



Bruksela, dnia 5.3.2024 r.  
COM(2024) 102 final

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

**Wspólne sprawozdanie w sprawie zmian na unijnym rynku świadczenia usług  
w zakresie badań ustawowych na rzecz jednostek interesu publicznego w latach 2019–  
2021**

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

## Wspólne sprawozdanie w sprawie zmian na unijnym rynku świadczenia usług w zakresie badań ustawowych na rzecz jednostek interesu publicznego w latach 2019–2021

### 1. WPROWADZENIE

W niniejszym wspólnym sprawozdaniu oceniono zmiany na unijnym rynku przeprowadzania badań ustawowych jednostek interesu publicznego w latach 2019–2021. Skoncentrowano się w nim na:

- koncentracji na rynku;
- ryzyku wynikającym z nieprawidłowości w zakresie jakości badań ustawowych oraz
- wynikach działania komitetów ds. audytu.

Jest to trzecie sprawozdanie sporządzone zgodnie z art. 27 rozporządzenia (UE) nr 537/2014<sup>(1)</sup> („rozporządzenie”). Pierwsze sprawozdanie z monitorowania rynku<sup>(2)</sup> obejmowało zmiany w latach 2014–2015, a drugie<sup>(3)</sup> – zmiany w latach 2016–2018.

Niniejsze sprawozdanie przygotował Komitet Europejskich Organów Nadzoru Audytowego (KEONA). O ile nie określono inaczej, głównym źródłem informacji są sprawozdania właściwych organów krajowych odpowiedzialnych za nadzór nad badaniami ustawowymi (właściwych organów krajowych). Dane odnoszą się głównie do lat 2020 i 2021 i zostały zgromadzone w 2022 r.

Po raz pierwszy sprawozdanie zawiera dane pozyskane od Norwegii. Zostały one wykorzystane w pkt 2.1 „Przegląd rynku” oraz w pkt 2.2 „Koncentracja na rynku”. Nie zgromadzono żadnych danych dotyczących Zjednoczonego Królestwa. W przypadkach, w których w niniejszym sprawozdaniu uwzględniono dane porównawcze z 2018 r. i o ile nie określono inaczej, dane z 2018 r. obejmują dane dotyczące Zjednoczonego Królestwa.

---

<sup>(1)</sup> 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).

<sup>(2)</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:52017DC0464>

<sup>(3)</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:52021DC0029>

## 2. ZMIANY NA UNIJNYM RYNKU BADAŃ USTAWOWYCH JEDNOSTEK INTERESU PUBLICZNEGO

### 2.1. Przegląd rynku

W 2021 r. w UE i Norwegii zarejestrowanych było 200 484 biegłych rewidentów i 22 427 firm audytorskich. W tabeli 1 przedstawiono dane liczbowe zarówno za 2021 r., jak i za 2018 r. (bez Zjednoczonego Królestwa). Liczba biegłych rewidentów (obsługujących klientów, na których rzecz wykonywane są badania, będących lub niebędących jednostkami interesu publicznego) spadła o 6 % w porównaniu z 2018 r., a liczba zarejestrowanych firm audytorskich spadła o 11 %. Firmy audytorskie przeprowadzające badania ustawowe jednostek interesu publicznego stanowią blisko 4 % wszystkich zarejestrowanych firm audytorskich, co odpowiada odsetkowi w 2018 r.

Liczba biegłych rewidentów zatrudnionych w firmach audytorskich i współpracujących z nimi (jako partnerzy lub w inny sposób) wzrosła o 7 %.

**Tabela 1: Biegli rewidenci i firmy audytorskie zarejestrowane w UE (2018–2021)<sup>(4)</sup>**

	2018	2021	Zmiana
<i>Biegli rewidenci</i>	213 299	200 484	-6 %
<i>Biegli rewidenci zatrudnieni w firmach audytorskich lub współpracujący z nimi jako partnerzy lub w inny sposób</i>	47 944	51 388	7 %
<i>Firmy audytorskie</i>	25 110	22 427	-11 %
<i>Z czego firmy audytorskie przeprowadzające badania ustawowe jednostek interesu publicznego</i>	1 090	1 008	-8 %

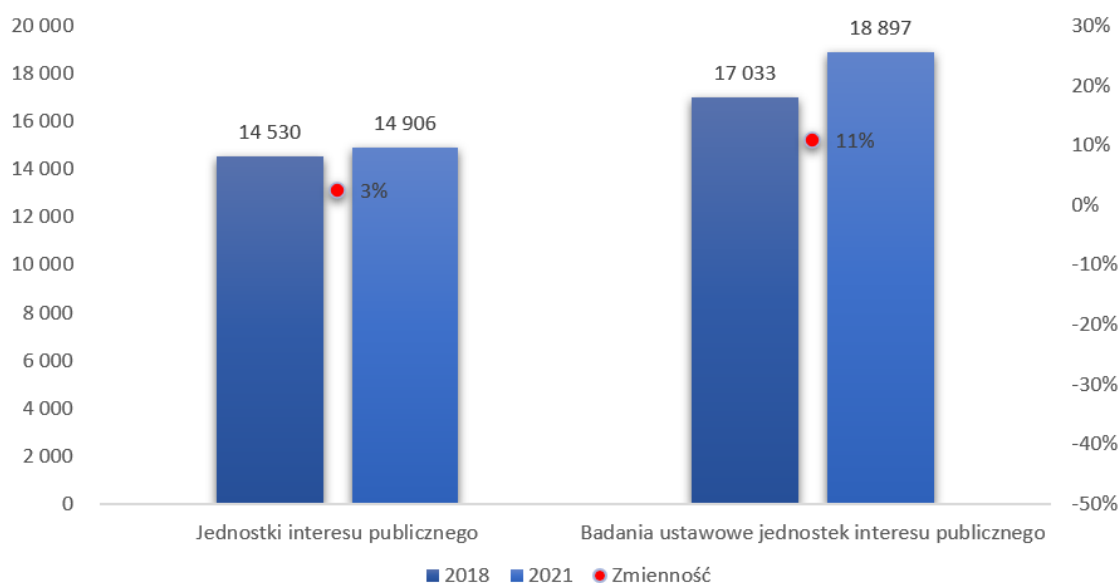
W latach 2018–2021 liczba badań ustawowych jednostek interesu publicznego wzrosła o 11 % (wykres 1). W 2021 r. spółki giełdowe były największą kategorią jednostek interesu publicznego we wszystkich państwach członkowskich i stanowiły 37 % ogółu (44 % w 2018 r.).

Wspólne badania ustawowe jednostek interesu publicznego stanowią 16 % badań ustawowych jednostek interesu publicznego. Spośród 13 państw członkowskich, które zgłosiły wspólne badania ustawowe<sup>(5)</sup>, we Francji ponownie przeprowadzono ich najwięcej (87 % UE-27 i Norwegii łącznie). Belgia, Chorwacja, Finlandia, Irlandia i Polska zgłosiły wspólne badania w 2021 r., natomiast w 2018 r. w tych pięciu państwach nie ogłoszono żadnego wspólnego badania.

