EURÓPSKA
KOMISIA

V Bruseli 28. 1. 2021
COM(2021) 29 final

SPRÁVA KOMISIE EURÓPSKEMU PARLAMENTU, RADE, EURÓPSKEJ CENTRÁLNEJ BANKE A EURÓPSKEMU VÝBORU PRE SYSTÉMOVÉ RIZIKÁ

o vývoji na trhu EÚ so službami štatutárneho auditu poskytovanými subjektom verejného záujmu v súlade s článkom 27 nariadenia (EÚ) č. 537/2014

SPRÁVA KOMISIE EURÓPSKEMU PARLAMENTU, RADE, EURÓPSKEJ CENTRÁLNEJ BANKE A EURÓPSKEMU VÝBORU PRE SYSTÉMOVÉ RIZIKÁ

o vývoji na trhu EÚ so službami štatutárneho auditu poskytovanými subjektom verejného záujmu v súlade s článkom 27 nariadenia (EÚ) č. 537/2014

1. ÚVOD

Právne predpisy, ktoré boli prijaté v oblasti auditu v nadväznosti na finančnú krízu, sa zameriavali na zlepšenie štatutárnych auditov v EÚ prostredníctvom posilnenia nezávislosti audítorov a ich profesionálneho skepticizmu voči riadeniu auditovanej spoločnosti. V súlade s článkom 27 nariadenia (EÚ) č. 537/2014[1] (ďalej len „nariadenie“) sa v tejto správe posudzuje vývoj na trhu EÚ s vykonávaním štatutárnych auditov subjektov verejného záujmu (ďalej len „SVZ“) v období rokov 2015 – 2018. Správa sa zameriava na:

- koncentráciu trhu,
- riziká vyplývajúce z nedostatkov v kvalite auditu a
- činnosť výborov pre audit.

Pokiaľ nie je uvedené inak, ako hlavný zdroj údajov sa použili správy vnútroštátnych orgánov zodpovedných za dohľad nad auditom (ďalej len „orgány dohľadu“). Týkajú sa najmä rokov 2017 a 2018 a zozbierané boli v roku 2019 na základe vybraných trhových ukazovateľov. Zahŕňajú preto aj údaje za Spojené kráľovstvo. Komisia vypracovala správu v spolupráci s Výborom európskych orgánov pre dohľad nad výkonom auditu (CEAOB).

Ide o prvú takúto správu od reformy auditu EÚ (pozri vyššie). Celkovo boli údaje presnejšie ako v roku 2017. Konsolidácia údajov na úrovni EÚ však zostáva naďalej problematická vzhľadom na nedostatok vnútroštátnych údajov o obrate a tržbách, odlišné vykazovacie obdobia, ako aj rozdiely vo vykonávaní právnych predpisov EÚ v oblasti auditu. Problémom zostáva aj porovnateľnosť v oblasti ukazovateľov zabezpečenia kvality, keďže vnútroštátne orgány dohľadu používajú odlišné metodiky.

2. VÝVOJ NA TRHU EÚ SO ŠTATUTÁRNYM AUDITOM SVZ

2.1. Prehľad trhu

V nariadení sa stanovujú konkrétne požiadavky na štatutárne audity SVZ, ktorých vymedzenie je uvedené v smernici o audite[2] a ktoré zahŕňajú napríklad kótované spoločnosti, banky, poisťovne a „vnútroštátne SVZ“ určené členskými štátmi

[1] Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 537/2014 zo 16. apríla 2014 o osobitných požiadavkách týkajúcich sa štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu a zrušení rozhodnutia Komisie 2005/909/ES (Ú. v. EÚ L 158, 27.5.2014, s. 77).

[2] V článku 2 bode 13 smernice 2006/43/ES.

(napr. podniky, ktoré sú dôležité z verejného hľadiska z dôvodu povahy ich podnikania, ich veľkosti alebo počtu zamestnancov).

V tomto oddiele sa opisuje trh so štatutárnym auditom SVZ dva roky po reforme auditu.

Menej štatutárnych audítorov a audítorských spoločností v EÚ; menší výber pre SVZ.

Z údajov vyplýva, že od roku 2015 klesol počet audítorov, ktorí v EÚ vykonávajú svoju činnosť samostatne, čo zahŕňa aj mierny pokles počtu štatutárnych audítorov, ktorí sú zamestnaní v audítorských spoločnostiach alebo sú v takýchto spoločnostiach združení (ako partneri alebo inak)[3]. Klesol aj počet registrovaných audítorských spoločností v EÚ, a to o 6 %. Podiel audítorských spoločností vykonávajúcich audit SVZ sa blíži k 4 % všetkých registrovaných audítorských spoločností, čo predstavuje pokles o takmer dva percentuálne body od roku 2015.

Tabuľka 1: Registrovaní štatutárni audítori a audítorské spoločnosti v EÚ (2015 – 2018)

	2015	2018	Zmena
Štatutárni audítori	250 047	225 360	-10 %
Štatutárni audítori, ktorí sú zamestnaní v audítorských spoločnostiach alebo združení v nich (ako partneri alebo inak)	61 711	60 005	-3 %
Audítorské spoločnosti	32 306	30 504	-6 %
Audítorské spoločnosti vykonávajúce audit SVZ	1 742	1 127	-35 %

Tento úbytok počtu registrovaných štatutárnych audítorov a audítorských spoločností sa zhodoval s poklesom počtu SVZ, ktorý bol spôsobený predovšetkým znížením počtu „vnútroštátnych SVZ“, keďže väčšina členských štátov prepracovala svoje vymedzenie tohto pojmu.

V období rokov 2015 – 2018 asi o tretinu[4] klesol aj **počet štatutárnych auditov SVZ** (obrázok 1). Kótované spoločnosti tvorili v roku 2018 najväčšiu kategóriu SVZ v EÚ s celkovým podielom 44 %. Relatívne váhy kategórií SVZ[5] sa v jednotlivých členských štátoch líšia, ale najvýraznejšou zmenou bol pokles o 73 percentuálnych bodov v kategórii „vnútroštátnych SVZ“, ktorá bola v roku 2015 najväčšia, ale v roku 2018 predstavovala už len 19 % všetkých SVZ.

Spoločné audity SVZ predstavujú len 9 % štatutárnych auditov SVZ. Z 10 členských štátov, ktoré vykázali spoločné audity[6], ich malo opäť najviac Francúzsko (86 % z celkového počtu za EÚ28).

