



Bruselj, 5.3.2024
COM(2024) 102 final

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

**Skupno poročilo o razvoju na trgu EU za storitve obveznih revizij subjektov javnega
interesa v obdobju 2019–2021**

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

Skupno poročilo o razvoju na trgu EU za storitve obveznih revizij subjektov javnega interesa v obdobju 2019–2021

1. UVOD

V tem skupnem poročilu je ocenjen razvoj na trgu EU za izvajanje obveznih revizij subjektov javnega interesa v obdobju 2019–2021. Glavne točke poročila so:

- tržna koncentracija,
- tveganja, ki izhajajo iz pomanjkljivosti v zvezi s kakovostjo revizije, in
- učinkovitost revizijskih komisij.

To je tretje poročilo, pripravljeno v skladu s členom 27 Uredbe (EU) št. 537/2014 ⁽¹⁾ (v nadaljnjem besedilu: Uredba). Prvo poročilo o spremljanju trga ⁽²⁾ je zajemalo razvoj v obdobju 2014–2015, drugo poročilo ⁽³⁾ pa razvoj v obdobju 2016–2018.

To poročilo je pripravil Odbor evropskih organov za nadzor revizorjev (CEAOB). Če ni določeno drugače, so glavni vir podatkov poročila pristojnih nacionalnih organov, odgovornih za nadzor revizij. Podatki se večinoma nanašajo na leti 2020 in 2021, zbrani pa so bili leta 2022.

Poročilo prvič vključuje podatke, ki so bili pridobljeni od Norveške. Ti podatki so uporabljeni v odstavku 2.1 o pregledu trga in odstavku 2.2 o tržni koncentraciji. Podatki za Združeno kraljestvo niso bili pridobljeni. Če so v to poročilo vključene primerjave z letom 2018 in če ni določeno drugače, so podatki za Združeno kraljestvo vključeni v podatke za leto 2018.

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

2.1 Pregled trga

Leta 2021 je bilo v EU in na Norveškem registriranih 200 484 zakonitih revizorjev in 22 427 revizijskih podjetij. V preglednici 1 so prikazani podatki za leti 2021 in 2018 (brez podatkov za Združeno kraljestvo). Število revizorjev (ki opravljajo storitve za revizijske stranke, ki so ali niso subjekti javnega interesa) se je od leta 2018 zmanjšalo za 6 %, število registriranih revizijskih podjetij pa za 11 %. Revizijska podjetja, ki revidirajo subjekte

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

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

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

javnega interesa, predstavljajo blizu 4 % vseh registriranih revizijskih podjetij, kar je skladno z deležem iz leta 2018.

Število zakonitih revizorjev, ki so zaposleni v revizijskih podjetjih in so s temi podjetji povezani (kot partnerji ali kako drugače), se je povečalo za 7 %.

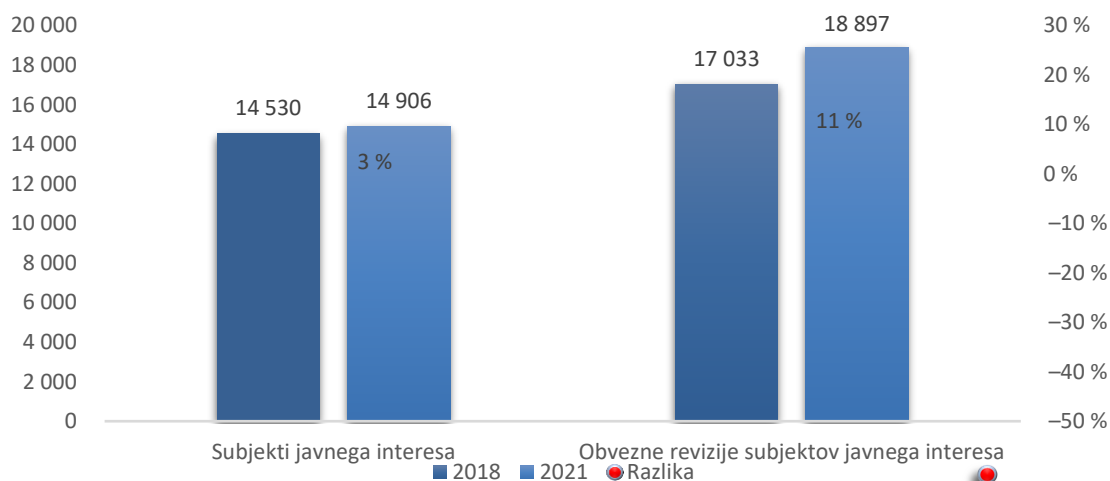
Preglednica 1: Zakoniti revizorji in revizijska podjetja, registrirani v EU (2018–2021) ⁽⁴⁾

	2018	2021	Sprememba
<i>Zakoniti revizorji</i>	213 299	200 484	–6 %
<i>Zakoniti revizorji, ki so zaposleni v revizijskem podjetju ali so s tem podjetjem povezani kot partnerji ali kako drugače</i>	47 944	51 388	7 %
<i>Revizijska podjetja</i>	25 110	22 427	–11 %
<i>Od tega revizijska podjetja, ki revidirajo subjekte javnega interesa</i>	1 090	1 008	–8 %

Število obveznih revizij subjektov javnega interesa se je med letoma 2018 in 2021 povečalo za 11 % (slika 1). Družbe, ki kotirajo na borzi, so bile največja kategorija subjektov javnega interesa v državah članicah v letu 2021, in sicer so predstavljale 37 % subjektov javnega interesa (44 % leta 2018).

Skupne revizije subjektov javnega interesa predstavljajo 16 % obveznih revizij subjektov javnega interesa. Od 13 držav članic, ki so poročale o skupnih revizijah ⁽⁵⁾, jih je imela Francija spet največ (87 % od skupnega števila za EU-27 in Norveško). Belgija, Hrvaška, Finska, Irska in Poljska so poročale o skupnih revizijah v letu 2021, v letu 2018 pa o njih niso poročale.

Slika 1: Subjeki javnega interesa in obvezne revizije subjektov javnega interesa (2018–2021) ⁽⁶⁾



⁽⁴⁾ Podatki za Norveško so vključeni v podatke za leto 2021, vendar ne v podatke za leto 2018. Podatki za Združeno kraljestvo niso vključeni v podatke za leti 2021 in 2018.

⁽⁵⁾ Avstrija, Belgija, Bolgarija, Grčija, Španija, Francija, Finska, Hrvaška, Irska, Malta, Poljska, Romunija in Švedska so poročale o skupnih revizijah v letu 2021.

