



V Bruseli 7. 9. 2017
COM(2017) 464 final

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

**o monitorovaní vývoja na trhu EÚ v oblasti poskytovania služieb štatutárneho auditu
subjektom verejného záujmu podľa článku 27 nariadenia (EÚ) č. 537/2014**

1. ÚVOD

Reforma právnych predpisov EÚ o audite vznikla na posilnenie dôvery v integritu účtovných závierok. Právny predpis pozostáva zo smernice o audite¹ a z nariadenia o audite². Smernica sa uplatňuje na všetky štatutárne audity. Nariadenie obsahuje osobitné požiadavky týkajúce sa štatutárnych auditov subjektov verejného záujmu (SVZ)³.

Nariadenie sa zameriava na posilnenie kvality auditu a na podporu hospodárskej súťaže na trhu s auditom. Článok 27 slúži ako prostriedok na účinné a pravidelné monitorovanie dodržiavania týchto cieľov. Článok 27 sa zaoberá monitorovaním nasledujúcich aspektov trhu EÚ v oblasti poskytovania služieb štatutárnych auditov⁴ subjektom verejného záujmu: a) úrovni koncentrácie na trhu; b) rizík ohrozujúcich kvalitu auditu a opatrení na ich zmiernenie; a c) činnosťou výborov pre audit.

Na základe tohto nariadenia musí každý vnútroštátny orgán zodpovedný za dohľad nad auditom⁵ a Európska sieť pre hospodársku súťaž (ESHS⁶) zostaviť správu o vývoji na svojom trhu v oblasti poskytovania služieb štatutárnych auditov pre subjekty verejného záujmu. Komisia potom využíva tieto správy na zostavenie spoločnej správy, ktorá sa týka celej EÚ. Spoločná správa sa predloží Rade, Európskej centrálnej banke, Európskemu výboru pre systémové riziká a v prípade potreby Európskemu parlamentu. Táto správa je prvou takouto spoločnou správou a bude slúžiť ako základ pre budúce správy.

Analýza sa v tejto správe zakladá na údajoch, ktoré Komisia získala od vnútroštátnych orgánov zodpovedných za dohľad nad auditom a od Európskej siete pre hospodársku súťaž. Týkajú sa najmä roku 2015 a boli zozbierané v roku 2016 na základe výberu ukazovateľov trhu. Komisia vykonávala prípravné, konsolidačné a hodnotiace práce v úzkej spolupráci s Výborom európskych orgánov pre dohľad nad výkonom auditu (CEAOB)⁷.

Vnútroštátne orgány zodpovedné za dohľad nad auditom využívali pre svoje vnútroštátne správy rôzne zdroje informácií. Zdroje, ako sú vnútroštátne verejné registre a správy o transparentnosti, sú verejné. Iné, ako napríklad prieskumy a dotazníky, verejné nie sú. Ak nie je stanovené inak, sú hlavným zdrojom údajov pre túto správu vnútroštátne správy.

¹ 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 (konsolidované znenie).

² 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.

³ V článku 2 bode 13 smernice sa subjekty verejného záujmu vymedzujú ako registrované spoločnosti, úverové inštitúcie a poisťovne. Členské štáty môžu ako vnútroštátne subjekty verejného záujmu určiť aj iné podniky, ktoré sú dôležité z verejného hľadiska z dôvodu povahy ich podnikania, ich veľkosti alebo počtu ich zamestnancov.

⁴ Článok 2 bod 1 smernice vymedzuje pojem „štatutárny audit“ ako audit ročných účtovných závierok alebo konsolidovaných účtovných závierok.

⁵ Príslušné orgány určené podľa článku 20 ods. 1 tohto nariadenia.

⁶ Európska sieť pre hospodársku súťaž je sieť pre hospodársku súťaž medzi Komisiou (konkrétne Generálnym riaditeľstvom pre hospodársku súťaž) a príslušnými vnútroštátnymi orgánmi.

⁷ Rámec spolupráce medzi vnútroštátnymi orgánmi pre dohľad nad auditom na úrovni EÚ bol zriadený článkom 30 tohto nariadenia.

Pri konsolidácii vnútroštátnych údajov na úrovni EÚ sa vyskytlo niekoľko obmedzení. Keďže nové pravidlá auditu EÚ sa začali uplatňovať len od 17. júna 2016, údaje vo vnútroštátnych správach boli zhromaždené na základe predchádzajúcich právnych rámcov EÚ (smernica 2006/43/ES). Nové pravidlá auditu priniesli niekoľko zmien týkajúcich sa otázok prístupu k údajom a zhromažďovania údajov od vnútroštátnych orgánov zodpovedných za dohľad nad auditom. Dostupnosť údajov na vnútroštátnej úrovni podmienila úroveň podrobností poskytovaných niektorými členskými štátmi. To objasňuje niektoré chýbajúce informácie vo vnútroštátnych správach.

Okrem toho sú údaje v mnohých členských štátoch zhromažďované v rôznych referenčných obdobiach, keďže audítorské spoločnosti majú na podávanie správ rôzne obdobia rozpočtového roka. Tým je porovnávanie a konsolidácia údajov v rámci celej EÚ ešte náročnejšia.

Zhromažďovanie údajov zároveň podlieha rôznym postupom v členských štátoch. Jedným takýmto príkladom je používanie individuálneho „prístupu audítorskej spoločnosti“ oproti „prístupu audítorskej siete“. A nakoniec, úroveň podrobností podmienili aj rozdiely vo výklade ukazovateľov zo strany niektorých členských štátov.

Vzhľadom na tieto obmedzenia je potrebné pri analýze údajov a zostavovaní záverov na úrovni EÚ uplatniť obozretný prístup.

2. VÝVOJ NA TRHU EÚ V OBLASTI ŠTATUTÁRNYCH AUDITOV SUBJEKTOV VEREJNÉHO ZÁUJMU: HLAVNÉ ZISTENIA

2.1. Prehľad trhu so štatutárnymi auditmi subjektov verejného záujmu

V tejto časti sa opisuje stav trhu so štatutárnymi auditmi subjektov verejného záujmu pred nadobudnutím účinnosti reformy auditov. Pomáha zabezpečiť správne pochopenie trhu a uľahčuje budúce hodnotenia v správach o monitorovaní trhu.

Štatutárne audity subjektov verejného záujmu⁸, ako sú registrované spoločnosti, banky a poisťovne, podliehajú osobitným požiadavkám na základe daného nariadenia. Členské štáty môžu za subjekty verejného záujmu určiť aj iné podniky z dôvodu povahy ich podnikania, veľkosti alebo počtu ich zamestnancov. Tieto sú známe ako vnútroštátne subjekty verejného záujmu⁹.

Analýzou trhu so štatutárnymi auditmi subjektov verejného záujmu v EÚ sa vykresľuje veľmi rôznorodý obraz, pokiaľ ide o počet audítorov a audítorských spoločností a ich obrat.

Subjekty verejného záujmu

Podľa predchádzajúceho právneho rámca EÚ existovalo v EÚ viac ako 25 000 subjektov verejného záujmu¹⁰. Uvedený počet kolíše od najnižšieho počtu 64 v Lotyšsku po najvyšší počet asi 7 000 v Španielsku¹¹ (pozri tabuľku 1).