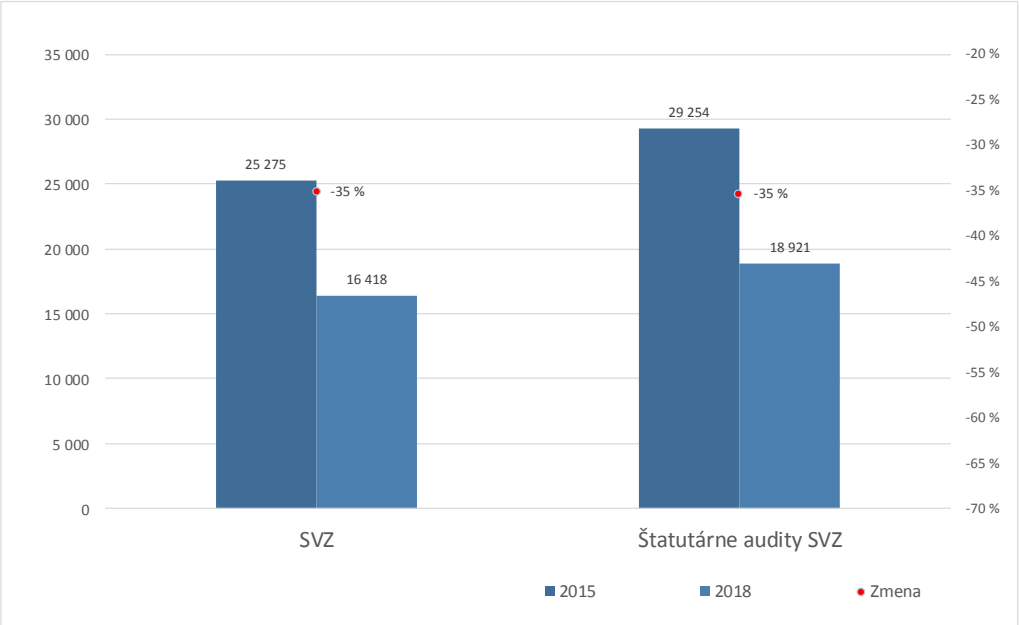
[3] Ide o údaje za 26 členských štátov [od Francúzska ani Rakúska nie sú k dispozícii žiadne údaje (2015)].

[4] Referenčným rokom je rok 2018 (údaje za EÚ28).

[5] Údaje za rok 2015 sa zakladali na vymedzení pojmu SVZ spred reformy auditu.

[6] Bulharsko, Estónsko, Francúzsko, Grécko, Malta, Rakúsko, Rumunsko, Spojené kráľovstvo, Španielsko a Švédsko. Väčšina uviedla, že spoločné audity predstavovali menej než 1 % ich štatutárnych auditov.

Obrázok 1: SVZ a štatutárne audity SVZ, EÚ28 (roky 2015 – 2018)



Obrat audítorských spoločností v EÚ, ktoré vykonávajú audit SVZ[7], sa v období rokov 2015 – 2018 podľa odhadu zvýšil o 9 %[8], pričom podstatnú časť tržieb veľkých audítorských spoločností predstavovali neaudítorské služby.

Obrat audítorských spoločností EÚ27[9] vykonávajúcich audit SVZ bol približne 34 miliárd[10] EUR v roku 2018. Na základe údajov za desať kľúčových audítorských spoločností (10 KAP[11]) možno odhadovať, že obrat za EÚ28 dosahuje približne 40 miliárd EUR. Tržby za štatutárne audity[12] vzrástli o 6 %[13] na takmer 12,7 miliardy EUR, pričom 25 % pochádzalo zo štatutárnych auditov SVZ.

Údaje o obrate za jednotlivé členské štáty sa značne líšia, pričom Nemecko a Spojené kráľovstvo sú stále dva najväčšie trhy (65 % obratu audítorských spoločností EÚ)[14].

---

7 Ukazovatele obratu v prvej správe vychádzali z predchádzajúcich právnych predpisov EÚ v oblasti auditu. Orgány dohľadu v tejto správe dodržiavajú vymedzenie pojmu a požiadavky v článku 13 ods. 2 písm. k) nariadenia, ktoré sa uplatňuje od roku 2016. Na účely tejto správy porovnávame „tržby za štatutárne audity SVZ“ (v r. 2018) s „poplatkami za štatutárne audity SVZ“ (v r. 2015).

8 Na základe porovnateľných údajov od členských štátov. Údaje za rok 2015 sa týkajú 25 členských štátov (od Bulharska, Francúzska ani Španielska nie sú k dispozícii žiadne údaje); údaje za rok 2018 sa týkajú 27 členských štátov (od Francúzska nie sú k dispozícii žiadne údaje). Údaje nie sú upravené o infláciu. Inflácia EÚ28 (HICP) predstavovala v priemere 0,1 % v roku 2015 a 1,9 % v roku 2018; pozri údaje Eurostatu na stránke https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-datasets/product?code=tec00118.

9 Od Francúzska nie sú k dispozícii žiadne údaje o „tržbách za neaudítorské služby“ ani o „celkovom obrate“.

10 Údaje zozbierané v národných menách boli prevedené na eurá s použitím priemerných ročných výmenných kurzov z roku 2018. Zdroj: Eurostat, stránka http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=ert_bil_eur_a&lang=en.

11 Na základe zoznamu zostaveného výborom CEAOB: Baker Tilly, BDO, EY, Deloitte, Grant Thornton, KPMG, Mazars, Moore Stephens, Nexia a PwC.

12 Článok 13 ods. 2 písm. k) body i) a ii) nariadenia. Údaje za 27 členských štátov (od Bulharska nie sú k dispozícii žiadne údaje o „tržbách za štatutárne audity“).

13 Za členské štáty, ktoré poskytli údaje v roku 2015 aj v roku 2018.

14 Údaje za 27 členských štátov (od Francúzska nie sú k dispozícii žiadne údaje).

