



Polska Agencja Nadzoru Audytowego

USŁUGI FIRM AUDYTORSKICH W 2022 ROKU NA PODSTAWIE SPRAWOZDAŃ ROCZNYCH

WYBRANE ZAGADNIENIA

Autorzy:
dr Agnieszka Baklarz
Marcin Kreis

DEPARTAMENT
KONTROLI
WARSZAWA 2023

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów

03

Streszczenie

05

Wprowadzenie

07

I Rozkład geograficzny siedzib firm audytorskich i biegłych rewidentów wykonujących usługi rewizji finansowej

08

II Badania ustawowych sprawozdań finansowych według rodzaju podmiotu badanego

16

III Opinie wydawane w sprawozdaniach z badania ustawowego

20

IV Wynagrodzenia firm audytorskich za badanie SF oraz SSF

23

V Pozostałe wynagrodzenia firm audytorskich

40

VI Nieprawidłowości w sprawozdaniach rocznych składanych przez FA

44

WYKAZ SKRÓTÓW

SKRÓT	ROZWINIĘCIE
Agencja, PANA	Polska Agencja Nadzoru Audytowego
BR	Biegły rewident
BIG4	Cztery największe firmy audytorskie: Deloitte Audyt spółka z ograniczoną odpowiedzialnością sp. k. (nr na liście firm audytorskich 73), Ernst & Young Audyt Polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością sp.k. (nr na liście firm audytorskich 130), KPMG audyt spółka z ograniczoną odpowiedzialnością sp.k. (nr na liście firm audytorskich 3546), PricewaterhouseCoopers Polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Audyt sp.k. (nr na liście firm audytorskich 144). Firmy audytorskie z sieci wskazanych FA nie wchodziły do podsumowania dla BIG4.
Czynności rewizji finansowej	Usługi atestacyjne obejmujące badania, a także przeglądy sprawozdań finansowych i inne usługi atestacyjne określone przepisami prawa, zastrzeżone dla biegłego rewidenta zgodnie z art. 2 pkt 7 UOBR
FA	Firma audytorska w rozumieniu art. 46 UOBR
JZP	Jednostki zainteresowania publicznego
nieJZP	Podmioty inne niż jednostki zainteresowania publicznego
KSB	Krajowe Standardy Badania
SF	Sprawozdanie finansowe
SSF	Jednostki zainteresowania publicznego
TOP11	Firmy audytorskie z grupy A i B wykazu firm audytorskich przeprowadzających badania ustawowe w jednostkach zainteresowania publicznego w 2021 r. (według stanu na 15 marca 2022 r.)

TOP12

Firmy audytorskie z grupy A i B wykazu firm audytorskich przeprowadzających badania ustawowe w jednostkach zainteresowania publicznego w 2022 r. ([według stanu na 27 marca 2023 r.](#))

**Ustawa o biegłych
rewidentach (UOBR)**

Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2022 r. poz. 1302, ze zm.)

STRESZCZENIE

Publikacja opisuje główne trendy na rynku firm audytorskich¹ w celu umożliwienia zrozumienia kształtujących go mechanizmów. Jest to kolejny dokument, w którym Agencja przekazuje analizę danych z otrzymanych sprawozdań rocznych FA (wcześniejsze są dostępne na stronie PANA²). Na stronie internetowej jest dostępny plik w formacie arkusza kalkulacyjnego Excel zawierający wszystkie tabele zaprezentowane w niniejszym opracowaniu.

W efekcie przeprowadzonych analiz sprawozdań rocznych FA uzyskany został szerszy obraz zmian działalności tych firm w latach 2020-2022:

1. W zakresie form prawnych FA utrzymuje się trend zmniejszającego się stopniowo udziału jednoosobowych działalności gospodarczych i przekształcanie FA w spółki kapitałowe.
2. Widoczne staje się zmniejszanie się liczby FA wykonujących czynności rewizji finansowej (dalej: aktywne FA) przy nieznacznie zmniejszającej się liczbie BR wykonujących badania.
3. Średnia liczba badań ustawowych sprawozdań finansowych podmiotów innych niż JZP w FA spoza TOP12 zmniejszyła się do 11 badań. Liczba badań sprawozdań finansowych podmiotów innych niż JZP w firmach z TOP12 spadła do średnio 25 badań w przeliczeniu na 1 biegłego badającego dla danej firmy.
4. Do 68 spadła liczba FA, w których są biegli rewidenci wykonujący powyżej 50 usług w ciągu roku (w 2022 r. było łącznie 150 takich BR), co wskazuje na lepsze zrozumienie konieczności poświęcenia wystarczającego czasu na badanie przez BR i FA. Agencja zwraca na to zjawisko szczególną uwagę podczas kontroli oraz w publikacjach i komunikatach a stopniową poprawę należy oceniać pozytywnie.
5. Informacje przekazane w złożonych przez FA sprawozdaniach rocznych³ wskazują na to, że w 2022 r. zostało wydanych 1 999 sprawozdań z badania ustawowego sprawozdań finansowych JZP oraz 29 169 sprawozdań z badania ustawowego sprawozdań finansowych podmiotów innych niż JZP. W odniesieniu do badań sprawozdań finansowych JZP 88,7% opinii to opinie 1) bez zastrzeżeń (w 2021 r. było to 88,4%). Opinie bez zastrzeżeń, łącznie z opiniami z uzupełniającym objaśnieniem, stanowiły, podobnie jak w 2020 i 2021 r., 97,5% wszystkich wydanych opinii. Również w odniesieniu do badań sprawozdań finansowych podmiotów innych niż JZP najczęstszą opinią wydawaną była opinia bez zastrzeżeń (82,4%, podczas gdy w 2021 r. 79,7%) oraz opinia bez zastrzeżeń z uzupełniającym objaśnieniem (12,8%, podczas gdy w 2021 r. 14,5%), co łącznie stanowiło 95,2% wszystkich wydanych opinii (w 2021 r. – 94,2%). Opinie z zastrzeżeniami stanowiły 4,5% wszystkich wydanych opinii (w 2021 r. było to 5,5%).
6. Generalnie należy zauważyć stopniowy wzrost wynagrodzeń za badania. Wzrost ten jest na poziomie około 17%, więc jest nieznacznie powyżej poziomu inflacji za 2022 r. (zgodnie z danymi GUS średnioroczny wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych ogółem w 2022 r. wyniósł 14,1%).
7. W odniesieniu do badania funduszy i subfunduszy należy jednak zauważyć, że wynagrodzenia za badanie są dla tego segmentu firm audytorskich niskie i w zasadzie nie uległy zwiększeniu pomimo istotnego wzrostu kosztu pracowników wykonujących prace przy badaniu oraz wzrostu kosztu wycen wykonywanych przez

¹ zgodnie z art. 90 ust. 1 pkt 15a) ppkt d) UOBR

² <https://pana.gov.pl/komentarze-i-opracowania/badanie-sprawozdan-finansowych-przez-firmy-audytorskie-na-podstawie-sprawozdan-rocznych-za-rok-2020-oraz-wynikow-kontroli/> oraz <https://pana.gov.pl/komentarze-i-opracowania/uslugi-firm-audytorskich-w-2021-roku-analiza-na-podstawie-sprawozdan-rocznych/>

³ W 2023 r. łącznie 89% firm audytorskich będących na liście FA prowadzonej przez PANA złożyło sprawozdanie roczne z tytułu usług wykonywanych na rzecz JZP oraz na rzecz jednostek innych niż JZP.

- ekspertów zatrudnianych przez FA.
8. Przeprowadzona analiza liczby badań JZP oraz wynagrodzeń za te badania potwierdza, że istnieje zjawisko dekoncentracji badań w odniesieniu do branży przetwórstwo przemysłowe, handel hurtowy i detaliczny, informacja i komunikacja oraz działalność profesjonalna, naukowa i techniczna. Widoczne to jest również w zmianach wynagrodzeń w poszczególnych grupach firm audytorskich. O dekoncentracji badań natomiast trudno mówić w odniesieniu do działalności finansowej i ubezpieczeniowej (wraz z towarzyszącymi funduszami inwestycyjnymi i subfunduszami) jak też w odniesieniu do branży budownictwo.
 9. Badania podmiotów innych niż JZP są w 75% (czyli w odniesieniu do ok. 22 tys. badań ustawowych) wykonywane przez firmy audytorskie spoza TOP12. W odniesieniu jednak do sumy wartości tych badań to firmy z TOP12 wykonują 60% badań, a BIG4 – 48%. W 2022 r. należy zauważyć zwiększenie się liczby badanych sprawozdań finansowych o 4%. Zwiększenie w większej mierze dotyczyło badań wykonywanych przez firmy z TOP12 (2,5%) niż przez pozostałe firmy audytorskie (1,5%). Firmy audytorskie spoza TOP12 mają dominującą pozycję w odniesieniu do wszystkich typów badań jednakże działalność finansowa (w tym fundusze inwestycyjne) w blisko połowie przypadków badana jest przez firmy z TOP12.
 10. W odniesieniu do badań podmiotów innych niż JZP wykonywanych przez BIG4 należy zauważyć nieznaczne zmniejszenie liczby wykonywanych badań sprawozdań finansowych (ok. 1% w stosunku do 2021 r.). Niezależnie od tego faktu przychody BIG4 z badań sprawozdań podmiotów innych niż JZP wzrosły o około 12%. Na szczególną uwagę zasługuje blisko 60% wzrost wynagrodzenia za badanie funduszy i subfunduszy (wartość mediany tego wynagrodzenia w BIG4 to ponad 3-krotność mediany dla całego rynku badań nieJZP). Jest to jedyna branża, w której odnotowano tak znaczący wzrost wynagrodzeń w BIG4 i wzrost ten stanowi kontynuację trendu z 2021 r., kiedy to wynagrodzenia te wzrosły o 80%. Należy jednak zauważyć, że liczba badanych przez BIG4 funduszy i subfunduszy nieJZP stanowi jedynie 11% liczby badań wykonywanych przez wszystkie firmy audytorskie.
 11. Struktura całkowitych przychodów FA wykazanych w sprawozdaniach rocznych w roku 2022 wskazuje odmienne wzorce zachowań poszczególnych grup FA. FA z TOP12 specjalizują się i wykonują głównie usługi rewizji finansowej (w przeważającej części badania ustawowe i przeglądy sprawozdań). W ramach pozostałych usług FA z TOP12 wykonują w głównej mierze usługi atestacyjne niezastrzeżone dla BR oraz usługi pokrewne. Pozostałe FA w przeważającej mierze opierają się o usługi inne niż rewizja finansowa. W przypadku FA spoza TOP12 świadczących usługi dla JZP najważniejszą usługą poza rewizją finansową jest doradztwo podatkowe. W przypadku FA spoza TOP12 świadczących wyłącznie usługi dla podmiotów innych niż JZP głównymi źródłami przychodów są usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych, doradztwo podatkowe oraz doradztwo. W 2022 r. odnotowano wyparcie mniejszych FA z rynku usług doradztwa podatkowego dla JZP.