⁸ Ako sa uvádza v článku 2 bode 13 smernice.

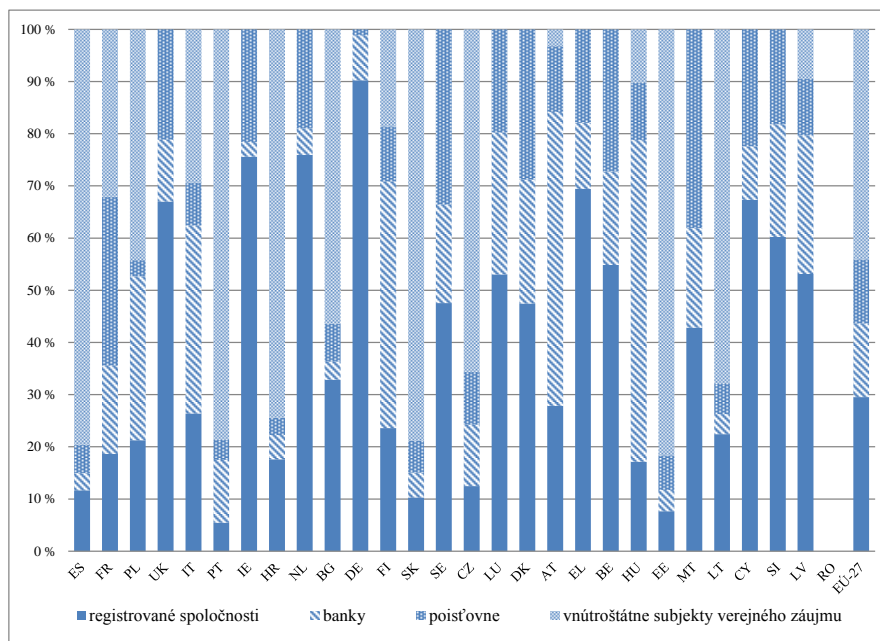
⁹ Ako sa uvádza v článku 2 bode 13 písm. d) smernice.

¹⁰ Referenčným rokom je rok 2015 s výnimkou: Bulharska, Estónska a Španielska (2014/2015); a Dánska a Nemecka (2016). Údaje za Rumunsko chýbajú.

¹¹ Tieto čísla sa týkajú predchádzajúcich právnych predpisov platných v Španielsku (kráľovský výnos č. 1517/2011). Počet subjektov verejného záujmu sa v mnohých členských štátoch EÚ mohol s novými pravidlami auditu zmeniť.

Vnútroštátne subjekty verejného záujmu tvoria najvyšší percentuálny podiel subjektov verejného záujmu v EÚ¹². Celkovo je v EÚ viac ako 11 100 vnútroštátnych subjektov verejného záujmu. Asi 15 členských štátov nahlásilo, že majú vnútroštátne subjekty verejného záujmu. Ako je znázornené v grafe 1, v ôsmich členských štátoch tvoria vnútroštátne subjekty verejného záujmu viac ako polovicu všetkých vnútroštátnych subjektov verejného záujmu. Registrované spoločnosti sú z percentuálneho hľadiska druhé na úrovni EÚ a majú najvyšší podiel subjektov verejného záujmu v 15 členských štátoch.

Graf 1: Subjekty verejného záujmu podľa kategórie v členských štátoch EÚ



Štatutárni audítori a audítorské spoločnosti v EÚ

V EÚ existuje celkovo 250 047¹³ jednotlivcov registrovaných ako štatutárni audítori. V 26 členských štátoch¹⁴ je 26 % registrovaných štatutárnych audítorov zamestnaných alebo združených v audítorskej spoločnosti. Uvedené počty v rámci členských štátov sa veľmi líšia¹⁵ (pozri tabuľku 1).

V Spojenom kráľovstve, Francúzsku, Írsku a Nemecku je 64 % všetkých registrovaných audítorských spoločností v EÚ, pričom najvyšší počet (viac ako 6 000) je v Spojenom kráľovstve. Každý zo šiestich členských štátov (Bulharsko, Fínsko, Luxembursko, Malta, Slovensko a Grécko) má menej ako 100 registrovaných audítorských spoločností.

Asi 5 %¹⁶ z celkového počtu registrovaných audítorských spoločností v EÚ vykonáva štatutárne audity subjektov verejného záujmu. V každom členskom štáte okrem Grécka (70 %), Bulharska (55 %) a Slovenska (34 %) vykonáva audit subjektov verejného

¹² Údaje za Rumunsko chýbajú.

¹³ Referenčným rokom bol rok 2015 s výnimkou: Bulharska a Estónska (2014/2015); Nemecka a Dánska (2016); a Grécka (2014). Údaje sú z 28 členských štátov.

¹⁴ Údaje z Rakúska a Francúzska chýbajú.

¹⁵ Údaj týkajúci sa Talianska zahŕňa aj veľký počet účtovníkov, ktorí boli historicky registrovaní ako audítori. Navyše, jedinečná situácia je v Írsku, keďže členovia regulovaných účtovníckych orgánov Spojeného kráľovstva sú registrovaní aj v Írsku. Z dôvodu tohto potenciálneho dvojitého zarátania preto môžu byť čísla za Írsko zvýšené. Niektorí írski regulovaní účtovníci môžu byť zaregistrovaní aj v Spojenom kráľovstve.

¹⁶ Na základe údajov z 28 členských štátov.

záujmu menej ako jedna tretina registrovaných audítorských spoločností. V Holandsku, Spojenom kráľovstve, Dánsku a Írsku je tento počet nižší ako 2 %.