<sup>(4)</sup> Norwegia jest uwzględniona w danych za 2021 r., ale nie w danych za 2018 r. Zjednoczone Królestwo nie zostało uwzględnione ani w danych za 2021 r., ani w danych za 2018 r.

<sup>(5)</sup> Austria, Belgia, Bułgaria, Grecja, Hiszpania, Francja, Finlandia, Chorwacja, Irlandia, Malta, Polska, Rumunia i Szwecja zgłosiły wspólne badania w 2021 r.

### Wykres 1: Jednostki interesu publicznego i badania ustawowe jednostek interesu publicznego (2018–2021)<sup>(6)</sup>



W 2021 r. obroty firm audytorskich przeprowadzających badania ustawowe jednostek interesu publicznego w UE-25<sup>(7)</sup> i Norwegii wyniosły około 30 mld EUR<sup>(8)</sup>. Dane dotyczące 10 kluczowych firm audytorskich (10KAP<sup>(9)</sup>) wskazują na szacowane przychody UE-25 i Norwegii wynoszące około 28 mld EUR.

Dane liczbowe dotyczące obrotów różnią się znacząco w zależności od państwa członkowskiego, przy czym dwoma największymi rynkami są Niemcy i Francja (odpowiadające za 47 % obrotów firm audytorskich w UE)<sup>(10)</sup>.

11 % obrotów firm audytorskich przeprowadzających badania jednostek interesu publicznego – zgłoszonych przez firmę lub na poziomie sieci – zostało wygenerowanych z przychodów z usług niebędących badaniem ustawowym (z dozwolonych usług niebędących badaniem ustawowym na rzecz badanych jednostek), a 56 % z usług niebędących badaniem ustawowym na rzecz innych jednostek.

10 % całkowitego obrotu firm audytorskich przeprowadzających badania ustawowe jednostek interesu publicznego w UE zostało wygenerowanych z przychodów z badań ustawowych jednostek interesu publicznego i jednostek należących do grupy przedsiębiorstw, których jednostką dominującą jest jednostka interesu publicznego (wzrost z 9 % w porównaniu z 2018 r.). 23 % wygenerowano z przychodów z badań ustawowych innych jednostek (wykres 2) (26 % w 2018 r.). Odsetek ten różni się jednak w poszczególnych państwach członkowskich: w siedmiu państwach ponad 50 %

<sup>(6)</sup> Norwegia jest uwzględniona w danych za 2021 r., ale nie w danych za 2018 r. Zjednoczone Królestwo nie zostało uwzględnione ani w danych za 2021 r., ani w danych za 2018 r.

<sup>(7)</sup> Brak danych z Belgii i Szwecji.

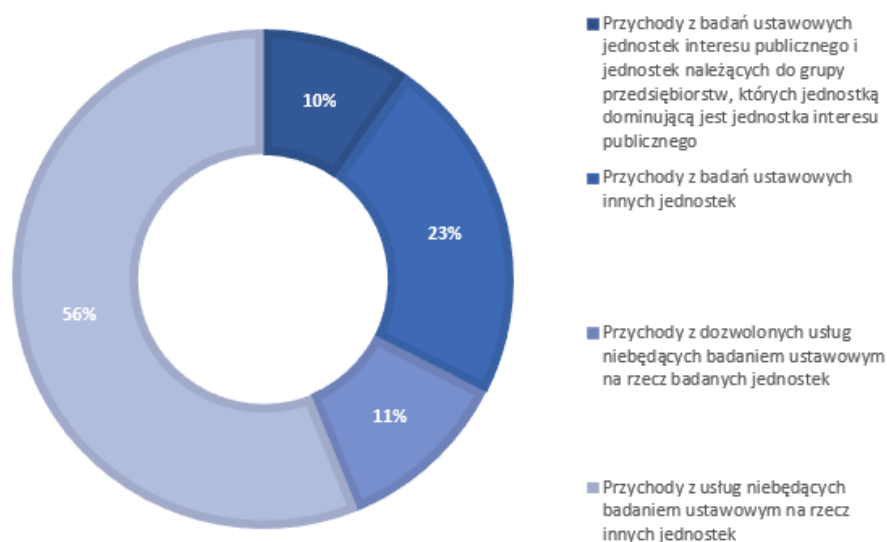
<sup>(8)</sup> Dane zgromadzone w walutach krajowych przeliczono na euro przy użyciu kursów wymiany z 31.12.2021 r. Źródło: Bloomberg.

<sup>(9)</sup> Baker Tilly, BDO, Deloitte, EY, Grant Thornton, KPMG, Mazars, Nexia, RSM i PwC. Największe firmy audytorskie w UE wskazane przez KEONA na podstawie badania z 2021 r.

<sup>(10)</sup> Dane dotyczące 25 państw członkowskich i Norwegii (brak danych z Belgii i Szwecji).

przychodów wygenerowano z usług w zakresie badań ustawowych, ale w sześciu państwach mniej niż jedna trzecia przychodów pochodziła z badań ustawowych<sup>(11)</sup>.

## Wykres 2: Podział przychodów w kontekście obrotów w UE firm audytorskich przeprowadzających badania ustawowe jednostek interesu publicznego (2021)



21 z 24 właściwych organów krajowych z Europejskiej Sieci Konkurencji zgłosiło, że w latach 2019–2021 nie przeprowadziło badania sektorowego na rynku usług w zakresie przeprowadzania badań ustawowych ani w kontekście przeciwdziałania praktykom monopolistycznym lub działalności dotyczącej egzekwowania prawa. Dwa właściwe organy krajowe poinformowały, że przeanalizowały poziom koncentracji na rynku usług w zakresie przeprowadzania badań ustawowych. Jeden właściwy organ krajowy wspominał o dochodzeniu związanym z przeciwdziałaniem praktykom monopolistycznym, które miało miejsce w tym okresie <sup>(12)</sup>.

### 2.2. Koncentracja na rynku

W niniejszym sprawozdaniu przedstawiono dane rynkowe<sup>(13)</sup> dotyczące badań ustawowych jednostek interesu publicznego przeprowadzonych przez „wielką czwórkę” (Deloitte, EY, KPMG i PwC), „CR4” (cztery największe firmy audytorskie w każdym państwie) i grupę 10KAP.

Wielka czwórka ma ponad 80 % udziału w rynku w 11 państwach członkowskich <sup>(14)</sup> (w porównaniu z 13 w 2018 r.) i średni udział w rynku UE wynoszący 59 % (spadek z 70 % w 2018 r.) wszystkich badań ustawowych jednostek interesu publicznego.

<sup>(11)</sup> Brak danych z Belgii i Szwecji.

