trgu. Nekateri pristojni nacionalni organi so začeli izvajati študije in preglede na svojih nacionalnih revizijskih trgih, da bi zbrali več informacij o morebitnih pomanjkljivostih na trgu. Ker so nekatera vprašanja, opredeljena v poročilu, lahko pomembna za primer Wirecard, bo Komisija z odborom CEAOB razpravljala o tem, kaj se je treba naučiti iz tega primera.

Nazadnje, Komisija je začela izvajati študijo za oceno učinkov zakonodaje EU na področju revizij na trg obveznih revizij. Ugotovitve študije in tega poročila bodo vključene v oceno revizijskega okvira EU, da se pregleda njegova učinkovitost pri

izboljšanju preglednosti, kakovosti revizij in konkurence na revizijskem trgu, zlasti za subjekte javnega interesa. V oceni bodo preučeni tudi učinki gospodarske krize, povzročene zaradi pandemije COVID-19, na revizijski sektor.