Tabuľka 1: Prehľad štruktúry trhu v členských štátoch EÚ

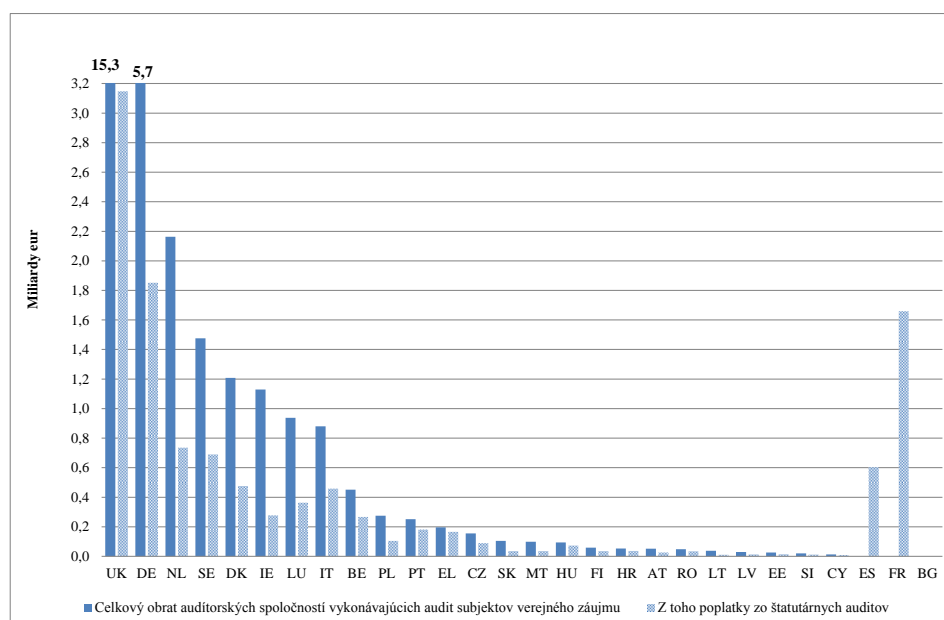
	Počet zaregistrovaných štatutárnych audítorov (fyzické osoby)	Počet zaregistrovaných štatutárnych audítorov, ktorí sú zamestnaní v audítorskej spoločnosti alebo ktorí sú s ňou spojení ako partneri, prípadne iným spôsobom	Počet zaregistrovaných audítorských spoločností	Počet zaregistrovaných audítorských spoločností vykonávajúcich audit subjektov verejného záujmu	Počet subjektov verejného záujmu	Počet štatutárnych auditov subjektov verejného záujmu
Belgicko	1 052	861	529	19	268	276
Bulharsko	704	243	93	51	782	1 021
Česká republika	1 291	287	363	50	433	375
Dánsko	3 591	3 093	1 568	9	354	354
Nemecko	17 342	10 067	2 992	73	677	1 040
Estónsko	353	234	152	16	196	196
Írsko	9 997	9 997	5 272	11	1 005	1005
Grécko	1 068	826	46	32	324	609
Španielsko	4 177	2 858	1 395	199	7 393	8 006
Francúzsko	13 494	neuvádza sa	6 019	565	2 470	3 431
Chorvátsko	976	532	228	75	794	794
Taliansko	15 3947	2 938	463	26	1 578	1 578
Cyprus	924	924	524	15	147	147
Lotyšsko	169	150	136	15	64	64
Litva	370	265	171	13	156	170
Luxembursko	277	275	66	15	379	429
Maďarsko	4 965	2 070	1 807	68	245	245
Malta	1 276	587	66	10	168	168
Holandsko	1 791	1 791	365	7	cca 800	1 013
Rakúsko	105	neuvádza sa	397	17	341	341
Poľsko	7 086	3 510	1 612	97	1 992	2 375
Portugalsko	1 378	802	229	58	1 189	1 192
Rumunsko	4 632	1 358	969	124	neuvádza sa	552
Slovinsko	188	133	54	17	88	88
Slovensko	791	445	233	80	572	908
Fínsko	1 543	905	80	15	578	578
Švédsko	3 476	3 476	146	15	551	551
Spojené kráľovstvo	13 084	13 084	6 331	50	1 741	1 748
EÚ spolu	250 047	61 711	32 306	1 742	cca 25 000	29 254

Obrat a poplatky za štatutárne audity subjektov verejného záujmu¹⁷

Celkový obrat audítorských spoločností vykonávajúcich audit subjektov verejného záujmu v 25 členských štátoch EÚ (údaje z Bulharska, Francúzska a Španielska nie sú k dispozícii) je približne 31 miliárd EUR¹⁸. Údaje za členské štáty však ukazujú nerovnosť v rámci EÚ. V ôsmich členských štátoch dosahuje súhrnný obrat audítorských spoločností vykonávajúcich audit subjektov verejného záujmu vyše 1 miliardy EUR, pričom v 11 členských štátoch je to menej ako 100 miliónov EUR. Len Spojené kráľovstvo sa podieľa na asi polovici celého obratu audítorských spoločností vykonávajúcich audit subjektov verejného záujmu v 25 členských štátoch. Nemecko a Holandsko¹⁹ sú najväčšími trhmi po Spojenom kráľovstve. (pozri graf 2).

Celkové poplatky zo štatutárnych auditov predstavujú približne 11 miliárd EUR²⁰ za 27 členských štátov EÚ, ktoré poskytli údaje. Spojené kráľovstvo, Nemecko a Francúzsko predstavujú takmer 60 % z tejto celkovej hodnoty. Asi 13 členských štátov oznámilo poplatky nižšie ako 100 miliónov EUR.

Graf 2: Obrat audítorských spoločností vykonávajúcich audit subjektov verejného záujmu²¹ a poplatky zo štatutárnych auditov²² za členský štát



¹⁷ Na porovnanie čísel medzi členskými štátmi sa zhromaždené údaje v národných menách prepočítali na eurá pomocou ročného priemerného výmenného kurzu z roku 2015. Pozri http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=ert_bil_eur_a&lang=sk.

¹⁸ Účtovné obdobie nie je vždy zhodné s kalendárnym rokom 2015, ktorý je referenčným obdobím pre toto zhromažďovanie údajov. Ide o tieto prípady: Bulharsko, Dánsko a Estónsko (2014/2015); Česká republika (2014); a Slovinsko (2014 – 2016). Údaje z 25 členských štátov zahŕňajú poplatky zo štatutárnych auditov, uisťovacích služieb a iných neaudítorských služieb.

¹⁹ Pozri predchádzajúcu poznámku pod čiarou.

²⁰ Referenčným obdobím je rok 2015 okrem štátov: Bulharsko, Dánsko a Estónsko (2014/2015); Česká republika (2014); a Slovinsko (2014 – 2016). Údaje z Portugalska zahŕňajú poplatky z iných uisťovacích služieb. Údaje z Bulharska chýbajú.

²¹ Údaje z Bulharska, Španielska a Francúzska nie sú k dispozícii.

²² Údaje z Bulharska nie sú k dispozícii.

2.2. Úroveň koncentrácie na trhu

Jedným z hlavných cieľov nariadenia je mať konkurenčný trh v oblasti služieb štatutárneho auditu, na ktorom majú subjekty verejného záujmu dostatočný výber štatutárnych audítorov alebo spoločností. Požiadavka v článku 27 na hodnotenie úrovni koncentrácie na trhu štatutárnych auditov subjektov verejného záujmu zdôrazňuje, aký dôležitý je tento cieľ. Táto časť sa preto usiluje stanoviť základ na meranie pokroku v tejto oblasti v rámci budúcich správ o monitorovaní trhu.

Od členských štátov sa požaduje, aby poskytli informácie o koncentrácii na trhu v oblasti štatutárnych auditov subjektov verejného záujmu týkajúce sa 10 kľúčových audítorských aktérov („10 KAP“)²³. Na výpočet obratu použilo 15 členských štátov²⁴ prístup²⁵ audítorskej spoločnosti²⁶, sedem štátov²⁷ použilo prístup²⁸ audítorskej siete²⁹ a dva štáty³⁰ použili oba prístupy. Účtovné obdobie je v rôznych audítorských spoločnostiach odlišné a nie vždy sa zhoduje s kalendárnym rokom 2015, teda referenčným obdobím pre toto zhromažďovanie údajov³¹. Preto sú údaje poskytnuté v tejto časti približné.

Údaje o podieloch na trhu sa analyzujú pomocou troch rôznych ukazovateľov koncentrácie vypočítaných na členský štát: „Veľkej štvorky“ (PwC, Deloitte, KPMG a EY), „CR4“ (konsolidovaný podiel na trhu štyroch najväčších audítorských spoločností v každej krajine) a 10 kľúčových audítorských aktérov. Analyzované boli predovšetkým rozdiely medzi Veľkou štvorkou a CR4, aby sa posúdili tendencie týchto ukazovateľov koncentrácie na trhu v budúcich správach.