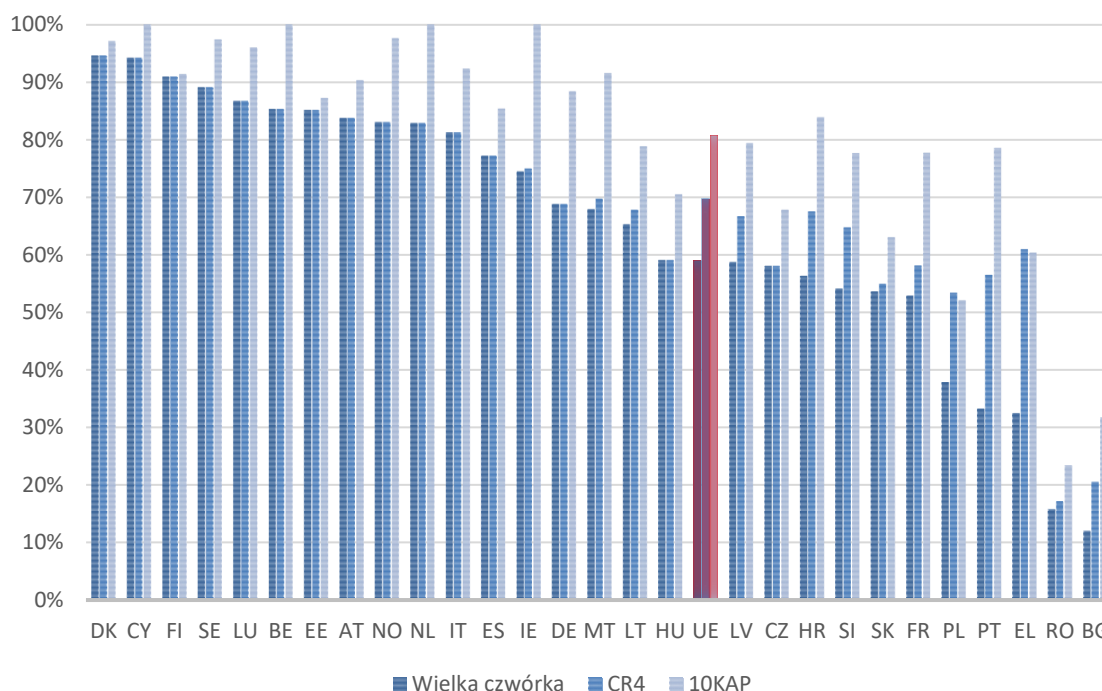
<sup>(12)</sup> 2 właściwe organy krajowe: Dania i Hiszpania oraz 1 właściwy organ krajowy: Niderlandy

<sup>(13)</sup> Większość właściwych organów krajowych 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). Dane te są przybliżone ze względu na różne okresy odniesienia.

<sup>(14)</sup> Austria, Belgia, Cypr, Dania, Estonia, Finlandia, Włochy, Luksemburg, Norwegia, Niderlandy i Szwecja.

W 13 państwach członkowskich (wzrost z 7 w 2018 r.) firmy z wielkiej czwórki nie są największymi czterema firmami audytorskimi <sup>(15)</sup> pod względem całkowitej liczby opinii z badań ustawowych jednostek interesu publicznego. Średni udział w rynku CR4 wynosi 70 % i 81 % w przypadku 10KAP.

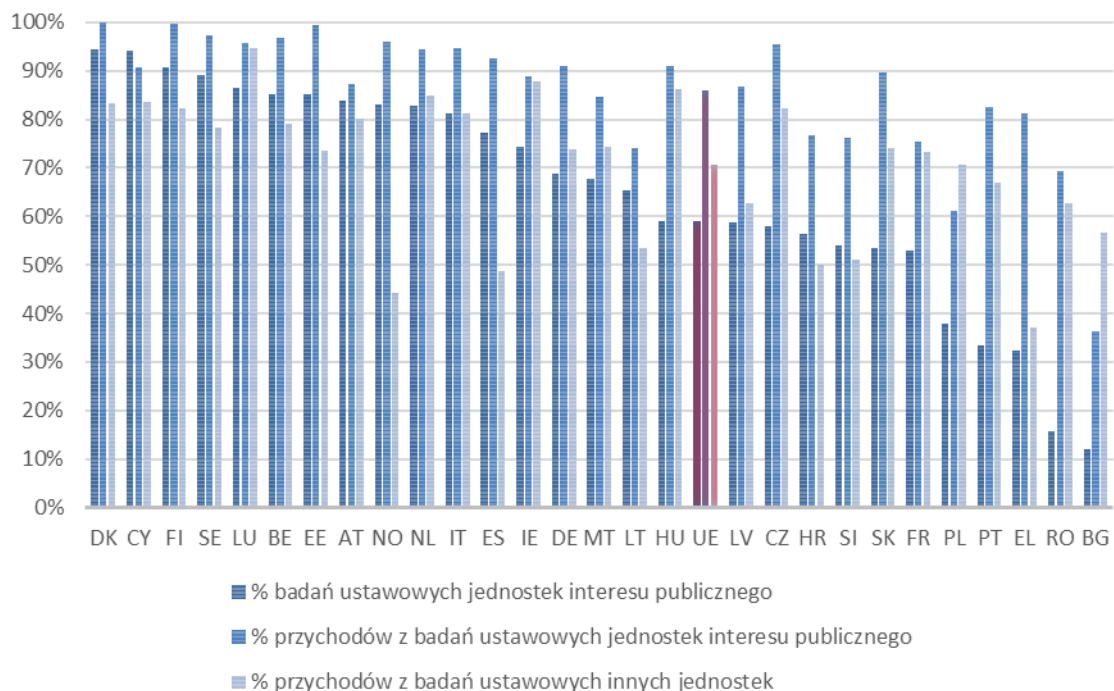
**Wykres 3: Udział firm audytorskich w rynku pod względem liczby badań ustawowych jednostek interesu publicznego w 2021 r.**



Dominacja wielkiej czwórki pod względem przychodów z ustawowych badań jednostek interesu publicznego utrzymuje się. Na poziomie UE wielka czwórka odpowiadała za 86 % przychodów z badań ustawowych jednostek interesu publicznego i 71 % przychodów z badań ustawowych innych jednostek (wykres 4).

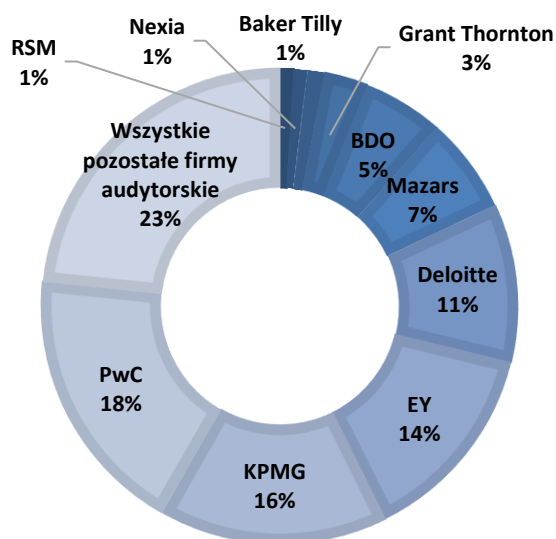
<sup>(15)</sup> Bułgaria, Grecja, Francja, Chorwacja, Irlandia, Litwa, Łotwa, Malta, Polska, Portugalia, Rumunia, Słowacja i Słowenia.