⁽⁶⁾ Podatki za Norveško so vključeni v podatke za leto 2021, vendar ne v podatke za leto 2018. Podatki za Združeno kraljestvo niso vključeni v podatke za leti 2021 in 2018.

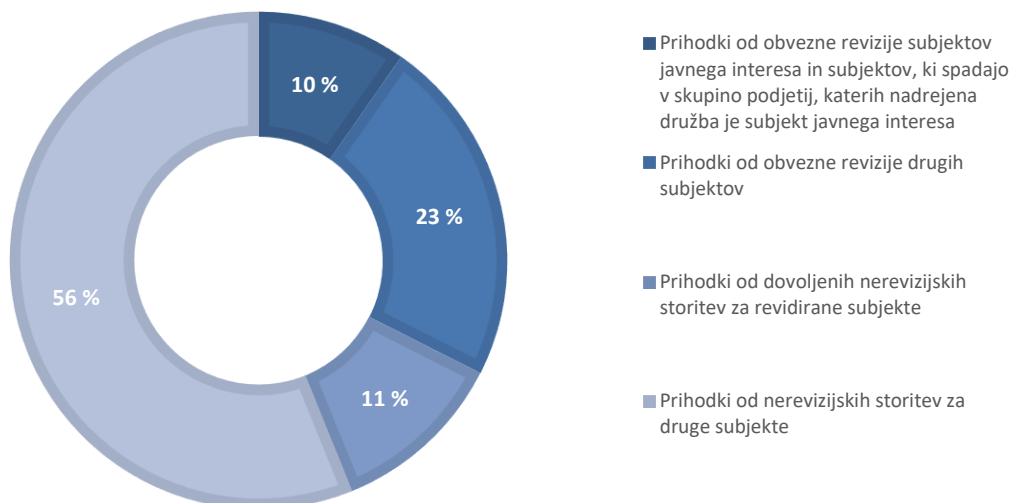
Promet revizijskih podjetij, ki revidirajo subjekte javnega interesa, v EU25 ⁽⁷⁾ in na Norveškem je leta 2021 znašal približno 30 milijard EUR ⁽⁸⁾. Iz podatkov za deset najpomembnejših revizijskih družb (10KAP ⁽⁹⁾) je razvidno, da ocenjeni prihodki v EU25 in na Norveškem znašajo približno 28 milijard EUR.

Podatki o prometu po državah članicah se zelo razlikujejo, pri čemer sta Nemčija in Francija največja trga (ki predstavljata 47 % prometa revizijskih podjetij v EU) ⁽¹⁰⁾.

11 % prometa revizijskih podjetij, ki revidirajo subjekte javnega interesa, sporočenega po podjetju ali na ravni mreže, se ustvari s prihodki od nerevizijskih storitev (dovoljene nerevizijske storitve za revidirane subjekte), 56 % pa z nerevizijskimi storitvami za druge subjekte.

10 % skupnega prometa revizijskih podjetij, ki revidirajo subjekte javnega interesa v EU, je bilo ustvarjenega s prihodki od obveznih revizij subjektov javnega interesa in subjektov, ki spadajo v skupino podjetij, katerih nadrejena družba je subjekt javnega interesa (kar je več kot 9 % leta 2018). 23 % skupnega prometa je bilo ustvarjenega s prihodki od obveznih revizij drugih subjektov (slika 2) (26 % leta 2018). Vendar se ta delež med državami članicami razlikuje: v sedmih državah je bilo s storitvami obvezne revizije ustvarjenih več kot 50 % prihodkov, v šestih državah pa manj kot tretjina ⁽¹¹⁾.

Slika 2: Razčlenitev prihodkov v prometu revizijskih podjetij v EU, ki revidirajo subjekte javnega interesa (2021)



⁽⁷⁾ Ni podatkov iz Belgije in Švedske.

⁽⁸⁾ Podatki, zbrani v nacionalnih valutah, so bili pretvorjeni v eure po deviznih tečajih z dne 31. decembra 2021. Vir: Bloomberg.

⁽⁹⁾ Baker Tilly, BDO, Deloitte, EY, Grant Thornton, KPMG, Mazars, Nexia, RSM in PwC. Največje revizijske družbe v EU, kot jih je opredelil odbor CEAOB na podlagi raziskave iz leta 2021.

⁽¹⁰⁾ Podatki za 25 držav članic in Norveško (ni podatkov iz Belgije in Švedske).

⁽¹¹⁾ Ni podatkov iz Belgije in Švedske.

21 od 24 pristojnih nacionalnih organov iz Evropske mreže za konkurenco je sporočilo, da v obdobju 2019–2021 niso izvedli preiskave sektorja na revizijskem trgu ter tudi niso poročali o nobeni protimonopolni dejavnosti ali izvršbah v tem sektorju. Dva pristojna nacionalna organa sta navedla, da sta analizirala raven koncentracije na revizijskem trgu. En pristojni nacionalni organ je navedel protimonopolno preiskavo, ki je potekala v tem obdobju ⁽¹²⁾.

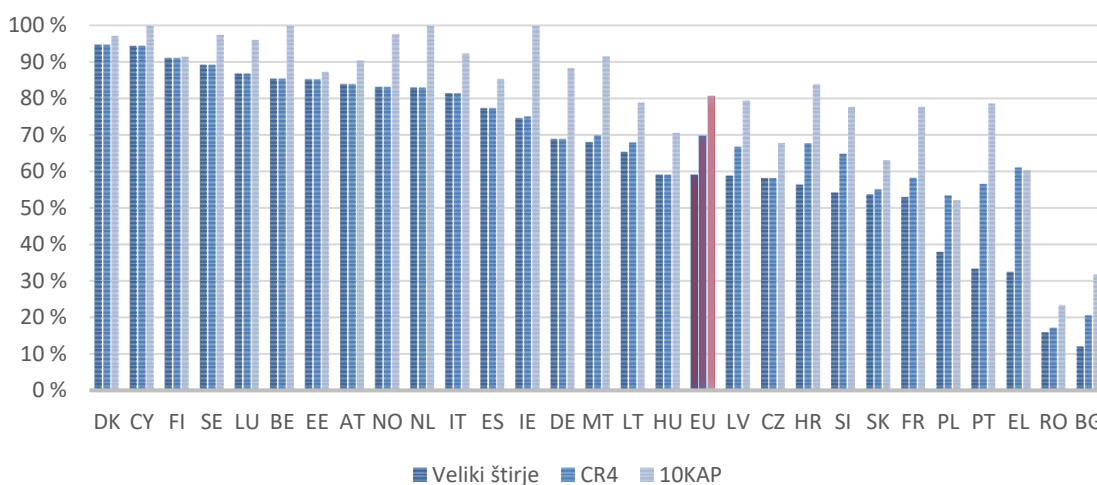
2.2 Tržna koncentracija

V tem poročilu so predstavljeni tržni podatki ⁽¹³⁾ za obvezne revizije subjektov javnega interesa s strani velikih štirih (Deloitte, EY, KMPG in PwC), CR4 (štiri največja revizijska podjetja v posamezni državi) in 10KAP.