Wskazane trendy i wyniki analiz są wykorzystywane przez Agencję do wytyczania kierunków strategicznych oraz planowania działań nadzorczych.

WPROWADZENIE

W 2021 roku FA po raz pierwszy przedstawiły swoje sprawozdania roczne zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 18 stycznia 2021 r. dotyczącym rocznej sprawozdawczości firm audytorskich (Dz. U. z 2021 r., poz. 218). W związku z okresem przejściowym, zakres danych zawartych w sprawozdaniach rocznych za rok 2020 został ograniczony, szczególnie w zakresie pozostałych usług świadczonych przez firmy audytorskie. Sprawozdania zostały przekazane przez firmy audytorskie za pomocą systemu teleinformatycznego STREFA, udostępnionego na stronie internetowej Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego (PANA).

Od 2022 FA przedstawiają swoje sprawozdania roczne w pełnym zakresie danych analitycznych. Dzięki elektronizacji przekazywania sprawozdań, PANA ma możliwość wszechstronnej analizy działalności FA związanej z usługami rewizji finansowej, co przyczynia się do usprawnienia przeprowadzania analizy ryzyka, zgodnie z art. 106 ustawy o biegłych rewidentach. Pełna analiza sprawozdań rocznych FA umożliwia Agencji również przekazywanie informacji samym FA oraz BR, co pozwala na lepsze zrozumienie funkcjonowania rynku.

Dane ze sprawozdań rocznych zostały połączone z informacją o podstawowym kodzie PKD podmiotu badanego, w celu przeprowadzenia analizy poszczególnych badanych branż. Ponadto, przeprowadzono analizę terytorialną w celu lepszego zrozumienia sposobu kształcenia ustawicznego BR. W ramach analizy sprawozdań rocznych, przeprowadzono również analizę głównych nieprawidłowości.

Dane procentowe zawarte w sprawozdaniu co do zasady podawane są w odniesieniu do danych za ubiegły rok, które przedstawione zostały w publikacji [„Usługi firm audytorskich w 2021 roku – analiza na podstawie sprawozdań rocznych”](#).

I ROZKŁAD GEOGRAFICZNY SIEDZIB FIRM AUDYTORSKICH I BIEGŁYCH REWIDENTÓW WYKONUJĄCYCH USŁUGI REWIZJI FINANSOWEJ

Według stanu na 31 grudnia 2022 r. na liście firm audytorskich znajdowało się 1280 podmiotów.

Tabela 1. Struktura form FA w Polsce w latach 2018 - 2021

Forma działalności	31.12.2022	31.12.2021	31.12.2020	31.12.2019	31.12.2018
jednoosobowa działalność gospodarcza	47%	49%	50%	50%	52%
Spółki kapitałowe	45%	43%	41%	41%	39%
Spółki osobowe	6%	6%	6%	6%	6%
Spółki cywilne	1%	2%	2%	2%	2%
Spółdzielnie i spółdzielcze związki rewizyjne	1%	1%	1%	1%	1%
RAZEM liczba FA	1280	1 364	1 405	1 419	1 516

Opracowanie własne PANA

Zmiany w strukturze form prawnych FA wskazują na zmniejszający się stopniowo udział jednoosobowych działalności gospodarczych i przekształcanie ich w spółki kapitałowe. Znajduje to swoje potwierdzenie w kolejnych danych wykazujących zmniejszanie się liczby FA aktywnie wykonujących czynności rewizji finansowej przy nieznacznie zmniejszającej się liczbie BR wykonujących badania. Należy jednak zauważyć, że o ile ogółem liczba FA zmniejszyła się o 84 podmioty to w odniesieniu do FA wykonujących czynności rewizji finansowej liczba zmniejszyła się jedynie o 18 FA.

FA zobowiązane są do składania sprawozdań rocznych zgodnie z art. 51 ustawy o biegłych rewidentach.

W 2023 r. łącznie 89% firm audytorskich będących na liście FA prowadzonej przez PANA złożyło sprawozdanie roczne z tytułu usług wykonywanych na rzecz JZP oraz na rzecz jednostek innych niż JZP.

Z danych wykazanych w złożonych sprawozdaniach rocznych (w części C1 - Wykaz badań ustawowych; oraz części C2 - Wykaz czynności rewizji finansowej - z wyłączeniem badań ustawowych) wynika, że czynności rewizji finansowej w 2022 r. świadczyło 975 FA z 1223 firm za pośrednictwem 2079 BR z 5070 BR (na 31.12.2022 r.) wpisanych do rejestru PIBR oraz 2653 BR, którzy zadeklarowali wykonywanie zawodu.

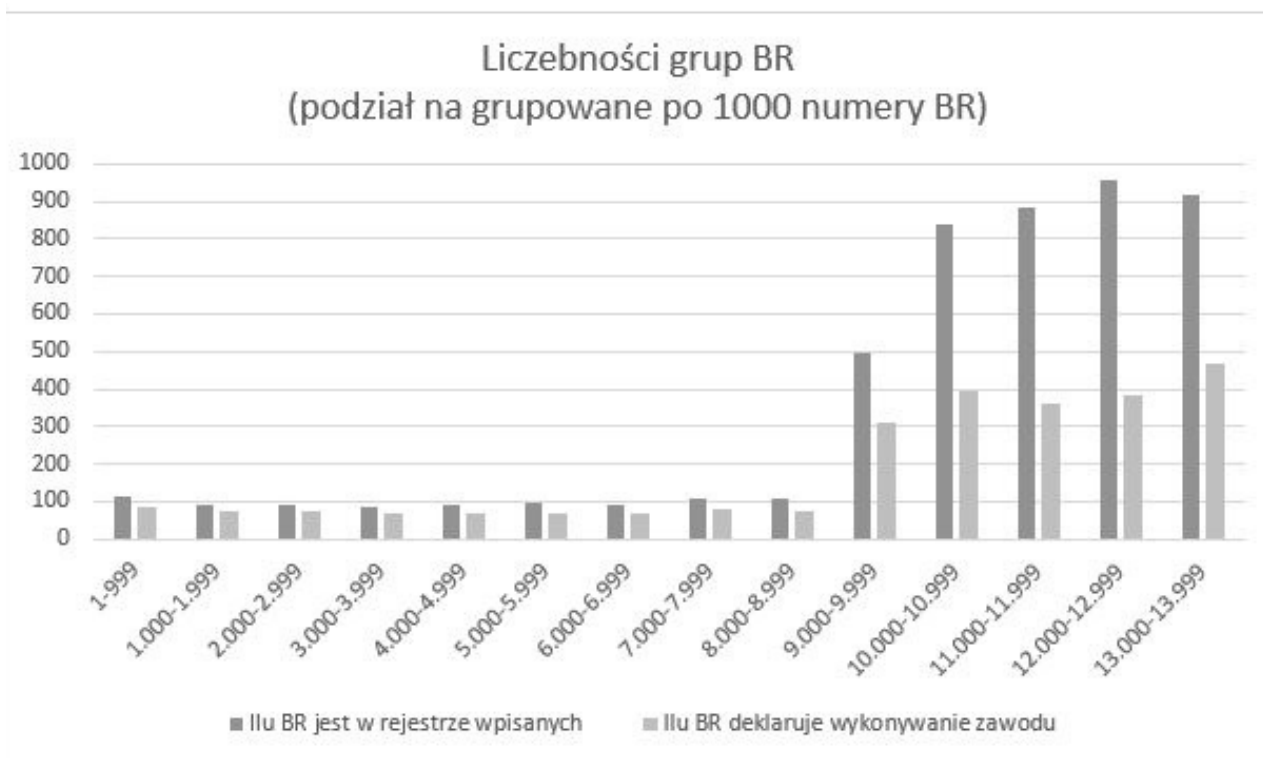
Tabela 2. Zmiany w liczbach FA oraz BR

	2022	(2022-2021)	2021	Zmiana (2021-2020)	2020
FA wykonujące czynności rewizji finansowej (C1/C2) w ciągu roku	975	-18	993	-69	1062
Złożone sprawozdania FA za rok	1223	11	1212	5	1207
BR wykonujący czynności rewizji finansowej w ciągu roku	2079	-69	2148	-109	2257
BR wpisani do rejestru PIBR na koniec roku	5070	-168	5238	-157	5395
BR deklarujący aktywne wykonywanie zawodu na koniec roku	2653	-93	2746	-74	2820
Liczba FA wykonujących badania ustawowe JZP w ciągu roku	58	-8	66	-4	70

Opracowanie własne PANA

Pogłębionych informacji o demografii BR dostarcza analiza liczebności grup BR w odniesieniu do zgrupowanych po 1000 numerów BR. Analiza ta wskazuje na wyraźne zmiany – BR wpisani do rejestru BR prowadzonego przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów (dalej: rejestr) do końca 1994 roku pozostali w zawodzie w niewielkim stopniu (ok. 9%). Jednocześnie aż 73% z nich deklaruje czynne wykonywanie zawodu. BR wpisani do rejestru w latach 1999 – 2009 (było wpisanych w rejestrze na koniec 2022 r. 2077 osób) deklarują, że wykonują zawód w 47%. BR wpisani od 2010 r. do końca 2022 r. (wpisanych 1988 osób) deklarują, że wykonują zawód w 44%.