**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 [wielka czwórka] (2021)**



Jeśli chodzi o łączne obroty firm audytorskich, wielka czwórka odpowiadała za około 80 % łącznych obrotów w UE, co jest zgodne z danymi z 2018 r. Jak pokazano na wykresie 5, firmy z wielkiej czwórki są największymi firmami pod względem udziału w rynku badań ustawowych jednostek interesu publicznego, a łącznie reprezentują 59 % rynku badań ustawowych jednostek interesu publicznego. Mazars jest piątą co do wielkości firmą, posiadającą 7 % udział w rynku, a na kolejnym miejscu znajduje się BDO z 5 % udziałem w rynku.

**Wykres 5: Udział grupy 10KAP w rynku pod względem liczby badań ustawowych jednostek interesu publicznego w 2021 r.**



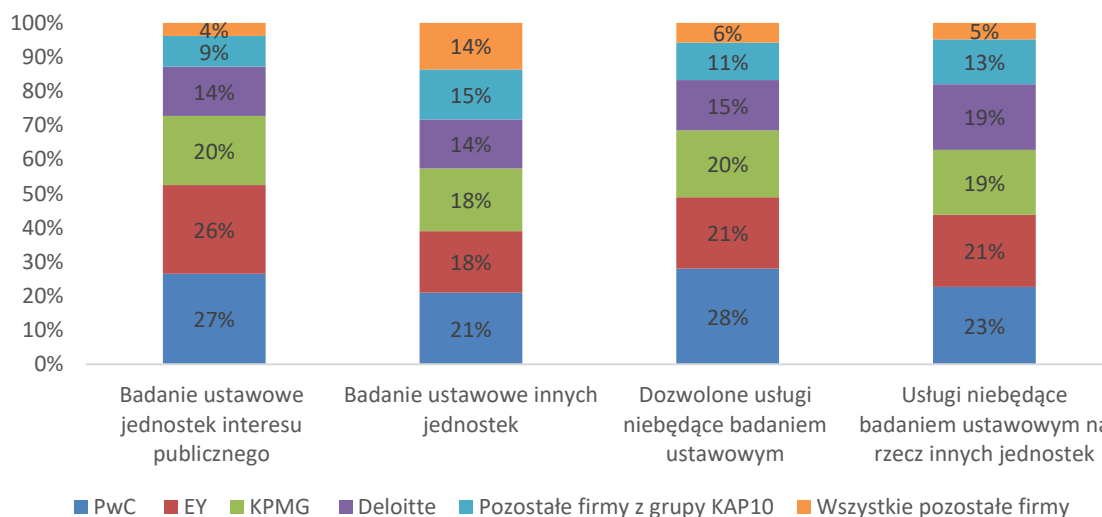
Chociaż ich przewaga pod względem liczby badań jednostek interesu publicznego spada, wielka czwórka nadal dominuje na rynku badań ustawowych jednostek interesu publicznego, osiągając 86 % przychodów z badań ustawowych jednostek interesu publicznego (wykres 6). Odsetek ten jest niższy niż 92 % przychodów w 2018 r., co częściowo wynika z faktu, że firmy audytorskie ze Zjednoczonego Królestwa nie są już uwzględniane w łącznej wartości w UE po wystąpieniu Zjednoczonego Królestwa z UE.

Na rynku badań ustawowych innych jednostek udział wielkiej czwórki w przychodach wynosi 71 %, co oznacza nieznaczny wzrost z 68 % w 2018 r.

Wielka czwórka generuje znaczną część (około 82–84 %) przychodów z usług niebędących badaniem ustawowym<sup>(16)</sup> od klientów, na których rzecz wykonywane są badania, jak i innych klientów. Sytuacja różni się w poszczególnych państwach członkowskich.

Szacunkowa struktura przychodów w UE wskazuje, że wielka czwórka dominuje na rynku zarówno badań ustawowych, jak i usług niebędących badaniem ustawowym świadczonych przez biegłych rewidentów. Największa część przychodów innych firm audytorskich (spoza wielkiej czwórki) pochodzi z badań ustawowych innych jednostek (15 % w przypadku pozostałych firm z grupy 10KAP i 14 % w przypadku wszystkich pozostałych firm) oraz z usług niebędących badaniem ustawowym innych jednostek (13 % – pozostałe firmy z grupy 10KAP i 5 % – wszystkie pozostałe firmy). Pozostałe firmy z grupy 10KAP zwiększyły swój udział w przychodach z badań ustawowych jednostek interesu publicznego (z 5 % w 2018 r. do 9 % w 2021 r.).

**Wykres 6: Udziały w rynku UE firm audytorskich przeprowadzających badania jednostek interesu publicznego według przychodów, (2021)**



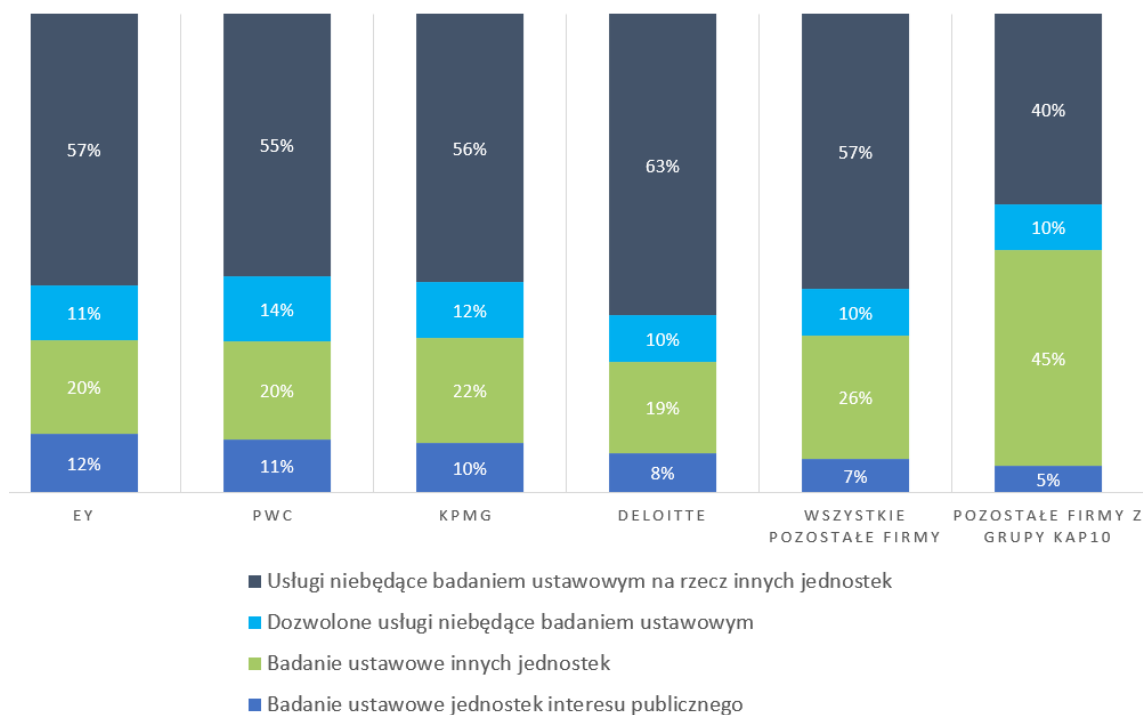
Szacunkowa struktura przychodów w UE w podziale na firmy przedstawiona na wykresie 7 wskazuje, że wielka czwórka generuje wyższy odsetek swoich całkowitych przychodów z ustawowych badań jednostek interesu publicznego niż pozostałe firmy z grupy 10KAP (5 %) i wszystkie inne firmy (7 %). Wielka czwórka generuje jednak niższy udział