Koncentrácia podľa štatutárnych auditov subjektov verejného záujmu a obratu (siete alebo spoločnosti vykonávajúcich audit subjektov verejného záujmu)

Priemerný podiel Veľkej štvorky na trhu je takmer 70 % počtu štatutárnych auditov subjektov verejného záujmu (na základe 28 členských štátov). V prípade obratu je ich koncentrácia na trhu v priemere okolo 80 %³² (na základe 21 členských štátov). Veľká štvorka si udržiava koncentrovaný oligopol³³ v 11³⁴ členských štátoch v počte štatutárnych auditov (pozri graf 3) a v 15³⁵ členských štátoch v prípade obratu. Ako sa uvádza v grafe 4,

²³ Na základe zoznamu určeného Európskou skupinou pre dohľad nad auditom (EAIG). Baker Tilly; BDO; EY; Deloitte; Grant Thornton; KPMG; Mazars; Moore Stephens; Nexia; PwC.

²⁴ Dánsko, Estónsko, Grécko, Fínsko, Írsko, Taliansko, Chorvátsko, Maďarsko, Litva, Luxembursko, Lotyšsko, Malta, Holandsko, Rumunsko a Slovensko.

²⁵ Na základe obratu jednotlivých audítorských spoločností v každej krajine.

²⁶ Ako sa uvádza v článku 2 bode 3 smernice.

²⁷ Belgicko, Cyprus, Francúzsko, Poľsko, Portugalsko, Švédsko a Slovinsko.

²⁸ Na základe sumy obratov jednotlivých spoločností, ktoré patria do rovnakej siete v každej krajine.

²⁹ Ako sa uvádza v článku 2 bode 7 smernice.

³⁰ Bulharsko a Česká republika.

³¹ Ide o tieto prípady: Bulharsko a Estónsko (2014 – 2015); Česká republika: 2014; Dánsko: 2014 – 2015 a 2015; Slovinsko: 2014 – 2015/2015/2015 – 2016; Nemecko: 31. 3. 2015; Lotyšsko: 31. 8. 2015.

³² Priemer založený na vzorke 21 členských štátov. Podiel koncentrácie v prípade obratu nebolo možné vypočítať pre sedem členských štátov z dôvodu nedostatku všetkých údajov (Rakúsko a Španielsko) alebo čiastočných údajov o obrate (Bulharsko, Francúzsko, Írsko, Poľsko a Slovensko).

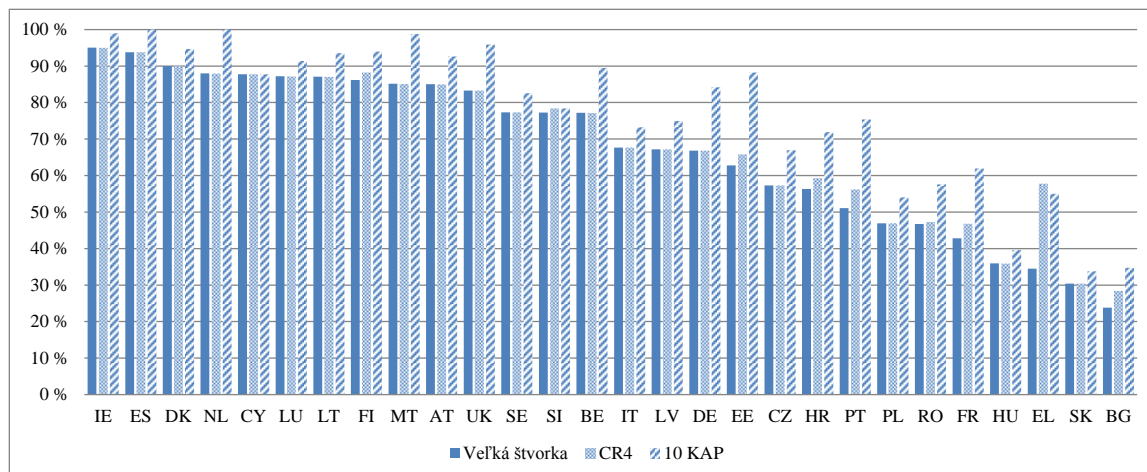
³³ CR4 = 0 % predstavuje dokonalú hospodársku súťaž; 0 % < CR4 < 50 % je v rozmedzí od dokonalkej hospodárskej súťaže po oligopol; 50 % < CR4 < 80 % predstavuje oligopol; 80 % < CR4 < 100 % je v rozmedzí od koncentrovaného oligopolu po monopol; CR4 = 100 % predstavuje vysoko koncentrovaný oligopol, až dokonca monopol (ak CR1 = 100 %).

³⁴ Rakúsko, Cyprus, Dánsko, Španielsko, Fínsko, Írsko, Litva, Luxembursko, Malta, Holandsko a Spojené kráľovstvo.

³⁵ Fínsko, Cyprus, Luxembursko, Lotyšsko, Taliansko, Litva, Holandsko, Slovinsko, Portugalsko, Maďarsko, Švédsko, Nemecko, Česká republika, Spojené kráľovstvo a Malta.

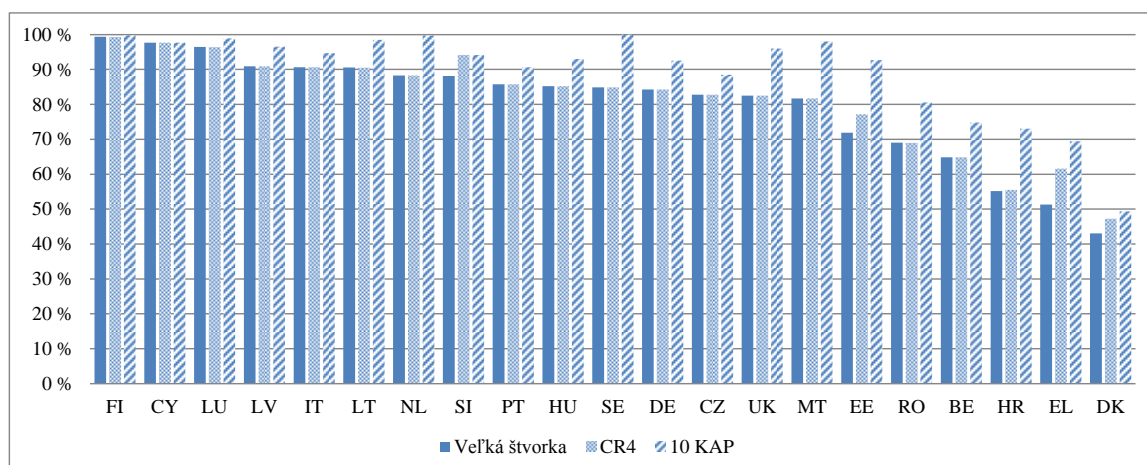
kombinovaný podiel Veľkej štvorky na trhu v prípade obratu presahuje 90 % v šiestich členských štátoch³⁶. Súhrnný koncentrovaný podiel CR4 je vyšší ako v prípade Veľkej štvorky v siedmich členských štátoch v počte štatutárnych auditov subjektov verejného záujmu a v piatich členských štátoch v prípade obratu. Preto vo väčšine členských štátov Veľkú štvorku predstavuje štvorica najväčších audítorských spoločností.