Wykres 1. BR deklarujący wykonywanie zawodu oraz BR wpisani do rejestru PIBR. Dane zgrupowane po 1000 zgodnie z numerami wpisów do rejestru BR



Opracowanie własne PANA

Wracając do analizy geograficznej należy wskazać, że aż 25% FA ma lokalizację w województwie mazowieckim i skupia blisko 34% BR. Z kolei powyżej 10% FA znajduje się w województwach wielkopolskim (13% FA i 11% BR wykonujących usługi), śląskim (11% FA i 10% BR wykonujących usługi) oraz małopolskim (10% FA i 9% BR wykonujących usługi). Struktura ta w zasadzie nie uległa zmianie od 2020 r.

Wykres 2. FA i BR wykonujący czynności rewizji finansowej według danych ze sprawozdań rocznych za 2022 r. wykazanych w części C1 oraz C2 - rozkład geograficzny

AKTYWNE FA – FA WYKONUJĄCE CZYNNOŚCI REWIZJI FINANSOWEJ

Aktywne FA (C1 i C2) 2022



Aktywni BR (C1 i C2) 2022



Opracowanie własne PANA

Wykres 3. Zmiana liczbowa i procentowa FA i BR wykonujący czynności rewizji finansowej według danych ze sprawozdań rocznych za 2022 r. oraz 2021 r. wykazanych w części C1 oraz C2 - rozkład geograficzny

Zmiana liczby FA 2021-2022



Zmiana liczby FA 2021-2022 (w %)



Zmiana liczby aktywnych BR 2021-2022



Zmiana liczby aktywnych BR 2021-2022 (w %)



Opracowanie własne PANA

Należy zauważyć, że w największym (pod względem liczby FA) województwie mazowieckim w zasadzie liczba FA nie zmieniła się (zmniejszenie o 1 FA) przy zasadniczym zachowaniu liczby BR aktywnie wykonujących badania (spadek jedynie o 8 BR).

W siedmiu województwach zwiększyła się liczba FA (przybyło pomiędzy 1 a 3 FA), w jednym województwie nie uległa zmianie (zachodniopomorskie) zaś w ośmiu województwach zmniejszyła się liczba FA (spadek od 1 do 9 FA w województwie pomorskim). Należy zauważyć, że sumaryczny spadek liczby FA był znacznie mniejszy w 2022 r. (o 18 FA) niż to miało miejsce w 2021 r. (o 65 FA).

W większości województw spadła liczba BR wykonujących czynności rewizji finansowej (zmniejszenie od 1 do 24 BR w województwie pomorskim). W dwóch województwach wzrosła liczba BR (woj. lubuskie wzrost o 1 BR, woj. wielkopolskie o 6 BR). Również w odniesieniu do liczby BR spadek liczby BR

wykonujących czynności rewizji finansowej był w 2022 r. mniejszy (o 74 BR) niż to miało miejsce w 2021 r. (o 105 BR).

Zgodnie z [wykazem firm audytorskich przeprowadzających](#) badania ustawowe w jednostkach zainteresowania publicznego w 2022 r. (według stanu na 27 marca 2023 r.) FA świadczących w 2022 r. usługi na rzecz JZP jest jedynie 58 (wobec 66 w 2021 r. i 70 FA w 2020 r.). Należy zauważyć, że do grona największych FA, które świadczą najwięcej usług na rzecz JZP, należy zaliczyć kolejną FA. Jednocześnie w gronie FA pojawiły się nowe FA świadczące usługi na rzecz JZP.

Dla zrozumienia zarówno potrzeb edukacyjnych BR, jak i rozkładu usług świadczonych przez FA, istotne jest zrozumienie zagadnienia rozkładu geograficznego FA wykonujących usługi badań sprawozdań finansowych na rzecz podmiotów innych niż JZP.

Wykres 4. FA i BR świadczący usługi badania ustawowego sprawozdań na rzecz podmiotów innych niż JZP według danych ze sprawozdań rocznych za 2022 r. - rozkład geograficzny według siedziby FA

Aktywne FA - badania ustawowe nieJZP
2022 r.



Aktywni BR - badania ustawowe nieJZP
2022 r.



Opracowanie własne PANA

Wykres 5. Zmiana liczbowa i procentowa FA i BR świadczący usługi badania ustawowego sprawozdań na rzecz podmiotów innych niż JZP według danych ze sprawozdań rocznych za 2022 r. - rozkład geograficzny według siedziby FA

Zmiana liczby FA - badania ustawowe nieJZP 2021-2022



Zmiana liczby FA - badania ustawowe nieJZP 2021-2022 (w %)



Zmiana liczby aktywnych BR - badania ustawowe nieJZP 2021-2022



Zmiana liczby aktywnych BR - badania ustawowe nieJZP 2021-2022 (w %)



Opracowanie własne PANA

Jak wynika z powyższych danych najmniej FA i BR jest w województwach opolskim i świętokrzyskim. W obu województwach w zasadzie nie uległa zmianie liczba FA i BR. Wzrost BR badających sprawozdania finansowe na rzecz podmiotów innych niż JZP miał miejsce w województwach warmińsko-mazurskim, podlaskim oraz łódzkim.

W województwie mazowieckim umiejscowionych jest najwięcej firm audytorskich z TOP12. W związku z tym, w celu osiągnięcia jak największej przejrzystości analizy, z powyższych danych zostały wyeliminowane FA z grona TOP12, a jednocześnie odjęte dane o BR związanych z TOP12.

Wykres 6. FA i BR świadczący usługi badania ustawowego sprawozdań na rzecz podmiotów innych niż JZP bez TOP12 według danych ze sprawozdań rocznych za 2022 r. - rozkład geograficzny według siedziby FA

Aktywne FA - badania ustawowe nieJZP bez TOP12 2022 r.



Aktywni BR - badania ustawowe nieJZP bez TOP12 2022 r.



Opracowanie własne PANA

Wykres 7. Zmiana liczbowa i procentowa FA i BR świadczących usługi badania ustawowego sprawozdań na rzecz podmiotów innych niż JZP bez TOP12 według danych ze sprawozdań rocznych za 2022 r. - rozkład geograficzny według siedziby FA

Zmiana liczby FA - badania ustawowe nieJZP bez TOP12 2021-2022



Zmiana liczby FA - badania ustawowe nieJZP bez TOP12 2021-2022 (w %)



Zmiana liczby aktywnych BR - badania ustawowe nieJZP bez TOP12 2021-2022



Zmiana liczby aktywnych BR - badania ustawowe nieJZP bez TOP12 2021-2022 (w %)



Opracowanie własne PANA

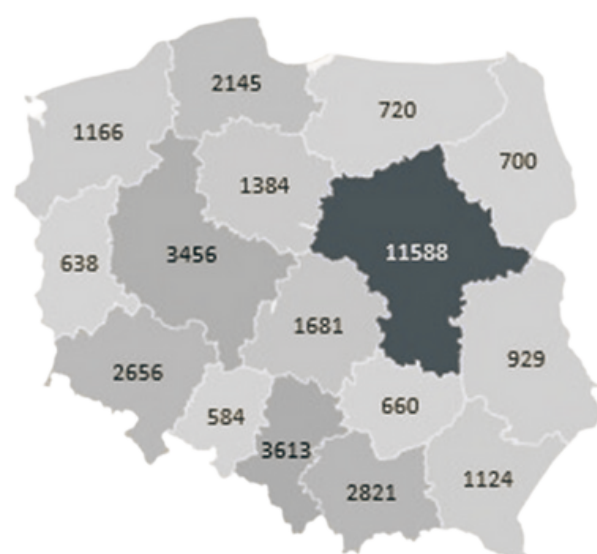
Analiza dopasowania liczby FA (oraz BR) w województwie do podmiotów badanych w danym województwie napotyka oczywiste trudności ze względu na to, że największe FA mają zazwyczaj swoje oddziały w większych miastach wojewódzkich. Odpowiada to również problemom w analizie geograficznej podmiotów badanych, które w przypadku największych firm są strukturami wieloodziałowymi rozszanymi po całej Polsce. Jednakże warto zauważyć, że istnieje korelacja pomiędzy liczbą podmiotów badanych oraz liczbą FA w danym województwie.

Wykres 8. Liczba aktywnych FA wykonujących badania ustawowe sprawozdań finansowych oraz liczba badanych podmiotów w poszczególnych województwach w 2022 r.

Aktywne FA- sprawozdania ustawowe nieJZP (C1) 2022



Badane podmioty wg. województw 2022 (C1+C2)



Opracowanie własne PANA

II BADANIA USTAWOWE SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH WEDŁUG RODZAJU PODMIOTU BADANEGO

W 2022 r. zostało wydanych 1999 sprawozdań z badania ustawowego sprawozdań finansowych JZP. Z tego 443 badania były badaniami subfunduszy o wartości 3 305 616,85 zł. W dalszej części tabel zostaną one wyodrębnione ze względu na odmienność kalkulacji wynagrodzenia. W przeważającej mierze badania sprawozdań finansowych JZP dotyczyły jednostek sektora finansowego (banki, ubezpieczyciele, fundusze inwestycyjne) – łącznie 769 sprawozdań finansowych (60,5%). 318 badań dotyczyło sprawozdań skonsolidowanych, co stanowi 20% liczby wszystkich wydanych sprawozdań z badania (23,7% wartościowo, co wskazuje na zwiększenie wynagrodzenia za badania sprawozdań skonsolidowanych).

Tabela 3. Rodzaje JZP według danych ze sprawozdań rocznych za 2022 r.