<sup>(16)</sup> Niektóre właściwe organy krajowe zgłaszały problemy związane z pomiarem usług niebędących badaniem ustawowym świadczonych na rzecz innych jednostek, ponieważ są to usługi świadczone poza firmą audytorską.



przychodów z badań ustawowych innych jednostek w przychodach ogółem niż pozostałe firmy z grupy KAP10 (45 %) i wszystkie inne firmy (26 %).

**Wykres 7: Struktura przychodów w podziale na firmy (2021)**



### 2.3. Ryzyko wynikające z nieprawidłowości w zakresie jakości

Ogółem właściwe organy krajowe dokonały przeglądu 737 zbiorów dokumentacji z badania jednostek interesu publicznego, głównie związanych z rocznymi cyklami inspekcji, przeprowadzonymi w 2021 r.<sup>(17)</sup>. W wyniku przeglądów dokonano średnio 2,6 ustalenia z inspekcji<sup>(18)</sup> na zbiór dokumentacji z badania jednostek interesu publicznego. Procedury obejmujące całą firmę, przeprowadzone w 361 firmach audytorskich/podmiotach prowadzących jednoosobową działalność przeprowadzających badania jednostek interesu publicznego, doprowadziły do średnio 3,5 ustalenia na firmę audytorską.

Poniższa ocena jakościowa obejmuje obszar ograniczania i analizy ryzyka systemowego.

W poprzednich latach ustalenia dotyczyły głównie nieprawidłowości w zakresie wewnętrznych systemów kontroli jakości firm audytorskich, ale ostatnie ustalenia<sup>(19)</sup> wskazują, że większość nieprawidłowości wykryto w zbiorach dokumentacji dotyczącej zlecenia badania ustawowego jednostek interesu publicznego. Dwie trzecie właściwych organów krajowych wskazało, że ich zalecenia dotyczące wprowadzenia środków

<sup>(17)</sup> Osiem właściwych organów krajowych zgłosiło dane odnoszące się do trzyletnich cykli inspekcji.

<sup>(18)</sup> Ustalenia z inspekcji 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.

<sup>(19)</sup> Analiza ta opiera się na ustaleniach z inspekcji badań ustawowych zgłoszonych przez państwa członkowskie w latach 2020–2021 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.

łagodzących i naprawczych w celu wyeliminowania tych nieprawidłowości zostały wykonane w sposób zadowalający.

Poniżej przedstawiono najczęściej zgłaszane obszary na potrzeby **ograniczenia i analizy ryzyka** (w których zaobserwowano powtarzające się ustalenia, tj. te same ustalenia zostały zidentyfikowane w tych samych firmach audytorskich/podmiotach prowadzących jednoosobową działalność w poprzednich cyklach inspekcji).

- Metoda:
  - niewystarczające przeprowadzone procedury badania lub uzyskane dowody;
  - niezgodność z Międzynarodowym Standardem Rewizji Finansowej (MSRF) 500 *Dowody badania*, MSRF 530 *Badanie wyrywkowe (próbkiowanie)*, MSRF 540 *Badanie wartości szacunkowych i powiązanych ujawnień* lub MSRF 230 *Dokumentacja badania*;
  - potrzeba udoskonalenia metodyki/wzorów dokumentacji badania w celu osiągnięcia zgodności z przepisami/MSRF.
- Kontrola jakości wykonania zlecenia:
  - niewykonanie kontroli jakości wykonania zlecenia w terminie lub nieodpowiednia dokumentacja;
  - nieskuteczne wewnętrzne monitorowanie kontroli jakości wykonania zlecenia prowadzone przez partnerów firmy audytorskiej;
  - brak uwzględnienia w ocenie i wynagrodzeniu partnerów nieprawidłowości stwierdzonych w odniesieniu do wyników kontroli jakości wykonania zlecenia.
- Etyka i niezależność:
  - świadczenie usług niebędących badaniem ustawowym klientom, na których rzecz wykonywane są badania, niewystarczająco ocenione w odniesieniu do następujących obszarów:
    - rozważenia, czy skonsultować się z partnerem ds. zarządzania ryzykiem w przypadku zagrożenia niezależności lub konfliktu interesów;
    - uzyskania i udokumentowania zgody komitetu ds. audytu przed rozpoczęciem świadczenia usług niebędących badaniem ustawowym;
    - przeprowadzenia w krytyczny sposób i odpowiedniego udokumentowania procesu akceptacji, zwłaszcza gdy może pojawić się ryzyko kontroli własnej lub konflikt interesów.
- Dokumentacja z badania i bezpieczeństwo danych:
  - usprawnienia wymagane przy archiwizacji zbiorów dokumentacji z badania;
  - konieczność poprawy dokumentacji z badania.
- Ocena ryzyka i badanie kontroli wewnętrznej:
  - niewystarczająca ocena ryzyka przez biegłego rewidenta;
  - niewłaściwa identyfikacja ogólnej kontroli wewnętrznej w badanej jednostce;
  - brak badania kontroli wewnętrznej.

W pięciu przypadkach właściwe organy krajowe omówiły z kolegiami regulacyjnymi oraz w ramach podgrupy KEONA ds. inspekcji, czy konkretne niedociągnięcia, głównie związane z ogólną jakością systemów kontroli wewnętrznej firm audytorskich, powinny kwalifikować się jako ryzyko systemowe. Chociaż wynik był negatywny w każdym przypadku, dyskusje były ważne dla poprawy jakości badań ustawowych w firmach audytorskich.