Tržni delež velikih štirih v 11 državah članicah (v primerjavi s 13 leta 2018) je več kot 80-odstoten ⁽¹⁴⁾, v EU pa v povprečju znaša 59 % (kar je manj kot 70 % leta 2018) v okviru vseh obveznih revizij subjektov javnega interesa.

Veliki štirje v 13 državah članicah (kar je več kot sedem držav članic leta 2018) niso štiri največja revizijska podjetja ⁽¹⁵⁾ glede na skupno število mnenj iz obveznih revizij subjektov javnega interesa. Povprečni tržni delež za CR4 je 70 %, za 10KAP pa 81 %.

Slika 3: Tržni delež revizijskih podjetij v številu obveznih revizij subjektov javnega interesa (2021)



⁽¹²⁾ Dva pristojna nacionalna organa, eden iz Danske in eden iz Španije, ter en pristojni nacionalni organ iz Nizozemske.

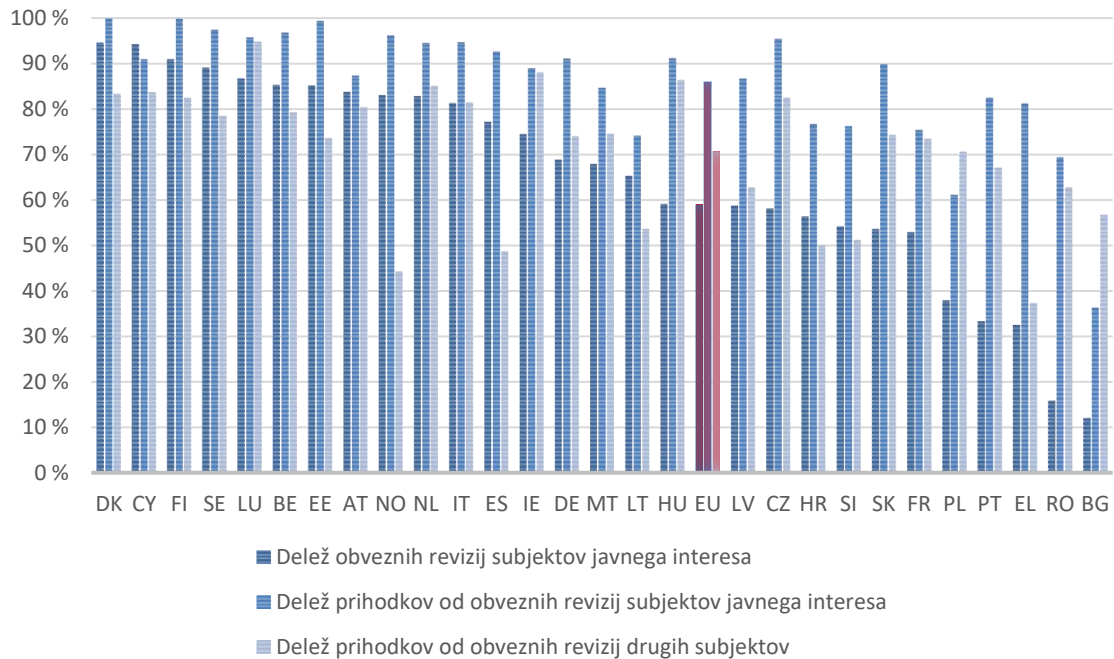
⁽¹³⁾ Večina pristojnih nacionalnih organov je upoštevala promet revizijskih podjetij (kot so opredeljena v členu 2(3) Direktive 2006/43/ES) in ne revizijske mreže (kot je opredeljena v členu 2(7)). Podatki so približni zaradi različnih referenčnih obdobj.

⁽¹⁴⁾ Avstrija, Belgija, Ciper, Danska, Estonija, Finska, Italija, Luksemburg, Norveška, Nizozemska in Švedska.

⁽¹⁵⁾ Bolgarija, Grčija, Francija, Hrvaška, Irska, Litva, Latvija, Malta, Poljska, Portugalska, Romunija, Slovaška in Slovenija.

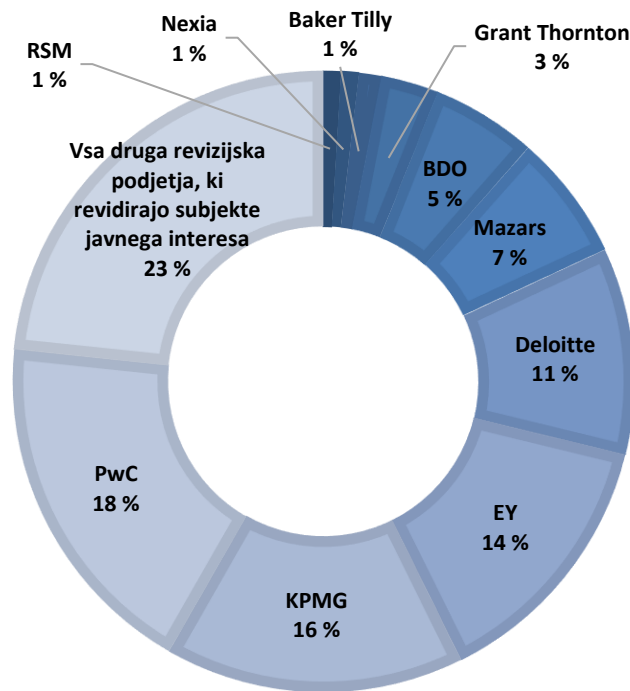
Veliki štirje še vedno ustvarijo največ prihodkov od obveznih revizij subjektov javnega interesa. Na ravni EU so ustvarili 86 % prihodkov od obveznih revizij subjektov javnega interesa in 71 % prihodkov od obveznih revizij drugih subjektov (slika 4).