RODZAJ JZP	LICZBA BADAŃ USTAWOWYCH SF	SUMA WYNAGRODZEŃ ZA BADANIA USTAWOWE SF	LICZBA BADAŃ USTAWOWYCH SSF	SUMA WYNAGRODZEŃ ZA BADANIA USTAWOWE SSF
Podmioty giełdowe, w tym:	384	35 586 880,45	289	21 346 797,90
Bank krajowy notowany na giełdzie	12	9 456 826,02	11	4 713 691,15
Emitent papierów wartościowych	371	25 676 054,43	277	16 279 106,75
Zakład ubezpieczeń notowany na giełdzie	1	454 000,00	1	354 000,00
Bank krajowy nienotowany na giełdzie	544	17 017 983,23	6	461 678,99
Zakład ubezpieczeń nienotowany na giełdzie	49	10 587 548,21	4	483 395,29
Inne istotne, w tym:	153	1 540 600,12	0	0,00
Fundusz inwestycyjny otwarty	54	650 440,61	0	0,00
Specjalistyczny fundusz inwestycyjny otwarty	83	623 312,83	0	0,00
Dobrowolny fundusz emerytalny	16	266 846,68	0	0,00
Pozostałe razem	130	11 947 664,15	7	193 793,00
RAZEM	1260	76 680 676,16	306	22 485 665,18

Opracowanie własne PANA

W 2022 r. zostało wydanych 29 169 sprawozdań z badania ustawowego sprawozdań finansowych podmiotów innych niż JZP. Główne formy organizacyjno-prawne podmiotów badanych to spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółki akcyjne (72,1% wszystkich badań). Niewielką część (jedynie 4,6%) badań stanowiły badania sprawozdań skonsolidowanych, zaś jedynie ok. 0,5% stanowiły badania sprawozdań łącznych (z tego powodu w poniższej tabeli są one połączone ze sprawozdaniami z badania sprawozdania finansowego).

Tabela 4. Rodzaje podmiotów innych niż JZP według danych ze sprawozdań rocznych za 2022 r.

FORMY ORGANIZACYJNO-PRAWNE		LICZBA BADAŃ USTAWOWYCH SF	WARTOŚĆ BADAŃ USTAWOWYCH SF	LICZBA BADAŃ USTAWOWYCH SSF	WARTOŚĆ BADAŃ USTAWOWYCH SSF
Główne formy podmiotów badanych:		24399	700 259 505,49	1316	36 172 591,69
	Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością	14986	510 837 631,79	737	16 891 875,45
	Spółka akcyjna	4746	117 095 648,81	549	18 852 698,35
	Spółka komandytowa	1972	34 998 171,20	21	332 817,89
	Osoba fizyczna prowadząca jednoosobową działalność gospodarczą	1462	19 615 354,85	1	7 500,00
	Spółka jawna	1233	17 712 698,84	8	87 700,00
	Pozostałe rodzaje	3426	49 721 206,42	28	801 917,23
	RAZEM	27825	749 980 711,91	1344	36 974 508,92

Opracowanie własne PANA

Analiza średniej liczby badań wykonywanych przez jednego biegłego rewidenta w poszczególnych województwach dostarcza ważnych informacji. W kontekście ustawowych sprawozdań finansowych podmiotów innych niż jednostki zainteresowania publicznego średnia liczba badań wynosi 13. Jednak po wykluczeniu firm z TOP12, średnia ta wynosi blisko 11 badań na jednego biegłego rewidenta. Ze względu na zmiany w gronie największych firm audytorskich w poprzednim okresie (do grona TOP12 dołączyła jedna FA), dane nie są bezpośrednio porównywalne rok do roku.

W poszczególnych województwach średnia liczba badań wykonywanych przez jednego biegłego rewidenta oscyluje w przedziale pomiędzy 7,93 (województwo zachodniopomorskie) a 14,79 (województwo opolskie). Firmy z TOP12 wykonują średnio 26 badań na jednego biegłego rewidenta dla danej firmy. Podobnie jak w latach poprzednich[, ze względu na zmiany w gronie największych firm audytorskich w poprzednim okresie (od 2022 r. do grona TOP należy zaliczyć również kolejną mniejszą firmę audytorską), dane te nie są bezpośrednio porównywalne rok do roku.

Tabela 5. Średnia liczba badań ustawowych sprawozdań finansowych podmiotów innych niż JZP według danych ze sprawozdań rocznych za 2022 r. - rozkład geograficzny według siedziby FA

KATEGORIA	ŚREDNIA LICZBA BADAŃ NA 1 BR (2022 R.)	ŚREDNIA LICZBA BADAŃ NA 1 BR (2021 R.)	ŚREDNIA LICZBA BADAŃ NA 1 BR (2020 R.)
Województwo bez TOP 11 dla lat 2020-2021 oraz bez TOP12 dla 2022 r.	11,12	11,90	11,08
Dolnośląskie	9,47	8,76	9,01
Kujawsko-pomorskie	13,02	10,56	10,47
Lubelskie	13,33	10,89	9,89
Lubuskie	13,45	12,10	10,29
Łódzkie	12,40	10,17	10,35
Małopolskie	10,39	9,24	8,94
Mazowieckie	10,77	9,91	11,11
Opolskie	14,79	16,75	12,46
Podkarpackie	10,51	9,53	9,79
Podlaskie	12,02	11,50	11,92
Pomorskie	9,47	8,96	9,21
Śląskie	12,47	12,72	11,85
Świętokrzyskie	9,14	8,51	8,79
Warmińsko-mazurskie	10,69	9,95	9,33
Wielkopolskie	12,21	12,38	13,70
Zachodniopomorskie	7,93	7,40	6,60
FA z TOP11 (lata 2020-2021) i z TOP12 (rok 2022)	25,82	31,67	27,07
ŚREDNIO WE WSZYSTKICH FA	13,01	12,29	13,08

Opracowanie własne PANA

Analiza liczby usług wykonywanych przez biegłych rewidentów w różnych firmach audytorskich wskazuje na trend malejącej liczby firm audytorskich, w których jeden biegły rewident wykonuje więcej niż 50 usług rocznie. Ten trend może sugerować, że biegli rewidenci są coraz bardziej zaangażowani w wykonywanie badań. Niemniej jednak nadal istnieje 68 firm audytorskich, w których biegli rewidenci wykonują średnio około 1 lub więcej usług na tydzień, a liczba takich biegłych rewidentów w 2022 roku wyniosła 150.

Zmniejszyła się również największa liczba usług wykonywanych przez jednego biegłego rewidenta. Co znamienne, ta największa liczba wykonywanych usług przez jednego biegłego rewidenta jest obecnie realizowana poza pięcioma największymi firmami audytorskimi. Jest to odmienne zachowanie w stosunku do lat poprzednich, kiedy to najwięcej usług na jednego biegłego rewidenta było wykonywanych w firmach audytorskich z dużą liczbą asystentów i biegłych pomocniczych.

Powyższe wyniki analizy sugerują również, że liczba biegłych rewidentów najbardziej obciążonych pracą w pięciu największych firmach audytorskich zmniejszyła się, co potwierdza inny rozkład pracy w największych firmach audytorskich.

Tabela 6. Anormalnie wysokie liczby usług wykonywane przez BR

KATEGORIA	2022 R.	2021 R.	2020 R.
Liczba FA w której było wykonywanych powyżej 50 usług przez BR	68	76	88
Liczba BR, którzy wykonali powyżej 50 usług w ciągu roku	150	174	194
Największa liczba usług wykonywana przez BR w ciągu roku	215	318	311
Liczba BR w pięciu największych FA z liczbą usług powyżej 50 wykonanych przez BR	Pomiędzy 7 a 15	Pomiędzy 10 a 16	>10
Maksymalna liczba usług wykonywanych w pięciu największych FA z liczbą usług powyżej 50 wykonanych przez BR	Pomiędzy 50 a 182	Pomiędzy 105 a 318	Pomiędzy 164 a 311
Maksymalna liczba usług wykonywanych w innych niż pięć największych FA z liczbą usług powyżej 50 wykonanych przez BR	Pomiędzy 50 a 215	Pomiędzy 50 a 202	Ponad 50

Opracowanie własne PANA

III OPINIE WYDAWANE W SPRAWOZDANIACH Z BADANIA USTAWOWEGO

W 2022 r. zostało wydanych 1999 sprawozdań z badania ustawowego sprawozdań finansowych JZP (w 2021 r. było to 2035 sprawozdań z badania, a w 2020 r. było to 1898 sprawozdań z badania).

W 2022 r. pomimo problemów wynikających z otoczenia gospodarczego (inflacja, wojna w Ukrainie, efekty związane z pandemią) można zauważyć spadek odsetka opinii bez zastrzeżeń, które stanowiły 87% w 2022, 88,4% w 2021 i 78,5% w 2020 roku. Opinie bez zastrzeżeń wraz z uzupełniającymi objaśnieniami stanowiły 97,5% wszystkich opinii wydanych w 2022, podobnie jak w poprzednich latach.

Analiza rozkładów typów opinii wskazała, że w przypadku opinii wydawanych przez związki rewizyjne, rozkład opinii jest odmienny niż w innych firmach audytorskich. W 2022 roku 91,6% opinii wydanych przez związki rewizyjne były opiniami bez zastrzeżeń, w porównaniu do 87% opinii wydanych przez pozostałe firmy audytorskie. Opinie z uzupełniającymi objaśnieniami stanowiły 7% w przypadku badań przeprowadzanych przez związki rewizyjne i 10,5% w przypadku pozostałych firm audytorskich badających JZP. Zauważono istotną zmianę podejścia do objaśnień, zarówno w związku rewizyjnym (upowszechnianie objaśnień), jak i w pozostałych firmach audytorskich badających JZP (istotne zmniejszenie liczby objaśnień).