Graf 3: Podiel audítorských spoločností na trhu v roku 2015 v prípade štatutárnych auditov subjektov verejného záujmu



V 21 členských štátoch, v prípade ktorých bolo možné vypočítať úrovne koncentrácie obratu, je súhrnná koncentrácia na trhu šiestich audítorských spoločností s najväčšími podielmi (v prípade obratu) viac ako polovičná, v 10 členských štátoch presahuje 90 %. Kombinované podiely 10 kľúčových audítorských aktérov na trhu (v prípade obratu) na úrovni EÚ predstavujú spolu viac ako 90 % v 16 členských štátoch³⁷ a menej ako 80 % v štyroch členských štátoch.

Graf 4: Podiel audítorských spoločností na trhu v prípade obratu v roku 2015 (buď audítorské spoločnosti, alebo sieť vykonávajúca audit subjektov verejného záujmu) v 21 členských štátoch



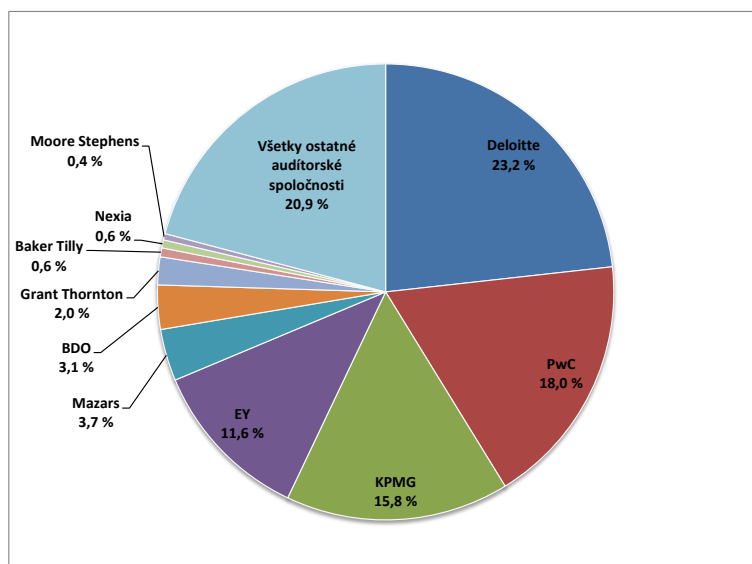
³⁶ Cyprus, Fínsko, Taliansko, Litva, Luxembursko a Lotyšsko.

³⁷ Vo Fínsku a v Holandsku vykonávalo štatutárne audity počas referenčného obdobia len 8 z 10 kľúčových aktérov; vo Švédsku ich bolo len sedem.

Koncentrácia podľa jednotlivých auditorských spoločností

Graf 5 zobrazuje, že Veľká štvorka má na úrovni EÚ kombinovaný podiel na trhu asi 70 % v prípade počtu štatutárnych auditov subjektov verejného záujmu, pričom úroveň koncentrácie 10 kľúčových auditorských aktérov je takmer 80 %.

Graf 5: Podiel 10 kľúčových auditorských aktérov³⁸ na trhu v oblasti štatutárnych auditov subjektov verejného záujmu



Z hľadiska obratu³⁹ však (buď auditorská spoločnosť, alebo sieť vykonávajúca audit subjektov verejného záujmu) Veľká štvorka pokrýva viac ako 80 % celkového trhu EÚ v oblasti auditu. Po Veľkej štvorke sú najväčšími auditorskými spoločnosťami Grant Thornton a BDO.

Koncentrácia auditorských spoločností podľa kategórie subjektu verejného záujmu

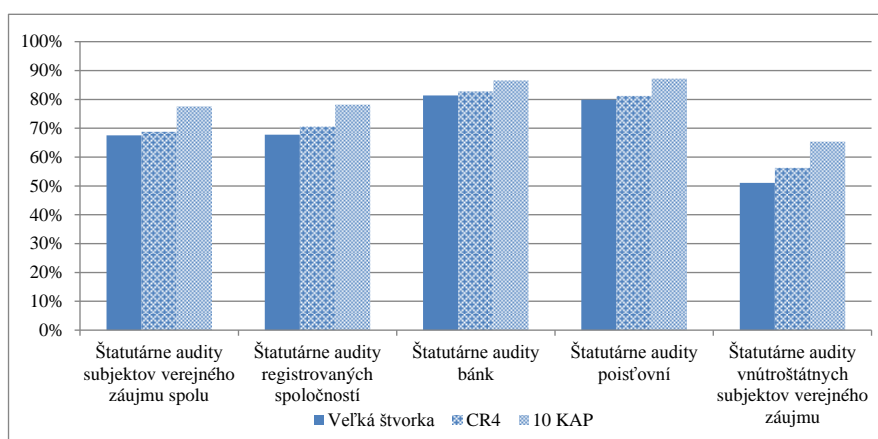
Koncentrácia na trhu so štatutárnymi auditmi subjektov verejného záujmu⁴⁰ je najvyššia pri bankách a poisťovniach, v prípade ktorých je podiel Veľkej štvorky na trhu približne 80 % (pozri graf 6). Ich podiel na trhu v rámci kategórie registrovaných spoločností je takmer 70 %. Majú nižší podiel na trhu v prípade vnútroštátnych subjektov verejného záujmu (okolo 50 %).

³⁸ Údaje za obdobie rokov 2014/2015 na základe celkových počtov za členský štát.

³⁹ Údaje z 21 členských štátov (údaje z Rakúska, Bulharska, Španielska, Francúzska, Írska, Poľska a Slovenska chýbajú).

⁴⁰ Údaje založené na 28 členských štátoch v prípade štatutárnych auditov subjektov verejného záujmu. Údaje z Rakúska, Cypru, Španielska, Maďarska, Luxemburska, Lotyšska a Poľska chýbajú v prípade štatutárnych auditov registrovaných spoločností, bánk a poisťovní; údaje z Rakúska, zo Španielska, z Luxemburska, Lotyšska a Poľska chýbajú v prípade štatutárnych auditov vnútroštátnych subjektov verejného záujmu.

Graf 6: Priemerná koncentrácia na trhu v rôznych kategóriách na úrovni EÚ v prípade štatutárnych auditov subjektov verejného záujmu



2.3. Riziká vyplývajúce z nedostatkov kvality štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti

Vnútroštátne orgány zodpovedné za dohľad nad auditom vykonávajú kontroly zabezpečovania kvality na overenie práce štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti. Kontroly sú hlavným nástrojom dozorných úradníkov auditu pri overovaní, či štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť vykonali svoju zákazku správne a aby zistili všetky nedostatky kvality. Vnútroštátne orgány zodpovedné za dohľad nad auditom môžu používať širokú škálu právomocí a opatrení na opravu a nápravu týchto nedostatkov. Podľa článku 27 nariadenia musia vnútroštátne orgány zodpovedné za dohľad nad auditom posudzovať riziká vyplývajúce z vysokého výskytu nedostatkov kvality a posudzovať, či je potrebné prijať opatrenia na zníženie týchto rizík. Vzhľadom na dôverný charakter a citlivosť informácií sa údaje v tejto časti uvádzajú anonymným a súhrnným spôsobom.