#### **2.4. Wyniki działania komitetów ds. audytu**

Art. 39 dyrektywy w sprawie badań ustawowych <sup>(20)</sup> określa główne wymogi dotyczące komitetów ds. audytu, ich składu, zadań i współdziałania z organem administracyjnym lub nadzorczym. W niniejszym sprawozdaniu oceniono wyniki działania komitetów ds. audytu. Ocena ta w dużej mierze opiera się na informacjach przekazanych przez same komitety ds. audytu. Właściwe organy krajowe zwróciły się do 1 506 komitetów ds. audytu w państwach członkowskich o udzielenie odpowiedzi na pytania zawarte w kwestionariuszu KEONA <sup>(21)</sup>, na który odpowiedziało około 60 % komitetów ds. audytu (z 23 państw członkowskich).

#### **Współdziałanie z organem administracyjnym lub nadzorczym**

Z odpowiedzi wynika, że współdziałanie komitetów ds. audytu z organem administracyjnym lub nadzorczym są odpowiednie i wskazują na wystarczające zrozumienie wymogów w tym obszarze. Ponad połowa komitetów ds. audytu spotkała się z organem administracyjnym lub nadzorczym co najmniej trzykrotnie, aby poinformować o swoich działaniach, problemach i związanych z nimi zaleceniach wynikających z badania ustawowego. Czasami obecne było kierownictwo badanej jednostki.

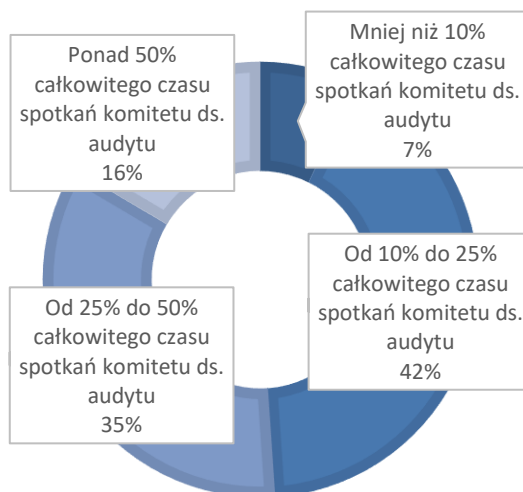
Okolo 77 % komitetów ds. audytu poświęciło od 10 % do 50 % czasu spotkań na kwestie związane z wynikami i monitorowaniem badania ustawowego, gdy spotykały się z organem administracyjnym lub nadzorczym (zob. wykres 8).

---

<sup>(20)</sup> 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).

<sup>(21)</sup> Celem kwestionariusza była ocena zgodności z wymogami prawodawstwa w zakresie badań ustawowych oraz wsparcie relacji pomiędzy właściwymi organami krajowymi a komitetami ds. audytu. W 2018 r. kwestionariusz wysłano do 2 770 komitetów ds. audytu w 26 państwach członkowskich, a odsetek odpowiedzi wyniósł około 60 %.

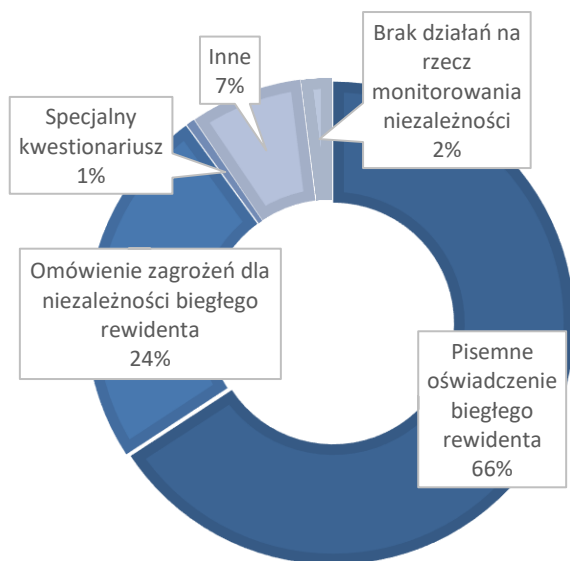
### Wykres 8: Czas poświęcony przez komitety ds. audytu na kwestie związane z wynikami i monitorowaniem badania ustawowego



### Niezależność, w tym dozwolone usługi niebędące badaniem ustawowym i limit wynagrodzeń

Komitety ds. audytu są odpowiedzialne za ocenę niezależności biegłych rewidentów lub firm audytorskich, w tym za zatwierdzanie dozwolonych usług niebędących badaniem ustawowym<sup>(22)</sup>. W 66 % przypadków komitety ds. audytu otrzymały pisemne oświadczenia od biegłych rewidentów. W 32 % przypadków komitety ds. audytu zadały dalsze pytania. W 24 % przypadków komitety ds. audytu zgłosiły formalne rozmowy z biegłymi rewidentami lub firmami audytorskimi na temat ryzyka dla niezależności biegłego rewidenta oraz zabezpieczeń stosowanych w celu ograniczenia tego ryzyka. 2 % komitetów ds. audytu nie podjęło żadnych działań w celu monitorowania niezależności biegłych rewidentów.

### Wykres 9: Monitorowanie niezależności biegłych rewidentów



<sup>(22)</sup> Art. 4 ust. 2 i art. 6 ust. 2 lit. b) rozporządzenia, art. 39 ust. 6 lit. e) dyrektywy 2006/43/WE.

24 % komitetów ds. audytu określiło dalsze kryteria ograniczające usługi niebędące badaniem ustawowym, które byłyby dozwolone na mocy rozporządzenia lub przepisów krajowych.

65 % komitetów ds. audytu (2018: około 50 %) potwierdziło, że biegły rewident (lub dowolny członek jego sieci) złożył wnioski o świadczenie usług niebędących badaniem ustawowym w okresie odniesienia<sup>(23)</sup>.

37 % komitetów ds. audytu stwierdziło, że nie rozpatrzyło wniosków o świadczenie usług niebędących badaniem ustawowym na podstawie art. 5 ust. 4 rozporządzenia, co stanowi znaczny spadek w porównaniu z 80 % w 2018 r. Połowa stwierdziła, że nie rozpatrzyła wniosków, ponieważ usługi niebędące badaniem ustawowym znajdowały się we wstępnie zatwierdzonym wykazie (36 %) lub nie były dozwolone przez jednostkę (14 %).

W przypadkach, w których komitety ds. audytu brały udział w zatwierdzaniu usług niebędących badaniem ustawowym, komitety ds. audytu cofnęły zatwierdzenie w 2 % przypadków. Wymienione powody cofnięcia zatwierdzenia świadczenia usług niebędących badaniem ustawowym obejmowały ryzyko dla niezależności biegłego rewidenta, zabronione usługi niebędące badaniem ustawowym na mocy rozporządzenia lub prawa krajowego lub cel komitetu ds. audytu polegający na zwiększeniu konkurencji między firmami audytorskimi. Żaden z komitetów ds. audytu nie wskazał limitu wynagrodzeń jako powodu tej decyzji.