Tabela 7. Rodzaje opinii w badaniach ustawowych sprawozdań finansowych JZP według danych ze sprawozdań rocznych za 2022 r. - rozkład geograficzny według siedziby FA

TYP WYDANEJ OPINII WOJEWÓDZTWO	BEZ ZASTRZEŻEŃ	BEZ ZASTRZEŻEŃ Z OBJAŚNIENIEM	Z ZASTRZEŻENIE M (-AMI)	NEGATYWNA (-Y)	ODMOWA WYRAŻENIA OPINII	RAZEM
Dolnośląskie	4				1	5
Łódzkie	23	4		2		29
Małopolskie	64	13			4	81
Mazowieckie	1384	163	1	10	16	1574
Podkarpackie	2					2
Śląskie	51	8				59
Wielkopolskie	212	20		8	8	248
Zachodniopomorskie		1				1
RAZEM	1740	209	1	20	29	1999

Opracowanie własne PANA

W 2022 roku liczba sprawozdań z badania ustawowego sprawozdań finansowych podmiotów innych niż JZP [BA1] wyniosła 29 169. Najczęściej wydawaną opinią była opinia bez zastrzeżeń, która stanowiła 82,4% (wzrost z 79,7% w 2021 r. i z 74,4% w 2020 r.). Drugą najczęściej wydawaną opinią była opinia bez zastrzeżeń z uzupełniającym objaśnieniem, która stanowiła 12,8% (spadek z 14,5% w 2021 r. i 20,9% w 2020 r.). Łącznie, opinie bez zastrzeżeń i opinie bez zastrzeżeń z uzupełniającym objaśnieniem stanowiły 95,2% wszystkich wydanych opinii, co stanowi wzrost w stosunku do 94,2% w 2021 r. i 93,3% w 2020 r. Opinie z zastrzeżeniami stanowiły 4,5% wszystkich wydanych opinii, co stanowi spadek w stosunku do 5,5% w 2021 r. i jest na podobnym poziomie jak w 2020 r (4,3%).

Rozkład typów wydanych opinii kształtuje się jednak odmiennie w przypadku opinii wydawanych przez FA z TOP12, w przypadku których opinie bez zastrzeżeń stanowiły 88,5% (84,5% w 2021 r. oraz 81,1% w 2020 r.) wydanych opinii zaś odsetek opinii z zastrzeżeniem wzrósł do 8,5% (7,5% w 2021 r., podczas gdy w 2020 r. było ich jedynie 3,1%).

Tabela 8. Rodzaje opinii w badaniach ustawowych sprawozdań finansowych podmiotów innych niż JZP według danych ze sprawozdań rocznych za 2022 r.

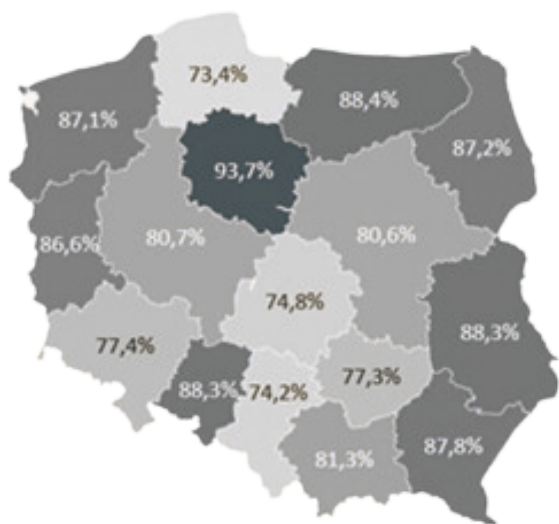
TYP WYDANEJ OPINII	FIRMY Z TOP12 W ZAKRESIE BADAŃ PODMIOTÓW INNYCH NIŻ JZP	POZOSTAŁE FA BADAJĄCE PODMIOTY INNE NIŻ JZP	WSZYSTKIE FA BADAJĄCE PODMIOTY INNE NIŻ JZP
Bez zastrzeżeń	88,5%	80,3%	82,4%
Bez zastrzeżeń z uzupełniającym objaśnieniem	8,5%	14,3%	12,8%
Z zastrzeżeniem (-ami)	2,9%	5%	4,5%
Negatywna (-y)	0,0%	0,1%	0,1%
Odmowa wyrażenia opinii	0,1%	0,3%	0,3%

Opracowanie własne PANA

W zależności od województwa występują różnice w rozkładzie wydanych opinii. W przypadku opinii bez zastrzeżeń, różnice w stosunku do wartości 82,4% (z tabeli 8) mieszczą się w przedziale od +11,3 punktów procentowych do -9,0 punktów procentowych. Jednak po uwzględnieniu opinii z uzupełniającym objaśnieniem (łącna wartość 95,2% w tabeli 8), różnice nie są już znaczące i mieszczą się w przedziale od +3,2 punktu procentowego (województwo lubelskie, podobnie jak w 2021 roku) do -5,4 punktu procentowego (województwo świętokrzyskie, również podobnie jak w 2021 roku). Wyniki te sugerują podobieństwa w kryteriach wydawania opinii bez zastrzeżeń. Różnice te znajdują swoje odzwierciedlenie w przypadku opinii z zastrzeżeniem, gdzie najmniej takich opinii wydano w województwie lubelskim (1,4%), a najwięcej w sąsiadującym z nim województwie świętokrzyskim (9,9%).

Wykres 9. Typy opinii w sprawozdaniu z badania sprawozdań ustawowych na rzecz podmiotów innych niż JZP bez TOP12 według danych ze sprawozdań rocznych za 2022 r. - rozkład geograficzny według siedziby FA

Opinie bez zastrzeżeń



Opinie bez zastrzeżeń z uzupełniającym objaśnieniem



Opinie z zastrzeżeniem (-ami)



Opracowanie własne PANA

IV WYNAGRODZENIA FIRM AUDYTORSKICH ZA BADANIE SF ORAZ SSF

Jednym z ważnych czynników, który może wpłynąć na prawidłowość przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego jest odpowiednie jego zaplanowanie między innymi poprzez określenie niezbędnej pracochołności, wielkości zespołu i wymaganych jego kwalifikacji. Potwierdzają to zapisy art. 80 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach które wskazują, że wynagrodzenie za przeprowadzenie badania ma odzwierciedlać pracochołność oraz stopień złożoności prac i wymagane kwalifikacje. W sprawozdaniach rocznych brak jest bezpośredniego odwołania do pracochołności prowadzonych badań. Można jednak z pewnym przybliżeniem założyć, że pracochołność oraz pozostałe parametry będące podstawą do obliczenia wynagrodzenia za badanie są powiązane z rodzajem branży, w której podmiot badany prowadzi główną działalność oraz skali podmiotu badanego.

Ponieważ kształcenie biegłych rewidentów jest koordynowane w całej Polsce przez samorząd zawodowy, który również potwierdza ich kwalifikacje, można założyć, że w pewnym przybliżeniu poziom przygotowania zawodowego zespołu audytowego powinien w całym kraju być na zbliżonym poziomie.

Ze względu na znaczne zróżnicowanie w sposobie prowadzenia działalności FA pomiędzy TOP12, BIG4 oraz pozostałymi FA analizę wynagrodzenia przeprowadzono w podziale na różne wielkości firm audytorskich. Ze względu na istotną rozbieżność w wynagrodzeniach za badanie sprawozdań finansowych funduszy inwestycyjnych (oraz subfunduszy) zostały one wyodrębnione z działalności finansowej, co wpłynęło pozytywnie na zrozumienie rozpiętości cen stosowanych przez FA w odniesieniu do tych badań.

Generalnie należy zauważyć, że mediana wynagrodzeń za badania sprawozdań finansowych JZP wzrosła na poziomie nie wyższym niż inflacyjnym, choć w odniesieniu do niektórych branż (handel hurtowy i detaliczny oraz badania funduszy i subfunduszy) ten wzrost jest na poziomie 2-3%. Inną tendencję należy jednak odnotować w odniesieniu do średniego wynagrodzenia, gdzie w branżach przetwórstwo przemysłowe, budownictwo, handel hurtowy i detaliczny oraz działalność finansowa i ubezpieczeniowa mamy do czynienia ze wzrostem na poziomie pomiędzy 7-10%. W pozostałych branżach średnie wynagrodzenie spadło, co może wskazywać na przejście badań do podmiotów spoza największych firm audytorskich.

Tabela 9. Wynagrodzenia za badanie ustawowe sprawozdań finansowych JZP według danych ze sprawozdań rocznych za 2022 r. – zestawienie według kluczowych branż w odniesieniu do wszystkich FA

Sekcja	Nazwa	Cały rynek												
		2022				2021				Zmiana				
		JZP	Mediana	Średnia	Suma przychodów	JZP	Mediana	Średnia	Suma przychodów	Δ JZP	Δ Mediana	Δ Średnia	Δ Suma przychodów	Δ Suma przychodów w %
C	PRZETWÓRSTWO PRZEMYSŁOWE	164	32 094	59 864	9 817 775	177	27 073	53 689	9 502 960	-13	5 021	6 175	314 815	3,3%
F	BUDOWNICTWO	63	36 509	61 925	3 901 301	71	32 373	56 182	3 988 888	-8	4 136	5 744	-87 587	-2,2%
G	HANDEL HURTOWY I DETALICZNY	83	31 400	62 568	5 193 166	86	30 825	57 996	4 987 648	-3	575	4 572	205 518	4,1%
J	INFORMACJA I KOMUNIKACJA	84	29 563	73 283	6 155 791	79	26 000	76 219	6 021 267	5	3 563	-2 935	134 523	2,2%
K	DZIAŁALNOŚĆ FINANSOWA I UBEZPIECZENIOWA (z wyłączeniem 64.30, 65.30 oraz 66.30)	755	23 000	75 962	57 351 253	784	20 000	68 401	53 626 677	-29	3 000	7 561	3 724 576	6,9%
	w tym PKD 64.30, 65.30 oraz 66.30	667	8 000	10 404	6 939 415	645	7 800	10 748	6 932 154	22	200	-344	7 261	0,1%
M	DZIAŁALNOŚĆ PROFESJONALNA, NAUKOWA I TECHNICZNA	93	33 045	53 287	4 955 705	87	28 400	59 497	5 176 269	6	4 645	-6 210	-220 564	-4,3%

Opracowanie własne PANA

Kolejne analizy zostały przeprowadzone dla dwóch grup: w odniesieniu do roku 2022 dla grup firm audytorskich z TOP12 oraz spoza niej, w odniesieniu do roku 2021 dla grup firm audytorskich z TOP11 i spoza niej. W związku z brakiem pełnej porównywalności danych, należy zwracać uwagę na konieczność uwzględnienia tego faktu przy interpretowaniu wyników analizy.