Kontroly zabezpečovania kvality

Vnútroštátne orgány zodpovedné za dohľad nad auditom oznámili kvantitatívne aj kvalitatívne aspekty zabezpečovania kvality⁴¹. Väčšina členských štátov podala správy za kalendárny rok 2015 (t. j. oznámili výsledky kontrol vykonaných v období rokov 2014/2015), ale s rôznymi dátumami začatia a ukončenia. Päť členských štátov poskytlo údaje za celý cyklus kontrol (3 roky) pomocou najaktuálnejších údajov dostupných na ich príslušných trhoch.

Hoci sa táto správa zameriava na informácie súvisiace so subjektmi verejného záujmu, na poskytovanie informácií o subjektoch neverejného záujmu boli vyzvané aj vnútroštátne orgány zodpovedné za dohľad nad auditom. Účelom bolo predstaviť širší a komplexnejší obraz situácie na vnútroštátnej úrovni.

Kvantitatívne posúdenie

Na ilustráciu situácie bol použitý rad ukazovateľov:

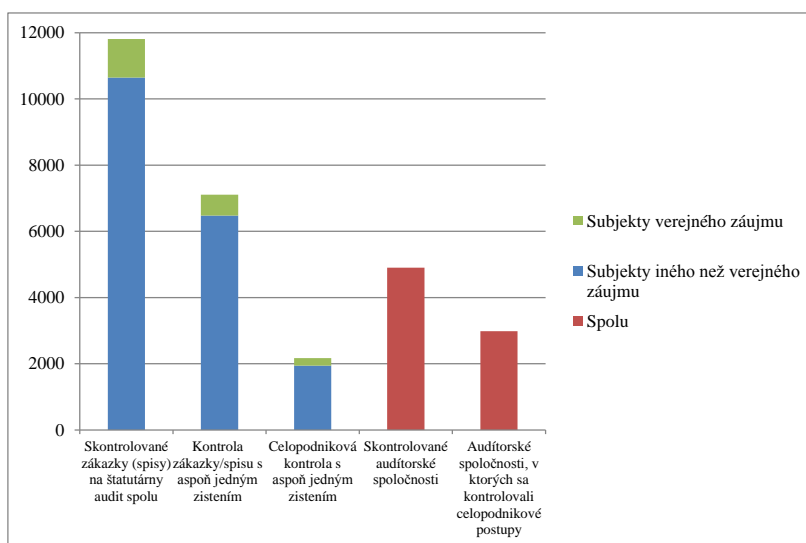
- počet kontrolovaných zákaziek (spisov) na štatutárny audit;
- počet kontrolovaných audítorských spoločností;

⁴¹ Jeden členský štát neoznámil nič, keďže v roku 2015 nevykonával žiadne zabezpečovanie kvality.

- počet audítorských spoločností, v prípade ktorých sa kontrolovali celopodnikové postupy;
- počet kontrol zákaziek/spisov s aspoň jedným zistením; a
- počet celopodnikových kontrol s aspoň jedným zistením.

Pre toto konkrétne zhromažďovanie údajov však nebolo dohodnuté žiadne spoločné vymedzenie pojmu „zistenie“⁴². Vnútroštátne orgány zodpovedné za dohľad nad auditom boli namiesto toho požiadané, aby poskytli vymedzenie pojmu alebo označili následnú kategorizáciu.

Graf 7: Zabezpečovanie kvality v EÚ



Keďže počet iných subjektov, než sú subjekty verejného záujmu, je všeobecne oveľa vyšší ako počet subjektov verejného záujmu, vnútroštátne orgány zodpovedné za dohľad nad auditom podľa očakávaní oznámili vyšší výskyt zabezpečovania kvality pri iných subjektoch, než sú subjekty verejného záujmu v rámci počtu kontrol aj zistení. V priemere ide asi o 90 % celej činnosti kontrol zabezpečovania kvality na úrovni EÚ. V 12 členských štátoch však percentuálny podiel kontrol subjektov verejného záujmu kolíše od 10 % do 50 % celkového počtu kontrol. Asi 10 členských štátov oznámilo podobné rozpätie v prípade počtu zistení pri subjektoch verejného záujmu. V dvoch členských štátoch sa viac ako 80 % celkového počtu kontrol a zistení zameriava na subjekty verejného záujmu. Vo veľkej väčšine prípadov je počet vykonaných kontrol a kontrol zabezpečovania kvality v súlade s veľkosťou vnútroštátneho trhu a je primeraný tejto veľkosti.

Kvalitatívne posúdenie

Na úrovni EÚ boli zistené tri opakujúce sa problémy. Sú to:

- nedostatky systémov vnútornej kontroly kvality⁴³;
- nezdokumentovanie niektorých aspektov zákazky auditu; a
- nedostatočné audítorské dôkazy na vykonanie úplného audítorského posúdenia.

⁴² Podľa Medzinárodného fóra nezávislých regulačných orgánov pre audit (IFIAR) predstavujú zistenia z kontroly v prípade auditov subjektov verejného záujmu nedostatky v postupoch auditu, ktoré naznačujú, že audítorská spoločnosť nezískala dostatočne vhodné audítorské dôkazy na podporenie svojho názoru, no neznamenajú nevyhnutne, že sú tieto účtovné závierky aj podstatným spôsobom nesprávne.

⁴³ Previerky kvality zriadené a vykonávané vnútorne audítorskou spoločnosťou.

Niekoľkých členských štátov sa týkajú iné, diverzifikovanejšie problémy. Uvedené problémy odzrkadľujú špecifickú štruktúru rôznych trhov, ako napríklad: i) zistenia o auditoch skupiny v menších členských štátoch; ii) problémy spojené s kontrolami zákaziek na posúdenie kontroly kvality v členských štátoch s výraznejšou audítorskou praxou; a iii) problémy spojené s odborným vzdelávaním v členských štátoch s menšími skúsenosťami s dohľadom nad auditom.

Potreba prijať opatrenia na zmiernenie rizík

Vo vnútroštátnych správach boli charakterizované aj prijaté opatrenia na nápravu a nadväzujúce opatrenia. Analýza ukazuje, že odporúčania sú najbežnejším prístupom, po ktorom nasledujú pokarhania a nadväzujúce opatrenia, pri ktorých by spoločnosti mali potvrdiť, že prijali potrebné kroky. Len v malom počte závažných prípadov boli uložené sankcie.

2.4. Činnosť výborov pre audit

Nové pravidlá auditu posilnili úlohu a právomoci výborov pre audit⁴⁴. Nariadením sa výborom pre audit subjektov neverejného záujmu udeľujú osobitné úlohy. Zohrávajú napríklad priamu úlohu pri vymenovaní štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti, dohliadajú nad štatutárnym auditom a monitorujú činnosť a nezávislosť štatutárneho audítora.

V článku 27 ods. 1 písm. c) nariadenia sa stanovuje posudzovanie činnosti výborov pre audit. Táto úloha sa ukázala ako náročná vzhľadom na časový plán pre prvé vnútroštátne správy, nedostatok skúseností niektorých vnútroštátnych orgánov zodpovedných za dohľad nad auditom a meniaci sa právny rámec. Vnútroštátne správy napriek vytvoreniu predstavy o situácii na vnútroštátnej úrovni neposkytli jasný obraz o tom, či a ako sa vnútroštátne orgány zodpovedné za dohľad nad auditom zaoberajú výbormi pre audit.