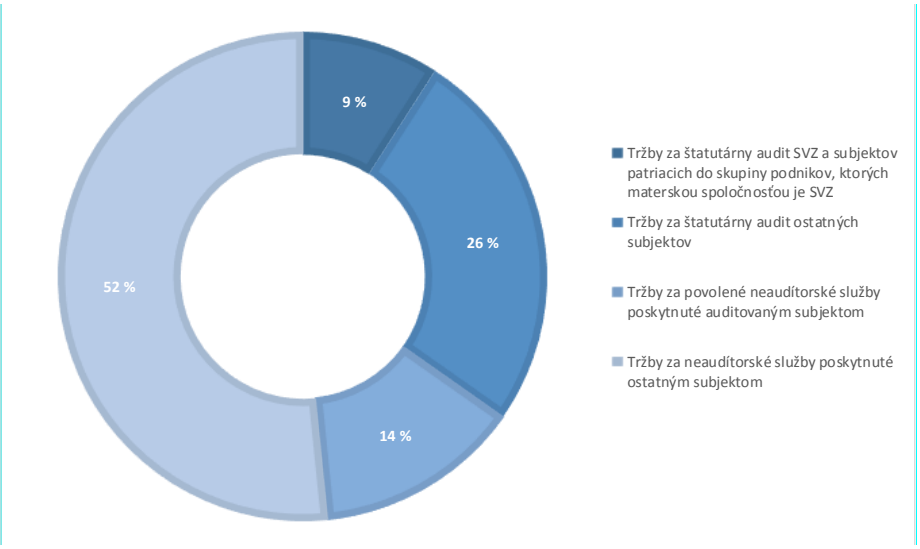
Približne dve tretiny obratu audítorských spoločností EÚ vykonávajúcich audit SVZ, ktoré boli vykázané spoločnosťou alebo na úrovni siete, pochádzali z tržieb za neaudítorské služby (povolené neaudítorské služby auditovaným subjektom a neaudítorské služby ostatným subjektom[15]), čo poukazuje na to, že obchodná činnosť audítorských spoločností sa diverzifikuje a zameriava sa na iné oblasti než tradičné audítorské služby.

Len 9 % celkového obratu EÚ tvorili tržby za štatutárne audity SVZ oproti 35 % za všetky služby štatutárneho auditu (obrázok 2). V jednotlivých členských štátoch sa však toto percento líši; v prípade siedmich členských štátov[16] pochádzala menej ako tretina tržieb zo štatutárnych auditov.

[15] Článok 13 ods. 2 písm. k) body iii) a iv) nariadenia.

[16] Cyprus, Dánsko, Írsko, Luxembursko, Malta, Spojené kráľovstvo a Švédsko.

Obrázok 2: Celkový obrat audítorských spoločností vykonávajúcich audit SVZ v EÚ[17] (2018) – členenie podľa tržieb



Štyri orgány dohľadu[18] z Európskej siete pre hospodársku súťaž uviedli, že v období rokov 2015 – 2018 uskutočnili odvetvový prieskum na trhu s auditom alebo podnikli antitrustové aktivity či aktivity týkajúce sa fúzií. Spojené kráľovstvo uviedlo, že vyhotovilo štúdiu o svojom vnútroštátnom trhu so štatutárnym auditom[19].

2.2. Koncentrácia trhu

Členské štáty poskytli trhové údaje[20] o štatutárnych auditoch SVZ vykonaných tzv. veľkou štvorkou (PwC, Deloitte, KPMG a EY), „CR4“ (štyrmi najväčšími audítorskými spoločnosťami v každej krajine) a 10 kľúčovými audítorskými aktérmi („10 KAP“).

V období rokov 2015 – 2018 pretrvávala vysoká koncentrácia trhu. Spoločnosti vo veľkej štvorke zostali z celkového pohľadu aj naďalej najväčšími audítorskými spoločnosťami, avšak došlo k viditeľným zmenám v ich individuálnych podieloch[21]. Známky vyššej koncentrácie ako v predchádzajúcej správe možno pozorovať aj medzi 10 kľúčovými audítorskými aktérmi[22].

Veľká štvorka mala oligopol[23] v 13 členských štátoch (nárast z 11 v roku 2015) a priemerný trhový podiel v EÚ vo výške 70 % zo všetkých štatutárnych auditov SVZ. Len v siedmich členských

17 Od Belgicka, Francúzska, Litvy ani Španielska nie sú k dispozícii žiadne údaje.

18 Orgány dohľadu Rumunska, Spojeného kráľovstva, Španielska a Talianska.

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

20 Väčšina členských štátov založila údaje o obrate na audítorských spoločnostiach (v zmysle článku 2 bodu 3 smernice 2006/43/ES), a nie na audítorskej sieti (v zmysle článku 2 bodu 7). Predložené údaje sú približné v dôsledku odlišných referenčných období.

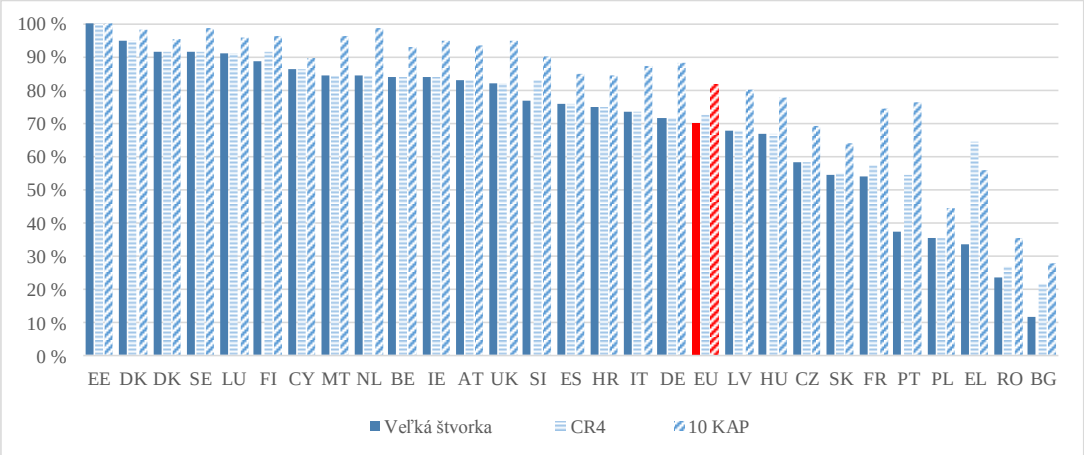
21 Pozri aj štúdiu Európskeho parlamentu, *EU statutory audit reform: impact on costs, concentration and competition* (Reforma štatutárneho auditu EÚ: vplyv na náklady, koncentráciu a hospodársku súťaž) na stránke https://www.europarl.europa.eu/thinktank/sk/document.html?reference=IPOL_STU(2019)631057.

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

23 Podiel CR4 = 0 % znamená dokonalú hospodársku súťaž; 0 % < CR4 < 50 % sa pohybuje od dokonalej hospodárskej súťaže po oligopol; 50 % < CR4 < 80 % znamená oligopol; 80 % < CR4 < 100 % sa pohybuje od koncentrovaného oligopolu po monopol; CR4 = 100 % znamená vysoko koncentrovaný oligopol až monopol (ak CR1 = 100 %).