Z analizy wynika, że za wyjątkiem badań funduszy i subfunduszy wzrost mediany i średniej był raczej równomierny. Nieco silniej niż mediana rośnie średnie wynagrodzenie w badaniu branży informacji i komunikacji, co wskazuje na przejście badań nieco większych podmiotów do firm spoza TOP12. Znajduje to również swoje potwierdzenie w zwiększonej liczbie podmiotów badanych w tej branży.

Dodatkowo potwierdzeniem analizy tabeli 9 jest spostrzeżenie istotnego wzrostu wynagrodzenia (średniej i mediany) oraz liczby podmiotów badanych przez firmy audytorskie spoza TOP12. Tak więc pomimo ogólnego spadku przychodów firm audytorskich zaprezentowanego dla branży działalność profesjonalna, naukowa i techniczna w tabeli 9 widocznym jest, że następuje stopniowe przenoszenie usług badania z większych firm audytorskich do FA bardziej dopasowanych skalą działalności.

W odniesieniu do badania funduszy i subfunduszy należy jednak zauważyć, że wynagrodzenia za badanie są dla tego segmentu firm audytorskich niskie i w zasadzie nie uległy zwiększeniu

pomimo istotnego wzrostu kosztu pracowników zatrudnionych do wykonania prac w czasie badania oraz kosztów wycen związanych z koniecznością zatrudnienia przez FA ekspertów.

Tabela 10. Wynagrodzenia za badanie ustawowe sprawozdań finansowych JZP według danych ze sprawozdań rocznych za 2022 r. – zestawienie według kluczowych branż w odniesieniu do FA z pominięciem TOP12 dla roku 2022 oraz TOP11 dla roku 2021.

Sekcja	Nazwa	Bez TOP												
		2022 bez TOP12				2021 bez TOP11				Zmiana				
		JZP	Mediana	Średnia	Suma przychodów	JZP	Mediana	Średnia	Suma przychodów	Δ JZP	Δ Mediana	Δ Średnia	Δ Suma przychodów	Δ Suma przychodów w %
C	PRZETWÓRSTWO PRZEMYSŁOWE	66	21 500	26 751	1 765 589	76	17 950	21 628	1 643 720	-10	3 550	5 123	121 869	7,4%
F	BUDOWNICTWO	19	19 900	22 137	420 600	25	19 000	19 672	491 800	-6	900	2 465	-71 200	-14,5%
G	HANDEL HURTOWY I DETALICZNY	31	20 500	21 077	653 394	32	22 650	22 800	729 610	-1	-2 150	-1 723	-76 216	-10,4%
J	INFORMACJA I KOMUNIKACJA	38	17 678	27 019	1 026 719	36	16 000	21 821	785 545	2	1 678	5 198	241 174	30,7%
K	DZIAŁALNOŚĆ FINANSOWA I UBEZPIECZENIOWA (z wyłączeniem 64.30, 65.30 oraz 66.30)	133	18 000	21 860	2 907 386	141	17 000	20 261	2 856 798	-8	1 000	1 599	50 589	1,8%
	w tym PKD 64.30, 65.30 oraz 66.30	53	5 400	6 918	366 668	52	5 140	6 934	360 584	1	260	-16	6 083	1,7%
M	DZIAŁALNOŚĆ PROFESJONALNA, NAUKOWA I TECHNICZNA	34	20 000	23 203	788 901	31	15 000	17 701	548 728	3	5 000	5 502	240 173	43,8%

Opracowanie własne PANA

Ze względu na zmianę liczebności grupy firm audytorskich badających najwięcej JZP analiza zmian w wynagrodzeniu powinna uwzględniać fakt tej zmiany. Na uwagę jednak zasługuje fakt, że zaliczenie do grona największych firm audytorskich kolejnej firmy nie zmieniło istotnie udziału całości tej grupy w badaniach JZP. W 2021 r. grupa TOP11 osiągała przychód z tych badań na poziomie 91,7% sumy wszystkich badań sprawozdań finansowych JZP. W 2022 r. pomimo rozszerzenia liczby firm do 12 (TOP12) przychód z badań tej grupy wyniósł 91,5% sumy wszystkich

Ze względu na zmianę liczebności grupy firm audytorskich badających najwięcej JZP analiza zmian w wynagrodzeniu powinna uwzględniać fakt tej zmiany. Na uwagę jednak zasługuje fakt, że zaliczenie do grona największych firm audytorskich kolejnej firmy nie zmieniło istotnie udziału całości tej grupy w badaniach JZP. W 2021 r. grupa TOP11 osiągała przychód z tych badań na poziomie 91,7% sumy wszystkich badań sprawozdań finansowych JZP. W 2022 r. pomimo rozszerzenia liczby firm do 12 (TOP12) przychód z badań tej grupy wyniósł 91,5% sumy wszystkich badań sprawozdań finansowych JZP, co potwierdza wcześniejsze stwierdzenie o stopniowym przenoszeniu usług badania z większych firm audytorskich na firmy bardziej dopasowane skalą działalności.

Analizując poszczególne branże w odniesieniu do liczby przeprowadzonych badań można zauważyć, że:

a) W odniesieniu do **branży przetwórstwo przemysłowe** aż 40% badań wykonywanych jest przez firmy spoza TOP12 i jedynie 13% badań wykonywanych jest przez BIG4.

b) W odniesieniu do **branży budownictwo** 30% badań wykonywanych jest przez firmy spoza TOP12 i aż 38% badań wykonywanych jest przez BIG4.

c) W odniesieniu do **branży handel hurtowy i detaliczny** 37% badań wykonywanych jest przez firmy spoza TOP12 i 22% badań wykonywanych jest przez BIG4.

d) W odniesieniu do **branży informacja i komunikacja** 45% badań wykonywanych jest przez firmy spoza TOP12 i 29% badań wykonywanych jest przez BIG4.

e) W odniesieniu do **branży działalność finansowa i ubezpieczeniowa** 18% badań wykonywanych jest przez firmy spoza TOP12 i 16% badań wykonywanych jest przez BIG4. W tym przypadku jednak silnie zakłócają obraz tej branży badania banków spółdzielczych prowadzone przez firmy spoza BIG4 a należące do grupy TOP12. Przeprowadzając analizę należy więc dodatkowo zwrócić uwagę na rozmieszczenie przychodów w poszczególnych grupach firm. Firmy z BIG4 wypracowują 63% przychodów w badaniach tej branży, pozostałe firmy z TOP12 wypracowują 32%, zaś reszta firm uzyskuje jedynie 5% w związku z badaniem tej branży. Należy więc zauważyć silną koncentrację w gronie niewielu firm audytorskich zarówno badań banków spółdzielczych, jak i innych instytucji finansowych.

f) W odniesieniu do **badania funduszy inwestycyjnych i subfunduszy** jedynie 8% badań wykonywanych jest przez firmy spoza TOP12 i aż 80% badań wykonywanych jest przez BIG4. Wynika to z faktu, że kontrakty zawierane na badania instytucji finansowych i ubezpieczeniowych obejmują zazwyczaj związane z nimi fundusze inwestycyjne i subfundusze. Wpływa więc to na silnie oligopolistyczną pozycję BIG4 i utrudnia konkurencyjne działanie innych firm audytorskich. Co za tym idzie, podstawową strategią wejścia do branży funduszy i subfunduszy jest niezwykle niska cena, niższa niż wynagrodzenie za badania funduszy i subfunduszy spoza firm JZP. Wskazuje to niską elastyczność cenową tej branży i inne niż cenowe kryteria wyboru firmy audytorskiej.

g) W odniesieniu do **branży działalność profesjonalna, naukowa i techniczna** 37% badań wykonywanych jest przez firmy spoza TOP12 i 32% badań wykonywanych jest przez BIG4.

Przeprowadzona analiza potwierdza, że istnieje zjawisko dekoncentracji badań w odniesieniu do branży przetwórstwo przemysłowe, handel hurtowy i detaliczny, informacja i komunikacja oraz działalność profesjonalna, naukowa i techniczna. Widoczne to jest również w zmianach wynagrodzeń w poszczególnych grupach firm audytorskich.

O dekoncentracji natomiast trudno mówić w odniesieniu do działalności finansowej i ubezpieczeniowej (wraz z towarzyszącymi funduszami inwestycyjnymi i subfunduszami) jak też w odniesieniu do branży budownictwo.