12 % komitetów ds. audytu nie zbadało świadczonych usług niebędących badaniem ustawowym, co oznacza, że nie sprawdziły, czy kierownictwo jednostki zapewniało zgodność świadczonych usług niebędących badaniem ustawowym z zatwierdzonymi usługami niebędącymi badaniem ustawowym (charakter i wynagrodzenie).

Zdecydowana większość komitetów ds. audytu (87 %) nie ustaliła limitu wynagrodzeń za usługi niebędące badaniem ustawowym na poziomie niższym niż 70 %<sup>(24)</sup> w przypadku monitorowania. Tylko około jedna trzecia zweryfikowała obliczenia dokonane przez jednostkę w odniesieniu do dozwolonego limitu wynagrodzeń za usługi niebędące badaniem ustawowym w wysokości 70 %. Metody obliczania różnią się w zależności od komitetów ds. audytu, przy czym prawie 50 % przeprowadza się na poziomie grupy w odniesieniu do jednostki interesu publicznego na poziomie grupy. Inne jednostki obliczają limit wynagrodzeń na poziomie jednostki zależnej (20 %), na poziomie grupy w odniesieniu do wszystkich jednostek interesu publicznego w ramach grupy (16 %) lub, w przypadku braku struktury grupy, na poziomie przedsiębiorstwa (16 %). Według 1 % komitetów ds. audytu limit wynagrodzeń za usługi niebędące badaniem ustawowym w wysokości 70 % został przekroczony.

### **Proces wyboru biegłego rewidenta**

Komitety ds. audytu są odpowiedzialne za procedurę wyboru biegłego rewidenta. Ponad 95 % (2018: 87 %) zgłosiło, że odpowiada za procedurę przetargową, chociaż w przypadku niektórych komitetów ds. audytu nadal stanowi to wyzwanie.

19 % komitetów ds. audytu wspomniało o powołaniu nowego biegłego rewidenta (lub firmy audytorskiej). W przypadku dwóch trzecich biegły rewident pracował przez okres

---

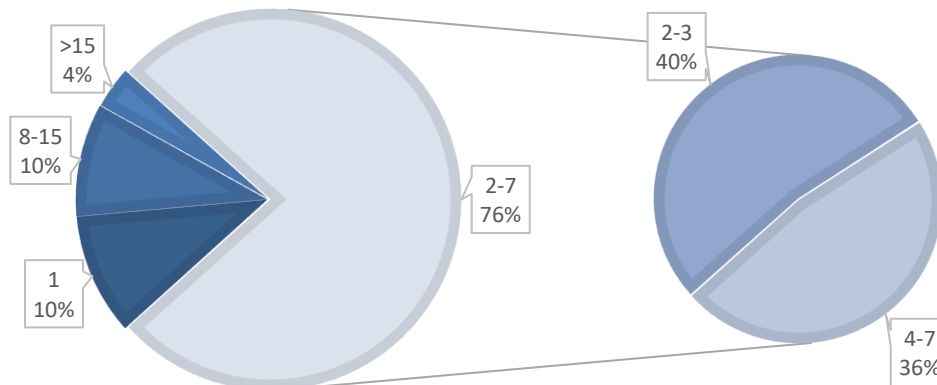
<sup>(23)</sup> Art. 5 ust. 4 rozporządzenia.

<sup>(24)</sup> Art. 4 ust. 2 rozporządzenia.

do 10 lat przed powołaniem nowego biegłego rewidenta. W 18 % przypadków ten sam biegły rewident pracował przez ponad 20 lat.

Zgodnie z art. 16 ust. 2 rozporządzenia w sprawie badań ustawowych 90 % jednostek interesu publicznego, które przeprowadziły procedurę przetargową, zaprosiło co najmniej dwóch biegłych rewidentów lub firmy audytorskie (o 6 % więcej niż w 2018 r.).

#### Wykres 10: Biegli rewidenci/firmy audytorskie zaproszone do udziału w przetargu



35 % komitetów ds. audytu nie zwróciło szczególnej uwagi na wymóg, zgodnie z którym procedura przetargowa nie może uniemożliwiać firmom, które uzyskały mniej niż 15 % swojego całkowitego wynagrodzenia od jednostek interesu publicznego w danym państwie członkowskim w poprzednim roku kalendarzowym, udziału w procedurze wyboru<sup>(25)</sup>.

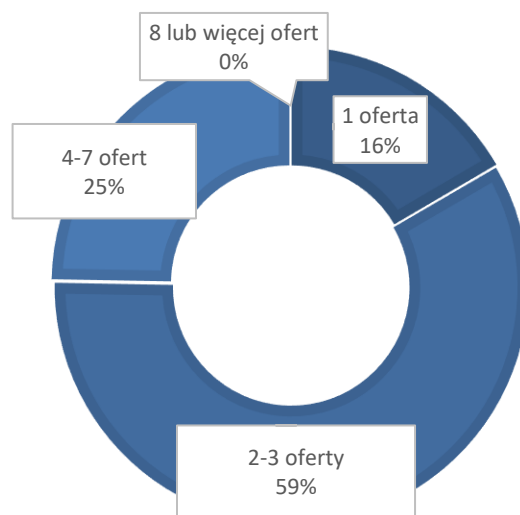
Jeżeli chodzi o ogłoszenie procedury przetargowej lub ujawnienie informacji o niej, 76 % nie zastosowało się do wytycznych KEONA pt. „Powoływanie biegłych rewidentów lub firm audytorskich przez jednostki interesu publicznego”, co zachęciło jednostki interesu publicznego do podawania do wiadomości publicznej zaproszenia do składania ofert, aby umożliwić udział niezaproszonym biegłym rewidentom (lub firmom audytorskim).

Dokumentację przetargową albo udostępniono publicznie (13 %), albo wysłano do wybranych firm audytorskich (87 %, z czego 25 % trafiło wyłącznie do firm audytorskich należących do wielkiej czwórki).

Liczba biegłych rewidentów (lub firm audytorskich), którzy złożyli ofertę, przedstawiono na wykresie poniżej:

<sup>(25)</sup> Art. 16 ust. 3 lit. a) rozporządzenia.

**Wykres 11: Liczba biegłych rewidentów/firm audytorskich, którzy złożyli ofertę**



73 % komitetów ds. audytu sprawdziło, czy badana jednostka byłaby w stanie wykazać właściwemu organowi na jego wniosek, że procedura wyboru została przeprowadzona w sposób uczciwy.

51 % komitetów ds. audytu, które zmieniły biegłych rewidentów, wskazało, że jest zbyt wcześnie na ocenę wpływu rotacji biegłych rewidentów lub że w czasie udzielania odpowiedzi na pytania zawarte w kwestionariuszu nie przeprowadzono żadnej oceny. 22 % komitetów ds. audytu oceniło wpływ rotacji biegłych rewidentów jako neutralny, a 12 % oceniło ten wpływ jako pozytywny.