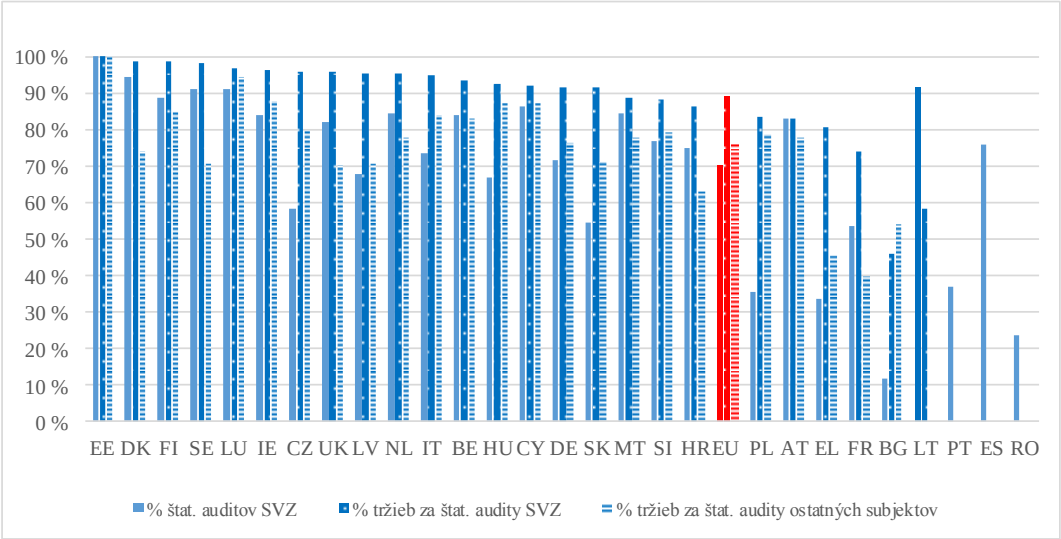
štátoch nepredstavujú tieto audítorské spoločnosti štyri najväčšie audítorské spoločnosti (obrázok 3).

Obrázok 3: Trhový podiel audítorských spoločností podľa počtu štatutárnych auditov SVZ (2018)



Veľká štvorka má ešte dominantnejšie postavenie z hľadiska tržieb za štatutárne audity SVZ (obrázok 4). Medzi členské štáty, v ktorých bol jej súhrnný trhový podiel nižší ako priemer EÚ, patrí aj Francúzsko[24], ktoré uviedlo, že 60 % všetkých štatutárnych auditov SVZ tvorili spoločné audity.

Obrázok 4: Podiely štatutárnych auditov SVZ, podiely tržieb za štatutárne audity SVZ a podiely tržieb za audity ostatných subjektov, členenie podľa jednotlivých členských štátov (2018)[25]



Veľká štvorka má aj naďalej dominantné postavenie na trhu so štatutárnym auditom SVZ.

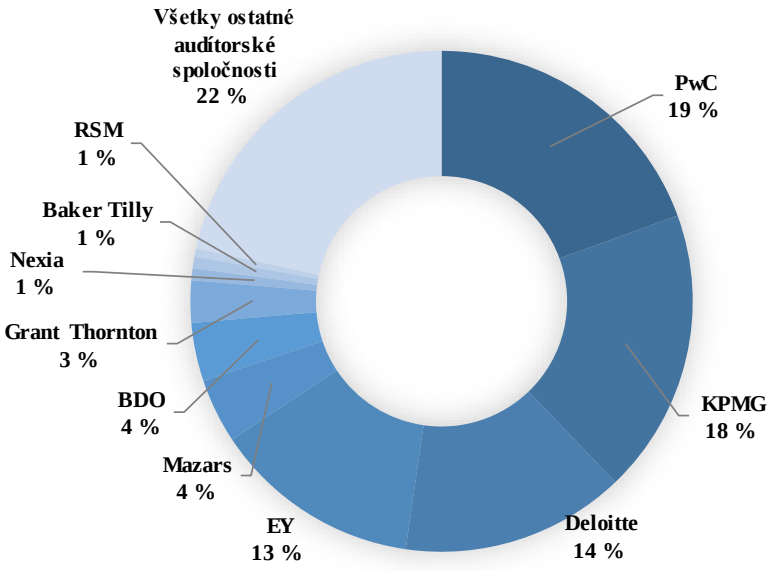
Súhrnná úroveň koncentrácie veľkej štvorky EÚ[26] v počte štatutárnych auditov SVZ poklesla približne o 3 percentuálne body, pričom spoločnosť Deloitte zaznamenala

[24] Francúzsko je členským štátom s najväčším podielom spoločných auditov (v porovnaní s celkovým počtom štatutárnych auditov). Estónsko má druhý najväčší podiel (33 %) a Bulharsko tretí (19 %). Ostatné členské štáty, ktoré vykázali spoločné audity, mali podiely približne 1 – 3 %.

[25] Od Litvy, Rumunska ani Španielska nie sú k dispozícii žiadne údaje o trhových podieloch veľkej štvorky. Údaje od Portugalska neboli spracované z technických dôvodov a musia sa aktualizovať v budúcej správe.

pokles takmer o 9 percentuálnych bodov. Veľká štvorka ovládala v roku 2018 približne 66 % súhrnného trhu so štatutárnym auditom SVZ (obrázok 5). Z hľadiska celkového obratu audítorských spoločností[27] to predstavovalo približne 80 % celkového obratu EÚ.

Obrázok 5: Trhový podiel[28] 10 kľúčových audítorských aktérov podľa počtu štatutárnych auditov SVZ (2018)



Veľká štvorka má dominantné postavenie na trhu so štatutárnym auditom SVZ, pričom na ňu pripadá viac ako 90 % celkových tržieb.

Veľká štvorka má na trhu so štatutárnym auditom ostatných subjektov podiel takmer 70 %. Okrem toho má súhrnný trhový podiel na úrovni približne 85 % v segmentoch, ktoré nesúvisia s audítorskými službami (povolené neaudítorské služby auditovaným subjektom a neaudítorské služby ostatným subjektom) (obrázok 6).