Tabela 11. Wynagrodzenia za badanie ustawowe sprawozdań finansowych JZP według danych ze sprawozdań rocznych za 2022 r. – zestawienie według kluczowych branż w odniesieniu do FA z TOP12 dla roku 2022 oraz TOP11 dla roku 2021

Sekcja	Nazwa	TOP												
		2022 TOP12				2021 TOP11				Zmiana				
		JZP	Mediana	Średnia	Suma przychodów	JZP	Mediana	Średnia	Suma przychodów	Δ JZP	Δ Mediana	Δ Średnia	Δ Suma przychodów	Δ Suma przychodów w %
C	PRZETWÓRSTWO PRZEMYSŁOWE	98	45 264	82 165	8052 186	101	41 077	77 814	7 859 240	-3	4 187	4 351	192 946	2,5%
F	BUDOWNICTWO	44	62 374	79 107	3 480 701	46	54 681	76 024	3 497 088	-2	7 692	3 083	-16 387	-0,5%
G	HANDEL HURTOWY I DETALICZNY	52	47 540	87 303	4 539 772	54	39 586	78 853	4 258 038	-2	7 955	8 451	281 734	6,6%
J	INFORMACJA I KOMUNIKACJA	46	59 000	111 502	5 129 071	43	40 000	121 761	5 235 722	3	19 000	-10 259	-106 651	-2,0%
K	DZIAŁALNOŚĆ FINANSOWA I UBEZPIECZENIOWA (z wyłączeniem 64.30, 65.30 oraz 66.30)	622	25 100	87 530	54 443 866	643	23 500	78 958	50 769 879	-21	1 600	8 573	3 673 987	7,2%
	w tym PKD 64.30, 65.30 oraz 66.30	614	8 000	10 705	6 572 747	593	8 000	11 082	6 571 570	21	0	-377	1 178	0,0%
M	DZIAŁALNOŚĆ PROFESJONALNA, NAUKOWA I TECHNICZNA	59	52 362	70 624	4 166 804	56	46 406	82 635	4 627 541	3	5 956	-12 011	-460 737	-10,0%

Tabela 12. Wynagrodzenia za badanie ustawowe sprawozdań finansowych JZP według danych ze sprawozdań rocznych za 2022 r. – zestawienie według kluczowych branż w odniesieniu do BIG4

Sekcja	Nazwa	BIG4												
		2022				2021				Zmiana				
		JZP	Mediana	Średnia	Suma przychodów	JZP	Mediana	Średnia	Suma przychodów	Δ JZP	Δ Mediana	Δ Średnia	Δ Suma przychodów	Δ Suma przychodów w%
C	PRZETWÓRSTWO PRZEMYSŁOWE	22	132 228	206 570	4 544 534	24	113 177	181 936	4 366 472	-2	19 051	24 633	178 063	4,1%
F	BUDOWNICTWO	24	107 407	110 124	2 642 983	24	110 903	113 328	2 719 869	0	-3 496	-3 204	-76 886	-2,8%
G	HANDEL HURTOWY I DETALICZNY	18	169 851	180 011	3 240 201	20	135 330	159 477	3 189 538	-2	34 521	20 534	50 663	1,6%
J	INFORMACJA I KOMUNIKACJA	24	122 173	181 837	4 364 092	20	131 743	227 495	4 549 900	4	-9 570	-45 658	-185 807	-4,1%
K	DZIAŁALNOŚĆ FINANSOWA I UBEZPIECZENIOWA (z wyłączeniem 64.30, 65.30 oraz 66.30)	120	192 853	301 059	36 127 102	113	161 396	284 418	32 139 212	7	31 457	16 641	3 987 890	12,4%
	w tym PKD 64.30, 65.30 oraz 66.30	533	8 400	10 721	5 714 416	504	7 500	9 425	4 749 975	29	900	1 297	964 441	20,3%
M	DZIAŁALNOŚĆ PROFESJONALNA, NAUKOWA I TECHNICZNA	30	69 374	99 213	2 976 392	32	81 699	113 984	3 647 496	-2	-12 325	-14 771	-671 104	-18,4%

Opracowanie własne PANA

Również i w 2022 r. wynagrodzenia (a co za tym idzie i pracochłonności) FA z TOP12 są, jak to wynika z mediany i średniej, zazwyczaj 2-krotnie a nawet 3-krotnie wyższe, niż w grupie pozostałych FA badających JZP. Szczególnie wysoką rozbieżność w szacowaniu pracochłonności można zaobserwować w zakresie badań z działu budownictwa oraz informacji i komunikacji. Branże te charakteryzują się niestandardowymi procesami i trudnymi w interpretacji pozycjami sprawozdań, co może uzasadniać istotnie wyższą pracochłonność takich badań.

Odmienne od roku 2020 i 2021 wynagrodzenia za badanie sprawozdań finansowych JZP w BIG4 w odniesieniu do median i średnich wynagrodzeń z TOP12 wskazują, że firmy z BIG4 są

wybijerane przez istotnie większe podmioty (np. mediana wynagrodzenia za badania działalności finansowej i ubezpieczeniowej jest ponad 7-krotnie wyższa, a w odniesieniu do przetwórstwa przemysłowego i handlu hurtowego ok. 3-krotnie wyższa). Zwiększona pracochołność (a co za tym idzie również wynagrodzenie) jest związana w tym przypadku zazwyczaj ze skalą badanych podmiotów oraz stopniem ich skomplikowania.

Badanie podmiotów innych niż JZP są w 75% (czyli w odniesieniu do ok. 22 tys. badań ustawowych) wykonywane przez firmy audytorskie spoza TOP12. W odniesieniu jednak do sumy wartości tych badań to firmy z TOP12 wykonują 60% badań, a BIG4 – 48%. W 2022 r. należy zauważyć zwiększenie się liczby badanych sprawozdań finansowych o 4%. Zwiększenie w większej mierze dotyczyło badań wykonywanych przez firmy z TOP12 (2,5%) niż przez pozostałe firmy audytorskie (1,5%). Firmy audytorskie spoza TOP12 mają dominującą pozycję w odniesieniu do wszystkich typów badań, jednakże działalność finansowa (w tym fundusze inwestycyjne) w blisko połowie przypadków badana jest przez firmy z TOP12.

Jak wynika z powyższego, również w przypadku badań sprawozdań finansowych podmiotów innych niż JZP mediana i średnie wynagrodzenie wykazują duże rozbieżności w wycenie, a co za tym prawdopodobnie idzie również w pracochołności takiego badania w poszczególnych branżach. Głównymi branżami, w których są przeprowadzane badania, są: przetwórstwo przemysłowe (26% badań) oraz handel hurtowy i detaliczny (22% badań). Również w odniesieniu do badań sprawozdań finansowych podmiotów innych niż JZP zostały z działalności finansowej wyodrębnione badania sprawozdań finansowych funduszy inwestycyjnych i subfunduszy. Ze względu na znaczne zróżnicowanie w sposobie prowadzenia działalności FA pomiędzy TOP12, BIG4 oraz pozostałymi FA, analizę wynagrodzenia przeprowadzono w podziale na różne wielkości firm audytorskich.

Przegląd median na poziomie całego rynku wskazuje, że tak samo jak w ubiegłych latach FA pobierają najniższe wynagrodzenia w przypadku podmiotów komunalnych, opieki zdrowotnej oraz funduszy i subfunduszy.

Przegląd tych branż dla FA innych niż TOP12 wskazuje, że mediana wynagrodzenia w odniesieniu do badań funduszy i subfunduszy jest najniższa, bo wynosi 6.600 zł netto. Wartym jednak zauważenia jest, że mediana przy badaniu funduszy i subfunduszy JZP jest jeszcze niższa dla firm z tej grupy (przypominając: mediana wyniosła tam 5.400 zł). Są to zdecydowanie najniższe wynagrodzenia pomimo tego, że ryzyka przy badaniu funduszy i subfunduszy są niezwykle wysokie i związane trudnym tematem wycen, co niejednokrotnie wymaga zatrudnienia specjalistów z tego zakresu. W związku z tym podczas kontroli będzie podlegało to szczególnym rozważaniom celem zweryfikowania jakości przeprowadzonych badań.

Generalnie należy zauważyć stopniowy wzrost wynagrodzeń za badania. Wzrost ten jest na poziomie około 17%, więc jest nieco powyżej poziomu inflacji za 2022 r. (zgodnie z danymi GUS średnioroczny wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych ogółem w 2022 r. wyniósł 14,1%).

Tabela 13. Wynagrodzenia za badanie ustawowe sprawozdań finansowych podmiotów innych niż JZP według danych ze sprawozdań rocznych za 2022 r. – dane dla wszystkich FA

Sekcja	Nazwa	Cały rynek												
		2022				2021				Zmiana				
		01.01.2022	Mediana	Średnia	Suma przychodów	01.01.2021	Mediana	Średnia	Suma przychodów	Δ 01.01.2022	Δ Mediana	Δ Średnia	Δ Suma przychodów	Δ Suma przychodów w %
C	PRZETWÓRSTWO PRZEMYSŁOWE	7509	17 000	34 041	255 616 312	7132	15 000	31 361	223 666 520	377	2 000	2 680	31 949 791	14,3%
E	DOSTAWA WODY; GOSPODAROWANIE ŚCIEKAMI I ODPADAMI ORAZ DZIAŁALNOŚĆ ZWIĄZANA Z REKULTYWACJĄ	762	12 000	18 033	13 740 859	690	10 000	15 974	11 021 911	72	2 000	2 059	2 718 948	24,7%
F	BUDOWNICTWO	2078	14 000	20 579	42 763 861	1989	12 000	18 177	36 153 248	89	2 000	2 403	6 610 612	18,3%
G	HANDEL HURTOWY I DETALICZNY; NAPRAWA POJAZDÓW SAMOCHODOWYCH, WŁĄCZAJĄC MOTOCYKLE	6509	15 000	26 636	173 372 321	6138	13 000	23 974	147 154 045	371	2 000	2 662	26 218 276	17,8%
H	TRANSPORT I GOSPODARKA MAGAZYNOWA	1855	15 000	25 722	34 853 319	1300	13 000	24 012	31 215 123	55	2 000	1 710	3 638 196	11,7%
J	INFORMACJA I KOMUNIKACJA	1376	15 000	33 675	46 336 269	1271	13 000	30 176	38 353 732	105	2 000	3 499	7 982 537	20,8%
K	DZIAŁALNOŚĆ FINANSOWA I UBEZPIECZENIOWA (z wyłączeniem PKD 64.30, 65.30, 66.30)	912	15 000	34 251	31 237 318	982	12 000	29 030	28 507 071	-70	3 000	5 222	2 730 248	9,6%
	PKD 64.30, 65.30, 66.30	981	7 000	11 103	10 892 423	978	6 168	9 314	9 109 353	3	832	1 789	1 783 070	19,6%
L	DZIAŁALNOŚĆ ZWIĄZANA Z OBSŁUGĄ RYNKU NIERUCHOMOŚCI	1559	12 000	20 228	31 534 929	1500	10 000	16 464	24 696 677	59	2 000	3 763	6 838 251	27,7%
M	DZIAŁALNOŚĆ PROFESJONALNA, NAUKOWA I TECHNICZNA	1931	14 500	29 465	56 897 147	1791	12 316	23 941	42 878 236	140	2 184	5 524	14 018 910	32,7%
N	DZIAŁALNOŚĆ W ZAKRESIE USŁUG ADMINISTROWANIA I DZIAŁALNOŚĆ WSPIERAJĄCA	715	16 000	31 975	22 862 129	722	13 600	27 541	19 884 318	-7	2 400	4 434	2 977 812	15,0%
Q	OPIEKA ZDROWOTNA I POMOC SPOŁECZNA	929	9 500	15 370	14 278 266	908	7 975	13 370	12 140 201	21	1 525	1 999	2 138 065	17,6%

Opracowanie własne PANA

Podobny wzrost odnotowały wynagrodzenia FA spoza TOP12. Należy zauważyć, że tak samo wzrosła mediana jak i średnie wynagrodzenie (14%), co wskazuje na ujednolicanie przez FA poziomów wynagrodzeń za usługi. Najwyższy wzrost wynagrodzeń miał miejsce w odniesieniu do badań branż nieruchomości (23%) oraz działalności profesjonalnej, naukowej i technicznej (21%). W odniesieniu do badania sprawozdań finansowych funduszy ten wzrost był na poziomie 10%.