Slika 4: Delež obveznih revizij subjektov javnega interesa, delež prihodkov od obveznih revizij subjektov javnega interesa in delež prihodkov od revizij drugih subjektov, po državah članicah (veliki štirje, 2021)



Veliki štirje so v smislu skupnega prometa revizijskih podjetji ustvarili približno 80 % skupne vrednosti EU, kar je skladno s podatki iz leta 2018. Kot je prikazano na sliki 5, so veliki štirje posamično največja podjetja v smislu tržnega deleža za število obveznih revizij subjektov javnega interesa, skupaj pa predstavljajo 59 % trga za obvezne revizije subjektov javnega interesa. Mazars je peto največje podjetje s 7-odstotnim tržnim deležem, sledi pa mu BDO s 5-odstotnim tržnim deležem.

Slika 5: Tržni delež 10KAP v številu obveznih revizij subjektov javnega interesa (2021)



Čeprav se prednost velikih štirih pri številu revizij subjektov javnega interesa zmanjšuje, še naprej prevladujejo na trgu obveznih revizij subjektov javnega interesa, saj so ustvarili 86 % prihodkov od takih revizij (slika 6). To je manj kot 92 % prihodkov, ustvarjenih v letu 2018, kar je delno mogoče pojasniti z dejstvom, da revizijska podjetja Združenega kraljestva po izstopu Združenega kraljestva iz EU niso več vključena v skupni znesek EU.

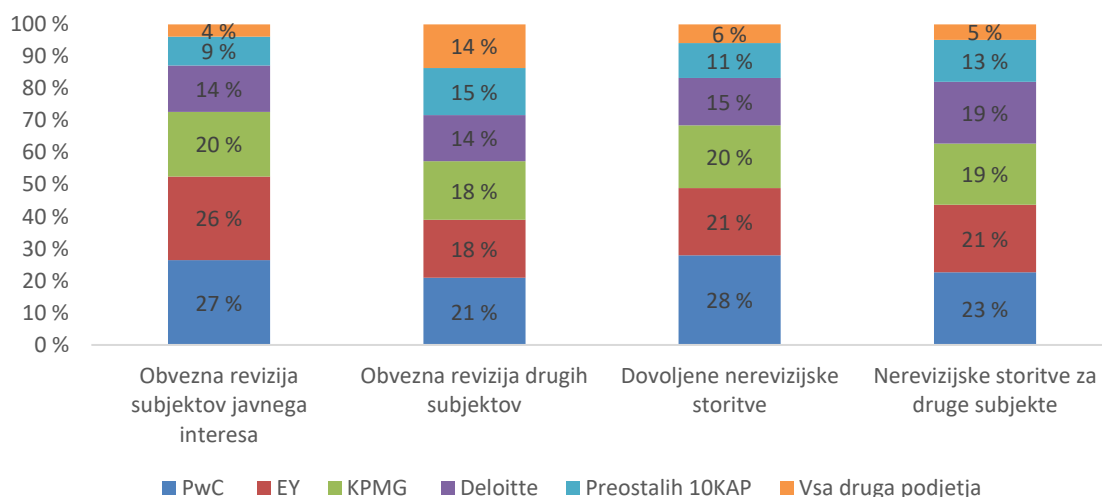
Veliki štirje imajo na trgu za obvezne revizije drugih subjektov 71-odstotni delež prihodkov, kar je nekoliko več kot 68 % leta 2018.

Znaten delež (približno 82–84 %) prihodkov ustvarjajo z nerevizijskimi storitvami ⁽¹⁶⁾ za revizijske in nerevizijske stranke. Stanje po posameznih državah članicah je različno.

Ocenjena struktura prihodkov v EU kaže, da veliki štirje prevladujejo na trgu obveznih revizij in nerevizijskih storitev, ki jih opravljajo zakoniti revizorji. Največji delež prihodkov drugih revizijskih podjetij (ki niso veliki štirje) izhaja iz obveznih revizij drugih subjektov (15 % pri preostalih 10KAP in 14 % pri vseh drugih podjetjih) in iz nerevizijskih storitev za druge subjekte (13 % pri preostalih 10KAP in 5 % pri vseh drugih podjetjih). Preostalih 10KAP je povečalo svoj delež prihodkov od obveznih revizij subjektov javnega interesa (s 5 % leta 2018 na 9 % leta 2021).

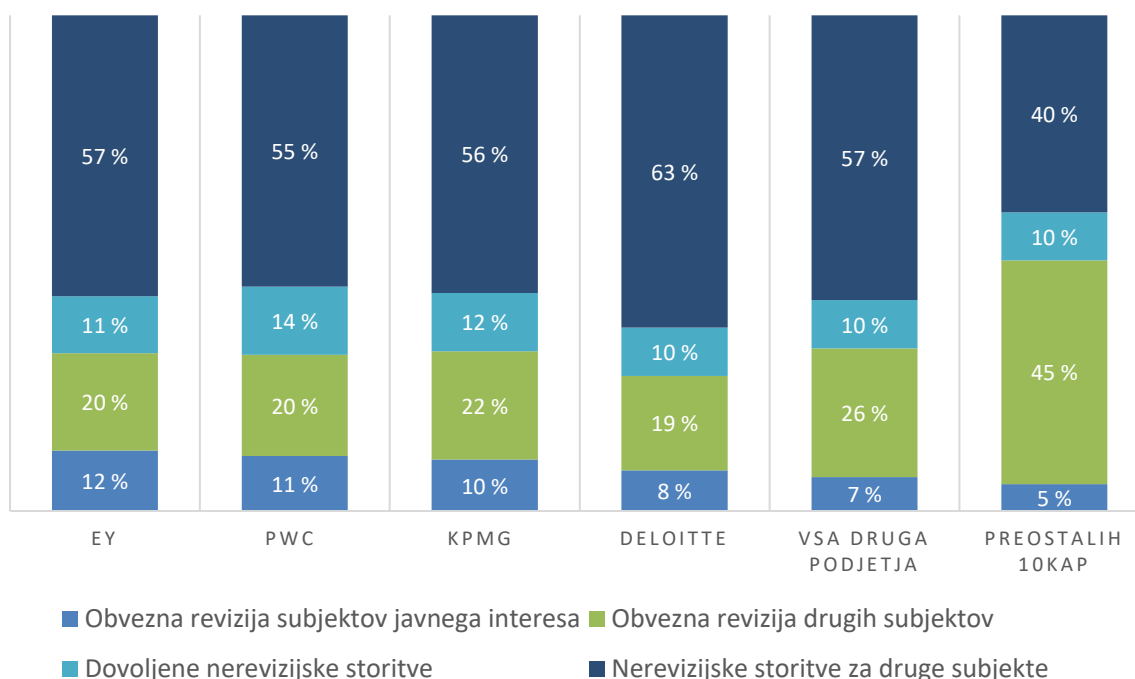
Slika 6: Tržni deleži revizijskih podjetij v EU, ki revidirajo subjekte javnega interesa, po prihodkih (2021)

⁽¹⁶⁾ Nekateri pristojni nacionalni organi so poročali o izzivih pri merjenju nerevizijskih storitev za druge subjekte, saj gre za storitve zunaj revizijskega podjetja.