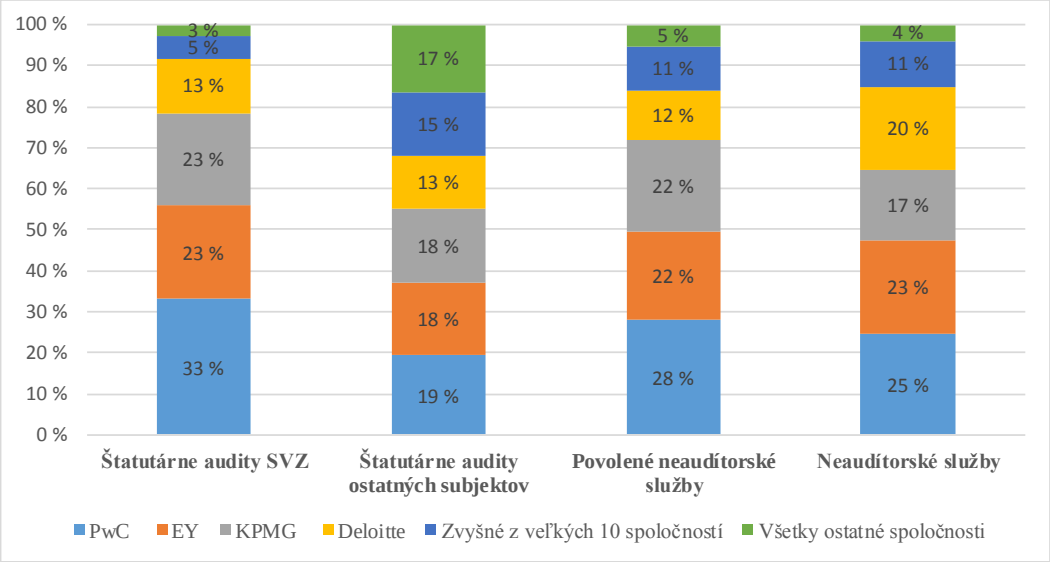
Obrázok 6: Trhové podiely audítorských spoločností EÚ vykonávajúcich audit SVZ podľa trhových segmentov a tržieb (2018)

---

26 Údaje za 25 členských štátov (od Francúzska, Rumunska ani Španielska nie sú k dispozícii žiadne údaje).

27 Podľa vymedzenia v článku 13 ods. 2 písm. k) nariadenia.

28 Na základe celkových údajov poskytnutých jednotlivými členskými štátmi vo vnútroštátnych správach a analýzy podskupiny pre monitorovanie trhu.


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 %
Štatutárne audity SVZ
Štatutárne audity ostatných subjektov
Povolené neaudítorské služby
Neaudítorské služby
PwC
EY
KPMG
Deloitte
Zvyšné z veľkých 10 spoločností
Všetky ostatné spoločnosti

Značná časť tržieb veľkej štvorky alebo jej siete[29] (približne 70 %) za neaudítorské služby pochádza[30] od auditovaných a neauditovaných klientov; situácia sa v jednotlivých členských štátoch líši.

Z odhadovanej štruktúry tržieb na úrovni EÚ vyplýva, že takmer 30 %[31] tržieb veľkej štvorky pochádza z audítorskej činnosti a vysoký podiel (takmer 60 %) z neaudítorských služieb, najmä neaudítorských služieb poskytovaných ostatným subjektom.

2.3. Riziká vyplývajúce z nedostatkov v kvalite

Väčšina správ orgánov dohľadu o zabezpečovaní kvality sa vzťahovala na jednoročné cykly kontroly, ktoré boli väčšinou zrealizované v roku 2018, ale mali odlišné dátumy začiatku a konca. Sedem orgánov dohľadu vykázalo údaje za trojročné cykly kontroly. Na účely tejto správy používame vymedzenie zistení podľa výboru CEAOB, ktoré zodpovedá vymedzeniu Medzinárodného fóra nezávislých regulačných orgánov auditu (IFIAR)[32]. Keďže pri interpretácii kategorizácie údajov členských štátov o nedostatkoch v kvalite je nutné odborné posúdenie, je zložité agregovať informácie a vyvodzovať všeobecné závery na úrovni EÚ.

Počet kontrolovaných audítorských spisov SVZ klesol o 25 %, keďže aj počet štatutárnych auditov SVZ klesol o 35 % (v dôsledku zmeny vymedzenia pojmu „SVZ“ v členských štátoch). Hoci bol počet kontrol audítorských zákaziek SVZ nižší, zdá sa, že v porovnaní so všetkými kontrolami auditu v období rokov 2015 – 2018 sa kontroly viac zameriavali na audítorské zákazky SVZ.

Nasledujúci oddiel o kvalitatívnom posúdení vychádza z údajov zo správ o monitorovaní vnútroštátnych trhov a z analýzy výboru CEAOB[33]. Týka sa týchto dvoch hlavných oblastí:

- nedostatky a
- zmierňovanie a analýza systémových rizík.

Najčastejšie vyzdvihovanými problémami (podobne ako v roku 2017) sú nedostatky vo vnútorných systémoch kontroly kvality audítorských spoločností (napr. nedostatok audítorských dôkazov a dokumentácie). Orgány dohľadu nad auditom sa budú na tieto problémy zameriavať aj naďalej.

Hlavné spoločné zistenia v súvislosti s **vnútornými systémami kontroly kvality** sa týkajú:

- etiky a nezávislosti štatutárnych audítorov alebo zamestnancov audítorských spoločností[34],

---

29 Niektoré členské štáty vykazovali tržby podľa audítorských spoločností; iné vykazovali tržby na úrovni siete.

30 Niektoré orgány dohľadu nad auditom uvádzajú problémy pri meraní neaudítorských služieb poskytovaných ostatným subjektom, keďže ide o služby mimo audítorskej spoločnosti.

31 Údaje od 24 členských štátov (údaje čiastočne chýbajú v prípade Belgicka, Francúzska a Litvy). Údaje od Portugalska neboli spracované z technických dôvodov.

32 Podľa IFIAR znamenajú zistenia z kontroly v prípade auditov SVZ nedostatky v postupoch auditu, ktoré naznačujú, že audítorská spoločnosť nezískala dostatočne vhodné audítorské dôkazy na podporu svojho stanoviska, ale nemusí to nutne znamenať, že sú tieto účtovné závierky aj vecne nesprávne.

33 Analýza výboru CEAOB je založená na zisteniach z kontroly auditov, ktoré nahlásili členské štáty za roky 2017 a 2018, v databáze vedenej podskupinou výboru CEAOB pre kontrolu. Výbor analyzoval túto databázu s cieľom identifikovať oblasti, ktoré stimulujú dialóg medzi audítorskými spoločnosťami/tvorcami štandardov a výborom CEAOB, a s cieľom upozorniť kontrolórov na vysoko rizikové oblasti. Zameral sa na výskyt zistení podľa medzinárodných audítorských štandardov(ISA), kontrolu kvality a etiku.