### **Monitorowanie badania ustawowego**

Komitety ds. audytu są również odpowiedzialne za monitorowanie badań ustawowych. 77 % komitetów ds. audytu spotkało się z biegłymi rewidentami (lub firmą audytorską) więcej niż raz i w obecności kierownictwa (36 % bez obecności kierownictwa). 36 % komitetów ds. audytu oceniło jakość badań za pomocą takich kryteriów/wskaźników jak jakość komunikacji, zespół realizujący zlecenie badania (w tym wykazana wiedza techniczna), stopień wyzwania dla biegłego rewidenta oraz czas poświęcony na badanie ustawowe przez partnera/kierownictwo wyższego szczebla ds. badania.

Komitety ds. audytu w niewielkim stopniu (17 %) wykorzystywały sprawozdania z inspekcji właściwych organów krajowych/ustalenia z ostatniej inspekcji biegłego rewidenta przy monitorowaniu wyników badania ustawowego. Ponad połowa komitetów ds. audytu stwierdziła, że sprawozdania z ustaleń nie były dostępne lub nie miały do nich dostępu, natomiast 30 % komitetów ds. audytu nie zapytało, czy ustalenia były dostępne.

### **3. NAJWAŻNIEJSZE USTALENIA**

Najważniejsze ustalenia wynikające z ankiety KEONA są następujące:

- 1. Spadek liczby indywidualnych biegłych rewidentów i firm audytorskich odnotowany w ostatnim sprawozdaniu utrzymał się.**

Skutki, takie jak struktura wiekowa zawodu biegłego rewidenta, jego zdolność do przyciągania nowych specjalistów oraz wzrost liczby przegrupowań specjalistów w większe struktury, mogą mieć zarówno pozytywne, jak i negatywne konsekwencje dla jakości przeprowadzanych badań ustawowych i będą musiały być monitorowane w następnym okresie.

2. Firmy audytorskie przeprowadzające badania jednostek interesu publicznego uzyskują średnio 67 % swoich przychodów z usług niebędących badaniem ustawowym. Oznacza to spadek o około 2 % w porównaniu z poprzednim okresem. **Wynika z niego, że działalność firm audytorskich nadal wykracza poza prace w zakresie badań ustawowych.**

Organy regulacyjne mogą obawiać się, że świadczenie usług niebędących badaniem ustawowym może mieć wpływ na niezależność i jakość badań. Istotne jest zatem, aby uważnie monitorować zmiany na rynku, w szczególności gdy firmy audytorskie konkurują o nowe zadania, w wyniku przyjętych niedawno przepisów UE, takich jak dyrektywa w sprawie sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju<sup>(26)</sup>, w której wymaga się atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, oraz akt o usługach cyfrowych<sup>(27)</sup> określający wymóg dotyczący oceny zgodności z obowiązkami wskazanymi na bardzo dużych platformach internetowych i wyszukiwarek internetowych.

3. Odnotowano niewielką zmianę na europejskim rynku badań ustawowych, na którym **wielka czwórka zrezygnowała z części swojego udziału w rynku na rzecz pozostałych 10 kluczowych przedsiębiorstw audytorskich**, chociaż utrzymują one wysoki stopień koncentracji na rynku.

Zmienił się rozkład badań ustawowych jednostek interesu publicznego wśród przedsiębiorstw, przy czym większa część pracy wykonywana jest przez innych uczestników rynku niż wielka czwórka. Zmiany w strukturze rynku pod względem przychodów są jednak mniej istotne niż liczba zleceń.

Odnotowano nieznaczny wzrost częstotliwości wspólnych badań ustawowych w kilku państwach członkowskich UE. Wspólne badania są jednak nadal przeprowadzane głównie we Francji.

4. Chociaż nie stwierdzono „ryzyka systemowego”, właściwe organy krajowe nadal wykrywały podczas swoich inspekcji **dużą częstotliwość nieprawidłowości**. Często, ale nie zawsze, oceniały poziom reagowania firm audytorskich na ustalenia z inspekcji jako wystarczający.

Z jednej strony jest to zgodne z wezwaniem do większej przejrzystości wyników inspekcji przez opinię publiczną lub przynajmniej przez komitety ds. audytu, aby zapewnić większą rozliczalność i lepsze zrozumienie poziomu jakości badania na poziomie firm. Z drugiej strony ważne jest, aby właściwe organy krajowe nadal nakłaniały firmy audytorskie do wprowadzania usprawnień za pośrednictwem KEONA i europejskich kolegów

---

<sup>(26)</sup> Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju.

<sup>(27)</sup> Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2065 z dnia 19 października 2022 r. w sprawie jednolitego rynku usług cyfrowych oraz zmiany dyrektywy 2000/31/WE.



regulacyjnych, tak aby wprowadziły one bardziej zapobiegawcze środki wewnętrzne w celu uniknięcia niedociągnięć w badaniach.

5. Ogólnie rzecz biorąc, **komitety ds. audytu poprawiły swoje wyniki w zakresie wykonywania obowiązków nadzorczych** od ostatniego okresu sprawozdawczego.

Większość komitetów ds. audytu aktywnie monitoruje niezależność biegłych rewidentów i uczestniczy w wyborze nowych biegłych rewidentów lub firm, a także w zatwierdzaniu usług niebędących badaniem ustawowym. Usługi niebędące badaniem ustawowym są w większym stopniu nadzorowane i kontrolowane. W większości przetargów zaprasza się kilku biegłych rewidentów lub firm audytorskich, co prowadzi do wzrostu liczby ofert w poszczególnych przetargach.

Biorąc pod uwagę istotną rolę komitetów ds. audytu w zapewnianiu jakości badań ustawowych, konieczne są dalsze dyskusje między komitetami ds. audytu a właściwymi organami krajowymi. Należy również rozważyć harmonizację i wzmocnienie nadzoru nad komitetami ds. audytu przez właściwe organy krajowe.

6. Skutki presji inflacyjnej, wzrost stóp procentowych, niestabilność geopolityczna oraz coraz częstsze stosowanie narzędzi analizy danych i sztucznej inteligencji w dziedzinie badań ustawowych **mogą stanowić wyzwanie dla sektora badań** w nadchodzących latach. Należy monitorować wpływ tych zmian.

Biorąc pod uwagę transgraniczny charakter tych zmian, zacieśnienie współpracy europejskiej i zapewnienie spójności między przepisami i narzędziami współpracy ułatwi ten proces monitorowania. Należy rozważyć przeprowadzenie wspólnych inspekcji między właściwymi organami krajowymi i za pośrednictwem KEONA w celu poprawy nadzoru nad firmami i sieciami audytorskimi działającymi w całej UE.