Ocenjena struktura prihodkov v EU po podjetjih na sliki 7 kaže, da veliki štirje ustvarijo večji odstotek svojih skupnih prihodkov z obveznimi revizijami subjektov javnega interesa kot preostala 10KAP (5 %) in vsa druga podjetja (7 %). Vendar pa ustvarijo manjši delež skupnih prihodkov z obveznimi revizijami drugih subjektov v primerjavi s preostalimi 10KAP (45 %) in vsemi drugimi podjetji (26 %).

Slika 7: Struktura prihodkov po podjetjih (2021)



2.3 Tveganja, ki izhajajo iz pomanjkljivosti v kakovosti

Pristojni nacionalni organi so pregledali skupno 737 revizijskih spisov subjektov javnega interesa, ki so se večinoma nanašali na letne cikle inšpekcijskih pregledov, izvedenih

leta 2021 ⁽¹⁷⁾. Rezultat pregledov je bil povprečno 2,6 ugotovitve inšpekcijskih pregledov ⁽¹⁸⁾ na posamezen revizijski spis subjektov javnega interesa. Rezultat postopkov na ravni podjetja, izvedenih pri 361 revizijskih podjetjih/samostojnih revizorjih, ki revidirajo subjekte javnega interesa, je bil povprečno 3,5 ugotovitev na revizijsko podjetje.

Kvalitativna ocena v nadaljevanju zajema področja za ublažitev in analizo sistemskega tveganja.

V prejšnjih letih so se ugotovitve večinoma nanašale na pomanjkljivosti v sistemih notranjega nadzora kakovosti revizijskih podjetij, iz nedavnih ugotovitev ⁽¹⁹⁾ pa je razvidno, da je bila večina pomanjkljivosti odkritih v dokumentaciji revizij subjektov javnega interesa. Dve tretjini pristojnih nacionalnih organov sta navedli, da so bila njihova priporočila za uvedbo blažitvenih in popravnih ukrepov za odpravo teh pomanjkljivosti zadovoljivo izvedena.

V nadaljevanju so navedena najpogosteje sporočena področja za **ublažitev in analizo tveganja** (na katerih so se ugotovitve ponavljale, tj. iste ugotovitve so bile podane za isto revizijsko podjetje/revizorje v prejšnjih inšpekcijskih ciklih).

- Metodologija:
 - izvedeni so bili nezadostni revizijski postopki in/ali pridobljeni nezadostni dokazi,
 - neskladnost z mednarodnim standardom revidiranja (MSR) 500 *Revizijski dokazi*, MSR 530 *Revizijsko vzorčenje*, MSR 540 *Revidiranje računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij* ali MSR 230 *Revizijska dokumentacija*,
 - treba je izboljšati revizijsko metodologijo/predloge za dokumentacijo, da se doseže skladnost z zakonodajo/MSR.

- Ocenjevanje kakovosti posla – EQCR:
 - nepravočasno ocenjevanje kakovosti posla in/ali neustrezna dokumentacija,
 - neučinkovito notranje spremljanje ocenjevanja kakovosti posla, ki ga izvajajo revizijski partnerji,
 - pri ocenjevanju in plačilu partnerjev se ne upoštevajo pomanjkljivosti, ugotovljene pri učinkovitosti ocenjevanja kakovosti posla.

- Etika in neodvisnost:
 - zagotavljanje nerevizijskih storitev revizijskim strankam ni bilo zadostno ocenjeno na naslednjih področjih:
 - razmislek o tem, ali se posvetovati s partnerjem za obvladovanje tveganja v primeru ogrožene neodvisnosti ali navzkrižja interesov,

⁽¹⁷⁾ Osem pristojnih nacionalnih organov je sporočilo podatke, ki se nanašajo na triletne cikle inšpekcijskih pregledov.

⁽¹⁸⁾ Pri inšpekcijskem pregledu so bile ugotovljene pomanjkljivosti pri revizijskih postopkih, ki kažejo, da revizijsko podjetje ni pridobilo dovolj ustreznih revizijskih dokazov, s katerimi bi podprlo svoje stališče, kar pa ne pomeni nujno, da so v zadevnih računovodskih izkazih tudi pomembno napačne navedbe.

⁽¹⁹⁾ Ta analiza temelji na ugotovitvah inšpekcijskih pregledov revizij, kot so jih države članice sporočile v letih 2020/2021, v podatkovni zbirki, ki jo vzdržuje podskupina odbora CEAOB za inšpekcijske preglede. Odbor CEAOB je analiziral podatkovno zbirko, da bi opredelil teme, ki spodbujajo dialog med revizijskimi podjetji/oblikovalci standardov in odborom CEAOB, ter inšpektorje opozoril na področja velikega tveganja. Osredotočil se je na pojavnost ugotovitev po mednarodnih standardih revidiranja, nadzor kakovosti in etiko.

- pridobitev in dokumentiranje odobritve revizijske komisije pred opravljanjem nerevizijskih storitev,
 - kritična izvedba in zadostno dokumentiranje postopka sprejemanja, zlasti kadar lahko nastane nevarnost glede samopregledovanja ali navzkrižje interesov.
- Revizijska dokumentacija in varnost podatkov:
 - potreba po izboljšanju arhiviranja revizijskih spisov,
 - potreba po izboljšanju revizijske dokumentacije.
 - Ocena tveganja in preizkušanje notranjih kontrol:
 - nezadostna ocena tveganja s strani revizorja,
 - neustrezno prepoznavanje splošnih notranjih kontrol v revidiranem subjektu,
 - pomanjkanje preizkušanja notranjih kontrol.