- previerky kontroly kvality zákazky (EQCR)[35],
- nedostatočného alebo nevhodného monitorovania vysoko rizikových auditovaných subjektov a
- nedostatočných audítorských dôkazov a audítorskej dokumentácie.

Pokiaľ ide o kontroly **spisov audítorských zákaziek SVZ**, orgány dohľadu dospeli k spoločným zisteniam v týchto hlavných oblastiach:

- posúdenie rizika[36],
- významnosť a výber vzorky[37],
- testovanie vnútornej kontroly[38],
- kvalita auditu a audítorské dôkazy a
- skupinové audity.

To zodpovedá piatim medzinárodným audítorským štandardom (ISA), ktoré boli identifikované v analýze výboru CEAOB ako predmet väčšiny zistení (vyše 60 % všetkých audítorských zistení 22 orgánov dohľadu v databáze výboru CEAOB):

- reakcie audítora na posudzované riziká (ISA 330)[39],
- audítorské dôkazy (ISA 500)[40],
- audit účtovných odhadov vrátane účtovných odhadov reálnej hodnoty a súvisiace zverejnenia (ISA 540)[41],
- identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností na základe pochopenia subjektu a jeho prostredia (ISA 315)[42] a

---

34 Napr. nevhodné posudzovanie a schvaľovanie neaudítorských služieb a nevhodné overovanie nezávislosti zamestnancov.

35 Napr. nesplnenie hlavných právnych požiadaviek, nevhodná dokumentácia o previerke, neúčinná previerka kontroly kvality zákazky a nevhodný výber zamestnancov vykonávajúcich previerku kontroly kvality zákazky.

36 Napr. nedostatočné pochopenie auditovaného subjektu a jeho prostredia, nedostatočné pochopenie postupu posudzovania a identifikácie rizika vykonávaného vedením.

37 Napr. nedostatky v metóde použitej na určenie úrovne významnosti, nedostatočne zdôvodnený výber veľkosti vzorky.

38 Napr. nevhodná dokumentácia kľúčových vnútorných kontrol, nedostatočné testovanie IT a ostatných vnútorných kontrol.

39 Napr. opomenutie navrhnúť a vykonať vhodné audítorské postupy na riešenie rizika na úrovni tvrdenia, ako vhodné rozpoznanie, ocenenie a vykazovanie transakcií, zostatkov na účtoch alebo zverejnení. Zistenia týkajúce sa nevykonania dostatočných audítorských postupov, aby bolo možné vyvodiť záver o účinnosti testovaných kontrol, a nevykonania primeraného overenia tržby uznanej v účtovných závierkach.

40 Napr. IT naďalej vyvoláva obavy, keďže audítori nevykonali primerané testovanie IT systémov použitých subjektom na prípravu finančných informácií a nezískali dostatočné audítorské dôkazy o presnosti a úplnosti informácií vypracovaných subjektom, ktoré použili na účely auditov.

41 Napr. nie sú primerané spochybnené modely oceňovania použité vedením (vrátane vstupov) ani odôvodnenosť kľúčových predpokladov použitých pri tvorbe odhadov; zlyhanie pri identifikácii neprimeraných alebo neúplných zverejňovaní účtovných závierok.

42 Napr. neschopnosť audítora získať primerane pochopiť subjekt a jeho prostredie; neschopnosť primerane identifikovať a posúdiť kľúčové významné riziká.

– osobitné úvahy – audity účtovných závierok skupiny vrátane práce audítorov súčastí skupiny (ISA 600)[43].

Väčšina orgánov dohľadu zaviedla zmierňujúce a nápravné opatrenia s cieľom vyriešiť identifikované zistenia. Väčšina orgánov pre dohľad nad výkonom auditu neoznámila žiadne sankcie, ktoré by boli uložené na základe týchto zistení, ani žiadne systémové riziko. Zistenia a sankcie sa vo všeobecnosti nevzťahujú na to isté vykazovacie obdobie (vyšetrenie a uloženie sankcií trvajú určitý čas).

Tretina členských štátov neposkytla žiadne informácie, pokiaľ ide o opakované zistenia (t. j. rovnaké zistenia identifikované v rovnakých audítorských spoločnostiach v predchádzajúcich cykloch kontroly), alebo uviedla, že žiadne nezistila.

Najčastejšie uvádzanými oblasťami **zmierňovania a analýzy rizika** boli:

- etika a nezávislosť,
- posúdenie rizika a previerka kontroly kvality zákazky,
- analýza systému vnútornej kontroly a previerka kontroly kvality zákazky a
- oceňovanie reálnou hodnotou a podvodné postupy.

Akčné plány nápravy a analýza hlavných príčin patria k najbežnejším nadväzujúcim opatreniam. Nie všetky zistenia majú za následok sankcie a 60 % orgánov dohľadu uviedlo, že žiadne sankcie neuložili. Niektoré orgány pre dohľad nad výkonom auditu vypracovali odporúčania audítorským spoločnostiam spolu s lehotami na ich vykonanie.

Úroveň a oceňovanie **systémového rizika**[44] zostávajú rozdielne. Väčšina orgánov dohľadu neidentifikovala žiadne systémové riziká. Štyri uviedli systémové nedostatky na vnútroštátnej úrovni, ale naznačili, že tieto zistenia by ako celok nemohli viesť k zániku audítorskej spoločnosti. Výbor CEAOB v analýze uviedol, že orgány dohľadu spolupracujú s audítorskými spoločnosťami a žiadajú ich o vysvetlenia prostredníctvom interakcií v regulačných kolégiách a počas rokovaní plenárnych zasadnutí podskupiny pre kontrolu.

2.4. Činnosť výborov pre audit

Dostupné údaje neumožňujú celkové posúdenie činnosti výborov pre audit vzhľadom na rozdielne prístupy k monitorovaniu výborov pre audit v jednotlivých členských štátoch a skutočnosť, že väčšina informácií vychádza zo sebahodnotenia výborov pre audit. Orgány dohľadu však dosiahli pokrok v zhromažďovaní informácií a v nadväzovaní vzťahov s výbormi pre audit.

[43] Napr. neúplné pokyny poskytnuté audítorovi súčasti skupiny; nedostatočná diskusia s audítormi súčastí skupiny o plánovanej alebo vykonanej práci; audítori súčastí skupiny neposkytujúci dostatok podrobností pri podávaní správ audítorovi skupiny; neschopnosť audítora skupiny posúdiť prácu vykonávanú audítorom súčastí skupiny a zohľadniť zistenia uvádzané audítormi súčastí skupiny.