Na konci roka 2016 predložila Európska komisia vnútroštátnym orgánom zodpovedným za dohľad nad auditom dodatočné osobitné otázky na lepšie pochopenie právneho rámca výborov pre audit v členských štátoch⁴⁵. Tieto otázky mali pomôcť pochopiť ako sa členské štáty, najmä vnútroštátne orgány zodpovedné za dohľad nad auditom, zaoberajú výbormi pre audit a ako tieto orgány dohliadajú na to, aby výbory pre audit plnili zadané úlohy. Nešlo o pokus stanoviť pravidlá na riadenie dohľadu, keďže rozsah dohľadu výborov pre audit závisí od každého členského štátu.

Výsledky ukazujú, že výbory pre audit podliehajú dohľadu v 15 členských štátoch. Asi 12 členských štátov oznámilo, že výbory pre audit nepodliehajú dohľadu, a jeden členský štát⁴⁶ neposkytol informácie. Ako vidieť z grafu 8, postupy v rámci členských štátov sa značne líšia podľa toho, ktorý orgán je zodpovedný za dohľad.

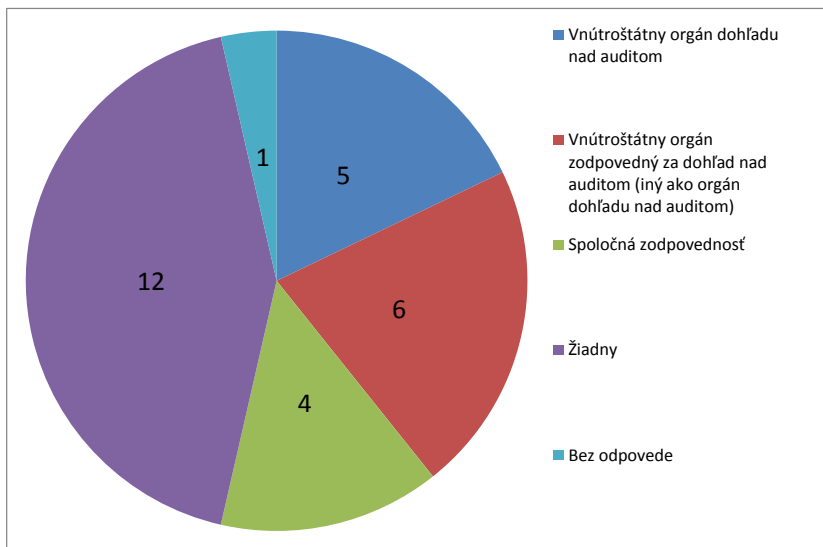
⁴⁴ Ako sa uvádza v článku 39 smernice.

⁴⁵ Komisia v prieskume chápala dohľad v tom zmysle, či vnútroštátne orgány zodpovedné za dohľad nad auditom majú právnu moc na:

- získavanie informácií vrátane toho, či výbory pre audit existujú a či si plnia svoje povinnosti (t. j. podľa článku 39 smernice alebo článku 16 nariadenia); alebo
- uloženie nápravných opatrení alebo sankcií, ak si výbory pre audit neplnia svoje povinnosti.

⁴⁶ Rumunsko.

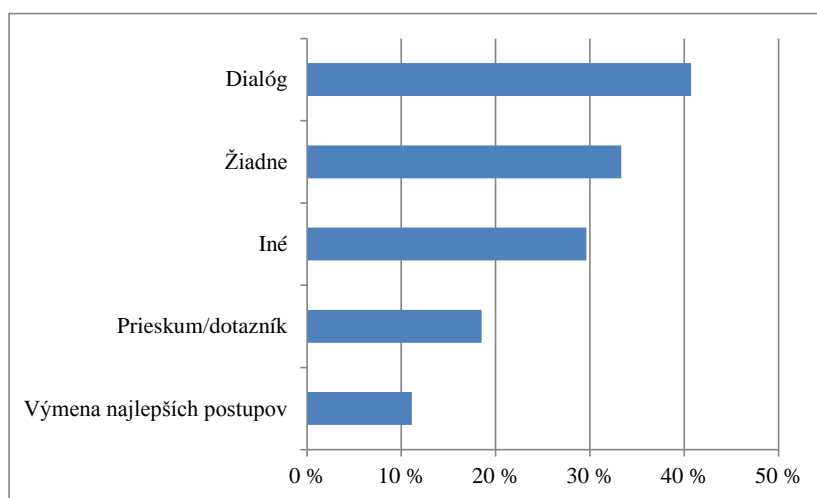
Graf 8: Orgán zodpovedný za dohľad nad výbormi pre audit v členských štátoch



[Zdroj: dotazník pre vnútroštátne orgány zodpovedné za dohľad nad auditom týkajúci sa výborov pre audit]

V nariadení sa neuvádza žiadna osobitná úloha alebo právomoc pre vnútroštátne orgány zodpovedné za dohľad nad auditom vo vzťahu k výborom pre audit. Táto oblasť sa ponechala na uváženie členských štátov, ktoré tiež majú odlišné rámce týkajúce sa spravovania spoločností. Komisia zisťovala, či vnútroštátne orgány zodpovedné za dohľad nad auditom pomocou výborov pre audit vykonávajú aj iné činnosti ako dohľad. Vnútroštátne orgány zodpovedné za dohľad nad auditom v odpovedi uviedli organizovanie konferencií a seminárov, výmenu najlepších postupov a pokynov, usporadúvanie stretnutí a rokovaní, výmenu výročných správ, spracovanie žiadostí od výborov pre audit, prácu s poradnými skupinami a podávanie správ (pozri graf 9). V niektorých prípadoch vnútroštátne orgány zodpovedné za dohľad nad auditom oznámili, že sú spolu s výbormi pre audit zapojené do viac ako jednej činnosti.

Graf 9: Činnosti vnútroštátnych orgánov zodpovedných za dohľad nad auditom s výbormi pre audit (% členských štátov, ktoré poskytli odpoveď)



[Zdroj: dotazník pre vnútroštátne orgány zodpovedné za dohľad nad auditom týkajúci sa výborov pre audit]

3. PRÍSPEVOK EURÓPSKEJ SIETE PRE HOSPODÁRSKU SÚŤAŽ

V článku 27 nariadenia sa takisto uvádza, že Európska sieť pre hospodársku súťaž musí vypracovať správu.

Komisia vyzvala všetky vnútroštátne orgány pre hospodársku súťaž, aby poskytli informácie o možných sektorových vyšetрованиach vykonaných v ich jurisdikcii a ich bilanciu výsledkov dosiahnutých pri presadzovaní práva na trhu s auditom. (napr. všetky protimonopolné vyšetровania, hodnotenia oznámených zlúčení, vyšetровania sťažností alebo štátnej pomoci). Referenčným obdobím boli roky 2014 – 2015.