Pristojni nacionalni organi so v petih primerih z regulativnimi kolegiji in v podskupini odbora CEAOB za inšpekcijske preglede razpravljali o tem, ali bi bilo treba določene pomanjkljivosti, povezane predvsem s splošno kakovostjo sistemov notranje kontrole revizijskih podjetij, šteti za sistemska tveganja. Čeprav je bil rezultat v vsakem primeru negativen, so bile razprave pomembne za izboljšanje kakovosti revizij v revizijskih podjetjih.

2.4 Učinkovitost revizijskih komisij

Člen 39 direktive o revizijah ⁽²⁰⁾ določa glavne zahteve za revizijske komisije, njihovo sestavo, naloge in interakcijo z upravnim ali nadzornim organom. V tem poročilu je ocenjena učinkovitost revizijskih komisij. Poročilo večinoma temelji na prispevkih revizijskih komisij samih. Pristojni nacionalni organi so 1 506 revizijskih komisij iz vseh držav članic povabili, da odgovorijo na vprašalnik odbora CEAOB ⁽²¹⁾, odzvalo pa se jih je približno 60 % (iz 23 držav članic).

Interakcija z upravnim ali nadzornim organom

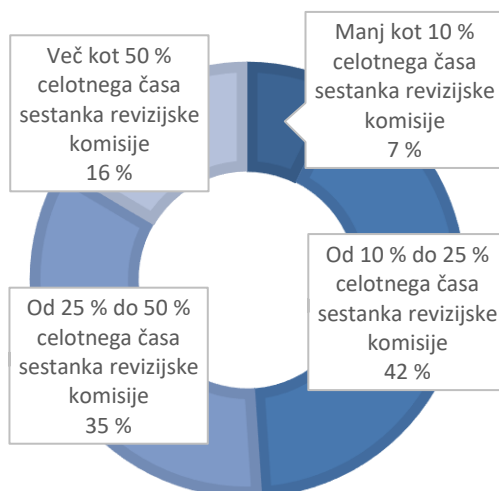
Iz odgovorov je razvidno, da je interakcija revizijskih komisij z upravnim ali nadzornim organom ustrezna, kar kaže na zadostno razumevanje zahtev na tem področju. Več kot polovica revizijskih komisij se je z upravnim ali nadzornim organom sestala vsaj trikrat, da bi po obvezni reviziji poročala o svojih dejavnostih ter posredovala vprašanja in s tem povezana priporočila. Včasih je bilo prisotno vodstvo revidiranega subjekta.

Približno 77 % revizijskih komisij je od 10 % do 50 % časa na sestankih z upravnim ali nadzornim organom porabilo za zadeve, povezane z rezultatom in spremljanjem revizije (glej sliko 8).

Slika 8: Čas, ki ga revizijske komisije porabijo za zadeve, povezane z rezultatom in spremljanjem revizije

²⁰ Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. maja 2006 o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, spremembi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS ter razveljavitvi Direktive Sveta 84/253/EGS (UL L 157, 9.6.2006, str. 87).

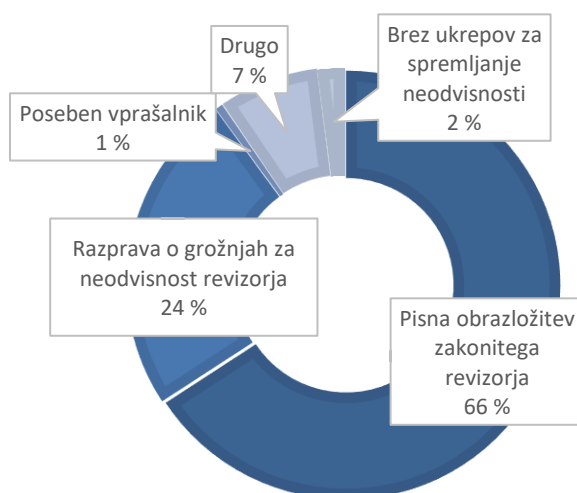
⁽²¹⁾ Cilj vprašalnika je bil oceniti skladnost z zahtevami zakonodaje na področju revizij ter spodbujati odnose med pristojnimi nacionalnimi organi in revizijskimi komisijami. Leta 2018 je bil vprašalnik poslan 2 770 revizijskim komisijam v 26 državah članicah in je imel podobno stopnjo odziva, tj. približno 60 %.



Neodvisnost, vključno z dovoljenimi nerevizijskimi storitvami in zgornjo mejo za plačila

Revizijske komisije so odgovorne za pregled neodvisnosti zakonitih revizorjev ali revizijskih podjetij, vključno z odobritvijo dovoljenih nerevizijskih storitev ⁽²²⁾. Revizijske komisije so v 66 % primerov prejele pisne obrazložitve revizorjev. V 32 % primerov so postavile dodatna vprašanja. V 24 % primerov so poročale o formalnih razpravah z zakonitimi revizorji ali revizijskimi podjetji o tveganjih za neodvisnost revizorja in zaščitnih ukrepih za zmanjšanje teh tveganj. 2 % revizijskih komisij ni izvedlo nobenih ukrepov za spremljanje neodvisnosti revizorjev.

Slika 9: Spremljanje neodvisnosti revizorjev



⁽²²⁾ Člen 4(2) in člen 6(2), točka (b), Uredbe ter člen 39(6), točka (e), Direktive 2006/43ES.

24 % revizijskih komisij je določilo dodatna merila za omejitev nerevizijskih storitev, ki bi bile dovoljene v skladu z Uredbo ali nacionalno zakonodajo.

65 % revizijskih komisij (leta 2018 približno 50 %) je potrdilo, da je zakoniti revizor (ali kateri koli član njegove mreže) v referenčnem obdobju predložil ponudbe za opravljanje nerevizijskih storitev ⁽²³⁾.

37 % revizijskih komisij je navedlo, da niso preučile zahtevkov za zagotavljanje nerevizijskih storitev v skladu s členom 5(4) Uredbe, kar je znatno zmanjšanje v primerjavi z 80 % leta 2018. Polovica jih je navedla, da zahtevkov niso preučile, ker so bile nerevizijske storitve na predhodno odobrenem seznamu (36 %) ali jih subjekt ni dovolil (14 %).

Kadar so revizijske komisije sodelovale pri odobritvi nerevizijskih storitev, so v 2 % primerov odobritev zavrnilo. Navedeni razlogi za zavrnitev odobritve opravljanja nerevizijskih storitev so bili tveganje za neodvisnost zakonitega revizorja, nerevizijske storitve, prepovedane v skladu z Uredbo ali nacionalno zakonodajo, ali cilj revizijske komisije, da okrepi konkurenco med revizijskimi podjetji. Nobena od revizijskih komisij ni kot razlog za to odločitev upoštevala zgornje meje za plačila.