[44] Článok 27 ods. 1 písm. a) nariadenia sa vzťahuje na riziká vyplývajúce z vysokého výskytu nedostatkov v kvalite štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti vrátane systémových nedostatkov v sieti audítorských spoločností.

V článku 39 smernice o audite[45] sa od spoločností vyžaduje, aby si zriadili výbory pre audit (ktorých je približne 6 400[46]) a v článku 27 ods. 1 písm. c) nariadenia sa vyžaduje, aby orgány dohľadu monitorovali činnosť výborov pre audit. Výbory pre audit sú najbežnejšie ustanovené ako samostatný výbor alebo výbor orgánu dohľadu/správneho orgánu a zohrávajú ústrednú úlohu v rámci modelu správy a riadenia spoločností, najmä v prípade väčších SVZ. Vzájomne spolupôsobia s rozličnými aktérmi interne (napr. riadiace orgány, orgány dohľadu/správne orgány) a externe (napr. externí audítori, zainteresované strany a regulačné orgány).

Orgány dohľadu získali informácie od výborov pre dohľad prostredníctvom rôznych kanálov. Napríklad cielený dotazník výboru CEAOB[47] bol zaslaný vzorke výborov pre audit v rámci členských štátov. Keďže jeho súčasťou bolo sebahodnotenie výboru pre audit, mal isté limity, pokiaľ ide o interpretáciu údajov.

Výbory pre audit podliehajú dohľadu orgánov dohľadu v 21 členských štátoch.

V právnych predpisoch EÚ sa nešpecifikujú úlohy orgánov dohľadu pri výkone dohľadu nad výbormi pre dohľad. Medzi členskými štátmi sú veľké rozdiely, pokiaľ ide o zodpovednosť orgánu zodpovedného za dohľad a súčinnosť s ním. Orgány dohľadu najčastejšie nesú spoluzodpovednosť s vnútroštátnym orgánom finančného dohľadu.

Orgány dohľadu spolupracujú s výbormi pre audit, ktoré patria do ich pôsobnosti, rôznymi spôsobmi. Väčšinou je to prostredníctvom prieskumov/dotazníkov, dialógu alebo seminárov, webinárov a konferencií.

Z dotazníkového prieskumu výboru CEAOB[48] vyplynulo, že je potrebné dôkladnejšie monitorovať komunikáciu medzi výbormi pre audit a externými audítormi, organizáciu výberových konaní, schvaľovanie poskytovania povolených neaudítorských služieb a evidenciu zaplatených poplatkov.

Zo spätnej väzby vyplýva, že sa dodržiavajú hlavné požiadavky na zloženie a zručnosti[49] výborov pre audit, ich nezávislosť a súčinnosť so správnym orgánom/dozorným orgánom, ako aj na dohľad nad funkciou auditu.

Z výsledkov však vyplýva, že proces výberu ponúk auditu je pre výbor pre audit problémom – odpovede na túto tému naznačujú buď nesúlad s právnymi predpismi v oblasti auditu, alebo nepochopenie toho, ako ich uplatňovať.

Proces výberu audítora

---

45 Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES zo 17. mája 2006 o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a ktorou sa zrušuje smernica Rady 84/253/EHS (Ú. v. EÚ L 157, 9.6.2006, s. 87).

46 Údaje od 19 členských štátov. Zo zvyšných členských štátov päť nemalo priamy dohľad a štyri neposkytli údaje.

47 Cieľom dotazníka bolo posúdiť súlad s požiadavkami právnych predpisov v oblasti auditu a ustanoviť vzťah medzi orgánmi dohľadu a výbormi pre audit; 25 členských štátov (výnimkami boli Estónsko, Maďarsko a Slovensko) začlenilo konsolidované odpovede do svojich vnútroštátnych správ. Dotazník dostalo spolu 2 770 výborov pre audit v 26 členských štátoch a miera odpovedí bola približne 60 %.

48 Veľkosť vzorky vybranej každým orgánom dohľadu sa v celej EÚ značne líši v porovnaní s počtom SVZ v každom členskom štáte.

49 Článok 39 ods. 6 písm. a) smernice 2006/43/ES.

Výbory pre audit sú zodpovedné[50] za postup výberu štatutárnych audítorov. Približne 87 % tvrdí, že to skutočne robia, pričom 75 % SVZ, ktoré pristúpili k verejnej súťaži, vyzvalo dve až sedem audítorských spoločností. 16 % SVZ poslalo výzvu na predloženie ponuky len jednej spoločnosti, hoci v článku 16 ods. 2 nariadenia sa vyžaduje, aby sa na výberovom konaní zúčastnili aspoň dvaja uchádzači.

Okrem toho existuje korelácia medzi počtom audítorských spoločností, ktoré boli vyzvané na účasť v súťaži, a počtom spoločností, ktoré napokon predložili ponuku. Približne 55 % výborov pre audit uviedlo, že vo všeobecnosti dvaja alebo traja štatutárni audítori (audítorské spoločnosti) predložili ponuku podľa podmienok verejnej súťaže. Z analýzy výsledkov však vyplynulo, že 19 % výborov pre audit dostalo len jednu dôveryhodnú ponuku.

Polovica výborov pre audit tvrdila, že postup verejnej súťaže umožňuje, aby sa na výberovom konaní zúčastnili spoločnosti, ktoré v predchádzajúcom kalendárnom roku získali od SVZ v danom členskom štáte menej ako 15 % svojich celkových odmien. Výbory pre audit možno úplne nepochopili alebo možno neuplatňujú článok 16 ods. 3 nariadenia.

[50] Článok 16 ods. 3 nariadenia.

Súčinnosť s externým audítorom

Výbory pre audit sú zodpovedné za kontrolu nezávislosti audítorskej spoločnosti a kvality auditu vrátane schvaľovania povolených neaudítorských služieb, postupu obstarávania a výberu externého audítora[51]. Približne polovica potvrdila, že štatutárny audítor (alebo člen jeho siete) predložil ponuku na poskytovanie povolených neaudítorských služieb[52]. Až 80 % respondentov tvrdilo, že neskúmali žiadosti týkajúce sa poskytovania neaudítorských služieb v súlade s článkom 5 ods. 4 nariadenia. Poplatky zaplatené štatutárnemu audítorovi nemonitorovali 4 %.

3. ZÁVERY

V tejto správe je opísaný vývoj na trhu s poskytovaním štatutárneho auditu subjektom verejného záujmu v období rokov 2015 – 2018. Vývoj poskytuje predbežné informácie o účinkoch reformy auditu a poukazuje na možné oblasti ďalšieho posúdenia. Takéto posúdenie by malo zohľadniť nedávne škandály, do ktorých boli zapletené ostro sledované právnické osoby v rámci EÚ (napr. spoločnosti Carillion, Thomas Cook a Wirecard), ktoré môžu poškodiť dobré meno profesie audítora a dôveru investorov.