Z 13 vnútroštátnych príspevkov do správy Európskej siete pre hospodársku súťaž sa len v piatich nahlásilo osobitné presadzovanie práva alebo činnosti výkazníctva. Dánsko poskytlo informácie o zlúčení spoločností EY a KPMG, ktoré bolo schválené v roku 2014. Poľsko oznámilo, že jeho odvetvie auditu je veľmi koncentrované v rukách Veľkej štvorky a že má vysoké vstupné obmedzenia. Rumunsko oznámilo prebiehajúce vyšetovanie Rumunskej finančnej audítorskej komory. Spojené kráľovstvo a Portugalsko poskytli informácie o svojich činnostiach spojených s presadzovaním práva (Spojené kráľovstvo) a výkazníctvom (Portugalsko a Spojené kráľovstvo).

Počas príslušného referenčného obdobia komisia nevedla žiadne sektorové vyšetровania, protimonopolné vyšetровania, hodnotenia oznámených zlúčení ani vyšetровania štátnych subvencií na trhu s auditom.

4. ZÁVER

Cieľom nových pravidiel auditu je lepšia kvalita auditu a konkurenčnejší trh s auditom v oblasti štatutárnych auditov subjektov verejného záujmu s cieľom zabezpečiť hladkú prevádzku kapitálových trhov. Dostupné údaje ukazujú veľmi rôznorodý trh s auditom v EÚ z hľadiska veľkosti a štruktúry a potvrdzujú, že trh pre štatutárne audity subjektov verejného záujmu zostáva vo väčšine členských štátov relatívne koncentrovaný, najmä z hľadiska obratu. Veľká štvorka si v 15 z 21 členských štátov udržiava viac ako 80 % podiel na trhu z hľadiska obratu. Banky a poisťovne sú kategórie subjektov verejného záujmu, pri ktorých má Veľká štvorka najväčšiu koncentráciu na trhu v celej EÚ (asi 80 %). Neexistuje však dostatok dôkazov na vyvodenie záverov o úrovni a účinnosti hospodárskej súťaže na trhu. V budúcich správach bude Komisia naďalej monitorovať tendencie na konsolidovaných úrovniach koncentrácie najväčších audítorských spoločností v členských štátoch.

Informácie zhromaždené zo systémov zaistenia kvality sú veľmi nápomocné pri meraní účinnosti nových pravidiel auditu na ochranu investorov aj na verejný dohľad. S cieľom zaistiť konzistentnosť a porovnateľnosť sa rozhodujúcou v tejto oblasti stane spoločná metodika a dohľad. Mohlo by sa urobiť viac napríklad na podporu budúceho zblíženia týkajúceho sa spoločných ukazovateľov a terminológie pre zistenia a nedostatky. Nezistili sa žiadne veľké riziká. V každom prípade je na úplné posúdenie veľkých rizík určite príliš skoro, keďže údaje boli zhromaždené na základe právomocí poskytnutých v predchádzajúcom právnom rámci vnútroštátnym orgánom zodpovedným za dohľad nad auditom.

V ďalšej spoločnej správe by sa evidentne malo analyzovať, či tri najčastejšie problémy zistené v tejto správe (nedostatky systémov vnútornej kontroly kvality, nezdokumentovanie niektorých aspektov zákazky auditu a nedostatočné audítorské dôkazy) sú rizikom, ktoré by sa štrukturálne opakovalo. V ďalšej spoločnej správe bude

predovšetkým potrebné zhodnotiť, aké môžu byť potenciálne následky nielen pre osobitné subjekty verejného záujmu, ale aj pre celý trh.

Reformou auditu sa posilnila úloha aj právomoci výborov pre audit, pretože sú nevyhnutné na to, aby novým pravidlám auditu dali skutočnú silu. Analýza však ukazuje, že väčšina vnútroštátnych orgánov zodpovedných za dohľad nad auditom má veľmi malé skúsenosti s monitorovaním aktivít a činností výborov pre audit. Na prekonanie tohto problému by vnútroštátne orgány zodpovedné za dohľad nad auditom mali mať vhodné nástroje na hodnotenie činností výborov pre audit a dostávať informácie, ktoré potrebujú na monitorovanie toho, ako výbory pre audit dodržiavajú nové pravidlá. Členovia výboru pre audit by si mali byť vedomí svojich nových zodpovedností a významnejšej úlohy. V tomto štádiu je rozhodujúce zapájanie výborov pre audit a zvyšovanie informovanosti. Uvedené by nemalo nevyhnutne priniesť nové vymedzenie alebo zmenu vnútroštátnych rámcov týkajúcich sa riadenia a spravovania spoločností alebo dozorného poslanca vnútroštátnych orgánov zodpovedných za dohľad nad auditom. Každý vnútroštátny orgán by sa mohol slobodne rozhodnúť o najlepšom prístupe a najvhodnejších nástrojoch na hodnotenie činnosti výborov pre audit. Súčasná skúsenosť ukazuje, že spolupráca a dialóg sú užitočnými a účinnými nástrojmi. Niektoré vnútroštátne orgány zodpovedné za dohľad nad auditom sa už začali stretávať s výbormi pre audit (a dokonca poskytnúť usmernenia) s cieľom oboznámiť ich s novým rámcom a ich dodatočnými povinnosťami. Je však evidentné, že zostáva urobiť ešte veľký kus práce. Komisia by mohla priamo zohrať úlohu pri podpore dialógu a pri zapájaní výborov pre audit s cieľom lepšie pochopiť ich skúsenosti s vykonávaním reformy auditu.

Táto prvá správa Komisie bude určite slúžiť ako základný scenár pre budúce správy. Okrem toho budú potrebné riešenia niektorých obmedzení načrtnutých v úvodnej časti. Niektoré z týchto obmedzení sa budú riešiť po nadobudnutí účinnosti nových pravidiel auditu. Platí to v prípade prístupu k údajom a ich dostupnosti, keďže novým právnym rámcom sa pre vnútroštátne orgány zodpovedné za dohľad nad auditom a Komisiu zabezpečujú nové zdroje informácií a nástroje. Bude však potrebné urobiť viac, ak sa má dosiahnuť pokrok v oblastiach, ako sú spoločná terminológia a zblíženie týkajúce sa referenčných období a metodík pre zhromažďovanie údajov. Aby sa pokročilo v oblasti zblížovania, Komisia začne pracovať na preskúmaní súčasných ukazovateľov v úzkej spolupráci s vnútroštátnymi orgánmi zodpovednými za dohľad nad auditom, a najmä s podskupinou Výboru európskych orgánov pre dohľad nad výkonom auditu zameranou na monitorovanie trhu. Je to obzvlášť dôležité z hľadiska niektorých ustanovení pridaných do nových pravidiel auditu, ako sú rotačné obdobia, zákaz určitých neauditorských služieb a nová úloha pre výbory pre audit. V budúcich správach sa Komisia pozrie aj na tieto nové pravidlá, aby zmerala úroveň hospodárskej súťaže na trhu štatutárnych auditov subjektov verejného záujmu a aby posúdila úplný vplyv nového regulačného rámca.

Komisia bude naďalej monitorovať vývoj na trhu na poskytovanie služieb štatutárnych auditov subjektom verejného záujmu v EÚ. Je pripravená spolupracovať s členskými štátmi, aby zabezpečila čo najúčinnejšie splnenie požiadaviek v článku 27 nariadenia.