12 % revizijskih komisij ni preučilo opravljenih nerevizijskih storitev, kar pomeni, da niso preverile, ali je vodstvo subjekta zagotovilo skladnost opravljenih nerevizijskih storitev z odobrenimi nerevizijskimi storitvami (narava in plačila).

Velika večina revizijskih komisij (87 %) pri spremljanju ni določila zgornje meje za plačila nerevizijskih storitev, ki bi bila nižja od 70 % ⁽²⁴⁾. Le približno tretjina je pregledala izračun, ki ga je subjekt opravil v zvezi z dovoljeno 70-odstotno zgornjo mejo za plačila nerevizijskih storitev. Metode izračuna se med revizijskimi komisijami razlikujejo, pri čemer je skoraj 50 % izračunov izvedenih na ravni skupine za skupine subjektov javnega interesa. Drugi subjekti zgornjo mejo za plačila izračunajo na ravni odvisnih podjetij (20 %), na ravni skupine za vse subjekte javnega interesa v skupini (16 %) ali na ravni podjetja, kadar ne gre za skupino podjetij (16 %). Zgornja meja za plačila nerevizijskih storitev v višini 70 % je bila presežena po podatkih 1 % revizijskih komisij.

Postopek izbire revizorja

Revizijske komisije so odgovorne za postopek izbire zakonitega revizorja. Več kot 95 % (leta 2018 87 %) jih poroča, da vodijo razpisni postopek, čeprav je to za nekatere revizijske komisije še vedno izziv.

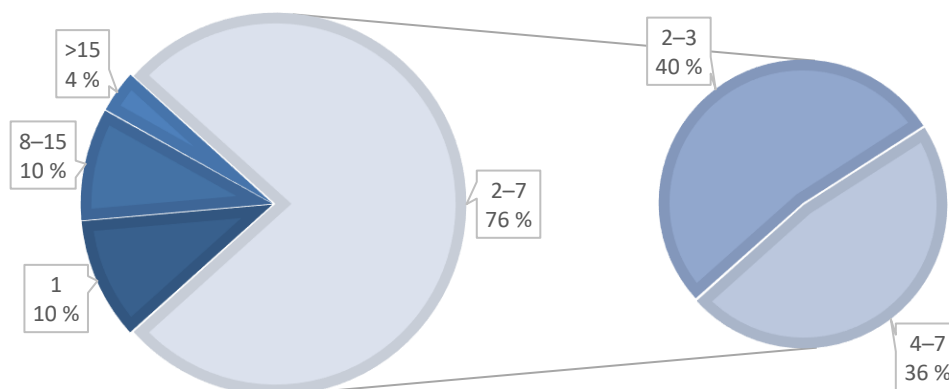
19 % revizijskih komisij je omenilo imenovanje novega zakonitega revizorja (ali revizijskega podjetja). Pri dveh tretjinah je revizor naloge zakonitega revizorja opravljal do deset let, preden je bil imenovan novi zakoniti revizor. V 18 % primerov je isti revizor naloge zakonitega revizorja opravljal že več kot 20 let.

90 % subjektov javnega interesa, ki so objavili razpis, je v skladu s členom 16(2) uredbe o revizijah povabilo vsaj dva zakonita revizorja ali revizijski podjetji (6 % več kot leta 2018).

⁽²³⁾ Člen 5(4) Uredbe.

⁽²⁴⁾ Člen 4(2) Uredbe.

Slika 10: Zakoniti revizorji/revizijska podjetja, povabljena k sodelovanju na razpisu



35 % revizijskih komisij ni posebej upoštevalo zahteve, da se podjetjem, ki so v prejšnjem koledarskem letu od subjektov javnega interesa v državi članici prejela manj kot 15 % svojih skupnih plačil, z razpisnim postopkom ne sme preprečiti sodelovanje v izbirnem postopku ⁽²⁵⁾.

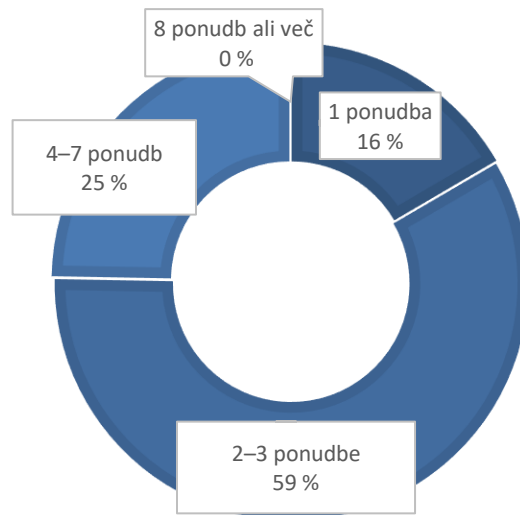
Kar zadeva objavo ali razkritje razpisnega postopka, jih 76 % ni upoštevalo smernic odbora CEAOB „Imenovanje zakonitih revizorjev ali revizijskih podjetij s strani subjektov javnega interesa“, ki te subjekte spodbujajo k javni objavi razpisa, da bi se omogočilo sodelovanje nepovabljenim zakonitim revizorjem (ali revizijskim podjetjem).

Razpisna dokumentacija je bila javno dostopna (13 %) ali poslana izbranim revizijskim podjetjem (87 %, od tega 25 % samo velikim štirim).

Število zakonitih revizorjev (ali revizijskih podjetij), ki so oddali ponudbo, je prikazano v diagramu na naslednji strani.

Slika 11: Število zakonitih revizorjev/revizijskih podjetij, ki so oddala ponudbo

⁽²⁵⁾ Člen 16(3), točka (a), Uredbe.



73 % revizijskih komisij je preverilo, ali bi lahko revidirani subjekt pristojnemu organu na zahtevo dokazal, da je bil izbirni postopek izveden pošteno.

51 % revizijskih komisij, ki so zamenjale revizorje, je navedlo, da je za oceno učinka menjave revizorjev presgodaj ali da v času izpolnjevanja vprašalnika ni bila opravljena nobena ocena. 22 % revizijskih komisij je učinek menjave revizorjev ocenilo kot nevtralen, 12 % pa kot pozitiven.