Hlavné zistenia tejto správy sú tieto:

1. ***Pretrváva vysoká koncentrácia, keďže veľká štvorka stále ovláda trh so štatutárnym auditom subjektov verejného záujmu vo väčšine členských štátov***

   Dominantné postavenie veľkej štvorky vo väčšine členských štátov spolu s vysokým podielom tržieb za neaudítorské služby by mohla ovplyvniť jej nezávislosť, úroveň poplatkov za audit a kvalitu auditu. Toto riziko sa ešte viac zvyšuje nápravnými opatreniami, ktoré majú zmierniť konflikty záujmov audítorských spoločností, pokiaľ ide o subjekty verejného záujmu (napr. požiadavka na striedanie, zakázané neaudítorské služby, horná hranica na povolené neaudítorské služby atď.), čím sa môže pre subjekty verejného záujmu ďalej obmedziť výber štatutárnych audítorov alebo audítorských spoločností na trhu.

   Komisia bude preto v úzkej spolupráci s orgánmi dohľadu a výborom CEAOB venovať osobitnú pozornosť monitorovaniu vplyvu nových pravidiel na hospodársku súťaž na trhu s auditmi subjektov verejného záujmu. Okrem toho posúdi, ako možnosti podľa tohto nariadenia ovplyvňujú vnútroštátne trhy a rovnaké podmienky v EÚ.

   Orgány dohľadu sa vyzývajú, aby vyriešili nedostatky v údajoch (napr. o tržbách za neaudítorské služby atď.) s cieľom zlepšiť monitorovanie vývoja na trhu a analýzu koncentrácie.

2. ***Posudzovanie nedostatkov kvality zostáva náročné***

   Pretrvávajúcimi problémami s kvalitou, ktoré sa najčastejšie vyskytujú na úrovni EÚ, sú:

   - nedostatky systémov vnútornej kontroly kvality audítorských spoločností,
   - nedostatočné alebo nevhodné monitorovanie vysoko rizikových auditovaných subjektov a

[51] Článok 4 ods. 2 nariadenia; článok 39 ods. 6 písm. e) smernice 2006/43/ES; článok 6 ods. 2 písm. b) nariadenia.

[52] Článok 5 ods. 4 nariadenia.

- nedostatočné audítorské dôkazy a dokumentácia.

S cieľom zlepšiť kvalitu posúdení môže byť užitočné posilniť konvergenciu odvetvia auditu v EÚ, pokiaľ ide o druhy opatrení dohľadu, následné nápravné opatrenia a ukladané sankcie.

Komisia na základe týchto zistení vyhodnotí právne predpisy EÚ v oblasti auditu a posúdi možné spôsoby zlepšenia konzistentnosti zabezpečovania kvality a vyšetrovania a uplatňovania sankcií v členských štátoch. Posúdi takisto potrebu sprístupniť správy o kontrole (vrátane opisu vykonanej práce ako súčasti kontroly) verejnosti alebo aspoň výborom pre audit. Toto by mohlo zahŕňať digitalizáciu alebo lepšie označovanie správ s cieľom uľahčiť prístup.

Vopred vymedzenou kategorizáciou zistení použitých na ukazovatele zabezpečenia kvality v druhej správe sa zlepšilo posúdenie údajov poskytovaných orgánmi dohľadu. Orgány dohľadu by však mali urobiť viac s cieľom:

- zabezpečiť konvergenciu vo výklade zistení a kategórií,
- identifikovať účinné ukazovatele kvality v záujme zlepšenia oceňovania kvality auditu a
- zlepšiť hodnotenie a výklad systémového rizika.

V správe sa potvrdzuje, že rovnaké problémy sa objavujú opakovane, a preto sa javia ako štrukturálne. Komisia bude spolupracovať s výborom CEAOB s cieľom identifikovať opatrenia na zlepšenie situácie.

3. Rozdielne prístupy k monitorovaniu v rámci EÚ spochybňujú posúdenie činnosti výborov pre audit orgánmi dohľadu

Väčšina orgánov dohľadu nad auditom spolupracuje s výbormi pre audit, ktoré patria do jej pôsobnosti. Orgány dohľadu zlepšili svoje znalosti o práci výborov pre audit najmä prostredníctvom dotazníka výboru CEAOB, ktorý bol založený na sebahodnotení. To však poskytlo len obmedzený pohľad na činnosť výborov pre audit.

Komisia posúdi možné spôsoby zlepšenia spôsobilosti orgánov dohľadu v oblasti dohľadu nad výbormi pre audit. Analyzovať bude aj možnosti posilnenia výborov pre audit v procese výberu audítora a dohľadu nad ním. Komisia spolupracovala s výborom CEAOB v záujme uľahčenia dialógu medzi výbormi pre audit a orgánmi dohľadu najmä prostredníctvom seminárov alebo konferencií. Hodnotiť bude, ako ďalej uľahčiť takúto súčinnosť.

V záujme uľahčenia podrobnejšieho posúdenia fungovania a účinnosti výborov pre audit sa orgánom dohľadu odporučilo, aby oslovili väčší počet výborov pre audit na vnútroštátnej úrovni a snažili sa pochopiť, ako výbory pre audit fungujú a prijímajú rozhodnutia.

Komisia bude pokračovať v monitorovaní udalostí na trhu. Niektoré orgány dohľadu začínajú štúdie a preskúmania svojich vnútroštátnych audítorských trhov s cieľom získať viac informácií o možných slabých stránkach trhu. Keďže niektoré z problémov, ktoré boli identifikované v tejto správe, môžu byť relevantné vo veci Wirecard, Komisia bude rokovať s výborom CEAOB o poznatkoch získaných so zreteľom na tento prípad.

Komisia napokon začala štúdiu, ktorej cieľom je posúdiť účinky právnych predpisov EÚ v oblasti auditu na trh so štatutárnym auditom. Zistenia štúdie a tejto správy sa použijú pri hodnotení audítorského rámca EÚ na preskúmanie jeho účinnosti pri zlepšovaní

transparentnosti, kvality auditu a hospodárskej súťaže na trhu s auditmi, najmä pre subjekty verejného záujmu. Pri hodnotení sa budú skúmať aj vplyvy hospodárskej krízy vyvolanej pandémiou COVID-19 na odvetvie auditu.