Spremljanje obvezne revizije

Revizijske komisije so pristojne tudi za spremljanje obveznih revizij. 77 % revizijskih komisij se je z zakonitimi revizorji (ali revizijskim podjetjem) sestalo več kot enkrat in ob prisotnosti vodstva (36 % jih je to storilo brez prisotnosti vodstva). 36 % revizijskih komisij je kakovost revizij ocenilo z uporabo meril/metrike, kot so kakovost komunikacije, skupina za revizijski posel (vključno z izkazanim tehničnim strokovnim znanjem), stopnja zahtevnosti revizije in čas, ki ga partner/višje vodstvo za revizijo porabi za obvezno revizijo.

Revizijske komisije so pri spremljanju učinkovitosti obvezne revizije le malokrat (v 17 %) uporabile poročila o inšpekcijskih pregledih/ugotovitve pristojnih nacionalnih organov iz zadnjega inšpekcijskega pregleda zakonitega revizorja. Več kot polovica revizijskih komisij je navedla, da poročila o ugotovitvah niso bila na voljo ali da niso imele dostopa do njih, 30 % pa se jih ni pozanimalo o razpoložljivosti ugotovitev.

3. KLJUČNE UGOTOVITVE

V nadaljevanju so navedene ključne ugotovitve iz raziskave odbora CEAOB.

1. Zmanjševanje števila **posameznih revizorjev in revizijskih podjetij**, zabeleženo v zadnjem poročilu, se je nadaljevalo.

Učinki, ki na primer izhajajo iz starostne strukture revizijskega poklica in njegove privlačnosti za nove strokovnjake ter prerazporeditve strokovnjakov v večje strukture, lahko pozitivno in negativno vplivajo na kakovost opravljene revizije, zato jih bo treba v naslednjem obdobju spremljati.

2. Podjetja, ki revidirajo subjekte javnega interesa, povprečno 67 % svojih prihodkov ustvarijo z nerevizijskimi storitvami. To je približno 2-odstotno zmanjšanje v primerjavi s prejšnjim obdobjem in **kaže, da revizijska podjetja še vedno niso osredotočena le na obvezno revizijsko delo.**

To lahko pri regulativnih organih vzbudi skrb o morebitnih učinkih zagotavljanja nerevizijskih storitev na neodvisnost in kakovost revizij. Zato je pomembno pozorno spremljati razvoj trga, zlasti med tekmovanjem revizijskih podjetij za nove naloge, ki je posledica nedavne zakonodaje EU, kot sta direktiva o poročanju podjetij o trajnostnosti ⁽²⁶⁾, v skladu s katero je treba zagotoviti zanesljivost poročil o trajnostnosti, in akt o digitalnih storitvah ⁽²⁷⁾, v skladu s katerim je treba oceniti izpolnjevanje obveznosti za določene zelo velike spletne platforme in iskalnike.

3. Na revizijskem trgu je bil zabeležen majhen premik, **saj so štirje veliki majhen delež na trgu prepustili preostalim desetim najpomembnejšim akterjem na revizijskem področju**, čeprav njihova tržna koncentracija ostaja visoka.

Porazdelitev revizij subjektov javnega interesa med akterji se je spremenila, pri čemer so večji delež dela opravili drugi akterji na trgu kot veliki štirje. Vendar so spremembe strukture trga v smislu prihodkov manj pomembne od števila opravljenih poslov.

Ugotovljeno je bilo, da se je pogostost skupnih revizij v več državah članicah EU nekoliko povečala. Vendar se skupne revizije še vedno izvajajo predvsem v Franciji.

4. Čeprav sistemsko tveganje ni bilo ugotovljeno, so pristojni nacionalni organi pri svojih inšpekcijskih pregledih še naprej odkrivali **veliko število pomanjklivosti**. Pogosto, vendar ne vedno, so odzivnost revizijskih podjetij pri obravnavanju ugotovitev inšpekcijskih pregledov ocenili kot zadostno.

Po eni strani je to odraz poziva javnosti ali vsaj revizijskih komisij k večji preglednosti rezultatov inšpekcijskih pregledov, da se zagotovita večja odgovornost in boljše razumevanje ravni kakovosti revizij na ravni podjetja. Po drugi strani pa je pomembno, da pristojni nacionalni organi prek odbora CEAOB in evropskih regulativnih kolegijev še vedno izvajajo pritisk na revizijska podjetja k izboljšavam z uvedbo več preventivnih notranjih ukrepov za preprečitev pomanjklivosti pri revizijah.

5. **Učinkovitost revizijskih komisij v okviru njihovi nadzornih pristojnosti** se je od zadnjega obdobja poročanja na splošno izboljšala.

Večina revizijskih komisij dejavno spremlja neodvisnost revizorjev in sodeluje pri izbiri novih revizorjev ali podjetij ter pri odobritvi nerevizijskih storitev. Nadzor in pregledovanje nerevizijskih storitev sta se povečala. K večini razpisov je povabljenih več zakonitih revizorjev ali revizijskih podjetij, zaradi česar se je povečalo število ponudb na razpis.

Zaradi pomembne vloge revizijskih komisij pri zagotavljanju kakovosti revizij so potrebne nadaljnje razprave med njimi in pristojnimi nacionalnimi organi. Razmisliti bi bilo treba

⁽²⁶⁾ Direktiva (EU) 2022/2464 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 14. decembra 2022 o spremembi Uredbe (EU) št. 537/2014, Direktive 2004/109/ES, Direktive 2006/43/ES in Direktive 2013/34/EU glede poročanja podjetij o trajnostnosti.

⁽²⁷⁾ Uredba (EU) 2022/2065 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 19. oktobra 2022 o enotnem trgu digitalnih storitev in spremembi Direktive 2000/31/ES.

tudi o uskladitvi in okrepitvi nadzora revizijskih komisij s strani pristojnih nacionalnih organov.

6. Učinki inflacijskih pritiskov, višjih obrestnih mer, geopolitične nestabilnosti ter vse pogostejše uporabe orodij za analizo podatkov in umetne inteligence na področju revizije **lahko** v prihodnjih letih **pomenijo izziv za revizijski sektor**. Učinke teh sprememb bi bilo treba spremljati.

Krepitev evropskega sodelovanja ter zagotavljanje skladnosti med predpisi in orodji za sodelovanje bosta zaradi nadenacionalne narave teh sprememb olajšala ta postopek spremljanja. Razmisliti bi bilo treba o skupnih inšpekcijskih pregledih pristojnih nacionalnih organov in skupnih inšpekcijskih pregledih prek odbora CEAOB, da bi se izboljšal nadzor nad revizijskimi podjetji in mrežami, ki delujejo po vsej EU.