Generalnie należy również zauważyć, że rozpiętość pomiędzy medianą a średnim wynagrodzeniem w grupie firm spoza TOP12 pozostaje na niezmiennym poziomie pomiędzy 15% a 26% w stosunku do mediany.

Tabela 14. Wynagrodzenia za badanie ustawowe sprawozdań finansowych podmiotów innych niż JZP według danych ze sprawozdań rocznych za 2022 r. – dane dla FA za wyjątkiem TOP12 w 2022 r. oraz TOP11 w 2021 r.

Sekcja	Nazwa	bez TOP												
		2022 bez TOP12				2021 bez TOP11				Zmiana				
		nieJZP	Mediana	Średnia	Suma przychodów	nieJZP	Mediana	Średnia	Suma przychodów	Δ nieJZP	Δ Mediana	Δ Średnia	Δ Suma przychodów	Δ Suma przychodów w %
C	PRZETWÓRSTWO PRZEMYSŁOWE	5631	14 000	17 652	99 398 512	5354	12 500	15 669	83 889 571	277	1 500	1 983	15 508 941	18,5%
E	DOSTAWA WODY; GOSPODAROWANIE ŚCIEKAMI I ODPADAMI ORAZ DZIAŁALNOŚĆ ZWIĄZANA Z REKULTYWACJĄ	605	10 500	12 245	7 408 304	609	9 700	11 437	6 965 285	-4	800	808	443 019	6,4%
F	BUDOWNICTWO	1731	13 000	14 933	25 848 945	1672	11 000	12 768	21 347 772	59	2 000	2 165	4 501 173	21,1%
G	HANDEL HURTOWY I DETALICZNY; NAPRAWA POJAZDÓW SAMOCHODOWYCH, WŁĄCZAJĄC MOTOCYKLE	5136	13 000	15 488	79 544 181	4933	11 900	13 545	66 816 276	203	1 100	1 943	12 727 905	19,0%
H	TRANSPORT I GOSPODARKA MAGAZYNOWA	1059	12 500	15 107	15 998 036	1017	11 500	13 232	13 456 831	42	1 000	1 875	2 541 205	18,9%
J	INFORMACJA I KOMUNIKACJA	949	11 000	13 286	12 608 262	889	10 000	11 912	10 589 960	60	1 000	1 374	2 018 302	19,1%
K	DZIAŁALNOŚĆ FINANSOWA I UBEZPIECZENIOWA (z wyłączeniem PKD 64.30, 65.30, 66.30)	538	10 000	12 760	6 865 033	618	8 500	11 203	6 923 493	-80	1 500	1 557	-58 460	-0,8%
	PKD 64.30, 65.30, 66.30	531	6 600	7 802	4 142 911	535	6 000	7 331	3 921 840	-4	600	472	221 071	5,6%
L	DZIAŁALNOŚĆ ZWIĄZANA Z OBSŁUGĄ RYNKU NIERUCHOMOŚCI	1092	10 000	12 001	13 104 729	1087	8 130	9 861	10 718 575	5	1 870	2 140	2 386 154	22,3%
M	DZIAŁALNOŚĆ PROFESJONALNA, NAUKOWA I TECHNICZNA	1258	10 850	13 296	16 726 828	1192	9 000	11 256	13 417 084	66	1 850	2 040	3 309 744	24,7%
N	DZIAŁALNOŚĆ W ZAKRESIE USŁUG ADMINISTROWANIA I DZIAŁALNOŚĆ WSPIERAJĄCA	456	12 000	14 922	6 804 623	493	11 000	13 166	6 490 656	-37	1 000	1 757	313 967	4,8%
Q	OPIEKA ZDROWOTNA I POMOC SPOŁECZNA	774	9 000	10 408	8 055 980	829	7 500	8 730	7 237 193	-55	1 500	1 678	818 787	11,3%

Opracowanie własne PANA

W odniesieniu do firm audytorskich z grupy TOP12 należy zauważyć, że mediana wynagrodzeń (z wyjątkiem badań funduszy inwestycyjnych i subfunduszy) jest wyższa niż w firmach spoza tej grupy i wynosi od 0,9 do 3,9 razy więcej (czyli wynagrodzenie najczęściej jest od 2-krotnie wyższego do nawet 5-cio krotnie wyższego niż poza tą grupą). W grupie TOP12 można ponadto zauważyć większą rozpiętość pomiędzy medianą i średnią – wynosi ona przeciętnie ok. 50% (w 2021 r. było to 40%). Wskazuje to na duże zróżnicowanie tej grupy. Wniosek ten znajduje swoje potwierdzenie w analizie rozpiętości wynagrodzeń (tak mediany jak i średniej) grupy BIG4, która wykazuje podobne rozpiętości jak w przypadku firm spoza TOP12, co potwierdza podobieństwa w sposobie szacowania wynagrodzenia.

Tabela 15. Wynagrodzenia za badanie ustawowe sprawozdań finansowych podmiotów innych niż JZP według danych ze sprawozdań rocznych za 2022 r. – dane dla FA z TOP12 dla 2022 r. i TOP 11 dla 2021 r.

Sekcja	Nazwa	TOP												
		2022 TOP12				2021 TOP11				Zmiana				
		nieJZP	Mediana	Średnia	Suma przychodów	nieJZP	Mediana	Średnia	Suma przychodów	Δ nieJZP	Δ Mediana	Δ Średnia	Δ Suma przychodów	Δ Suma przychodów w %
C	PRZETWÓRSTWO PRZEMYSŁOWE	1878	61 492	83 183	156 217 799	1778	54 935	78 615	139 776 950	100	6 557	4 568	16 440 850	11,8%
E	DOSTAWA WODY; GOSPODAROWANIE ŚCIEKAMI I ODPADAMI ORAZ DZIAŁALNOŚĆ ZWIĄZANA Z REKULTYWACJĄ	157	30 125	40 335	6 332 556	81	36 654	50 082	4 056 626	76	-6 529	-9 747	2 275 930	56,1%
F	BUDOWNICTWO	347	33 170	48 746	16 914 916	317	32 000	46 705	14 805 476	30	1 170	2 041	2 109 440	14,2%
G	HANDEL HURTOWY I DETALICZNY; NAPRAWA POJAZDÓW SAMOCHODOWYCH, WŁĄCZAJĄC MOTOCYKLE	1373	50 858	68 338	93 828 140	1205	52 250	66 670	80 337 769	168	-1 392	1 668	13 490 371	16,8%
H	TRANSPORT I GOSPODARKA MAGAZYNOWA	296	45 522	63 700	18 855 282	283	44 000	62 750	17 758 292	13	1 522	950	1 096 990	6,2%
J	INFORMACJA I KOMUNIKACJA	427	55 447	78 988	33 728 008	382	51 264	72 680	27 763 772	45	4 183	6 308	5 964 235	21,5%
K	DZIAŁALNOŚĆ FINANSOWA I UBEZPIECZENIOWA (z wyłączeniem PKD 64.30, 65.30, 66.30)	374	40 792	65 167	24 372 286	364	38 250	59 296	21 583 578	10	2 542	5 871	2 788 708	12,9%
	PKD 64.30, 65.30, 66.30	450	7 402	14 999	6 749 512	443	6 168	11 710	5 187 514	7	1 234	3 289	1 561 999	30,1%
L	DZIAŁALNOŚĆ ZWIĄZANA Z OBSŁUGĄ RYNKU NIERUCHOMOŚCI	467	28 335	39 465	18 430 199	413	23 120	33 845	13 978 102	54	5 215	5 620	4 452 097	31,9%
M	DZIAŁALNOŚĆ PROFESJONALNA, NAUKOWA I TECHNICZNA	673	38 663	59 688	40 170 319	599	36 000	49 184	29 461 153	74	2 663	10 505	10 709 166	36,4%
N	DZIAŁALNOŚĆ W ZAKRESIE USŁUG ADMINISTROWANIA I DZIAŁALNOŚĆ WSPIERAJĄCA	259	44 999	61 998	16 057 506	229	44 092	58 488	13 393 662	30	907	3 510	2 663 844	19,9%
Q	OPIEKA ZDROWOTNA I POMOC SPOŁECZNA	155	17 000	40 144	6 222 286	79	44 000	62 063	4 903 008	76	-27 000	-21 920	1 319 278	26,9%

Opracowanie własne PANA

W odniesieniu do badań wykonywanych przez BIG4 należy zauważyć nieznaczne zmniejszenie liczby wykonywanych badań sprawozdań podmiotów innych niż JZP (ok. 1% w stosunku do 2021 r.). Niezależnie od tego faktu, przychody BIG4 z badań sprawozdań podmiotów innych niż JZP wzrosły o około 12%. Na szczególną uwagę zasługuje, blisko 60-proc. wzrost wynagrodzenia za badanie funduszy i subfunduszy (wartość mediany tego wynagrodzenia w BIG4 to ponad 3-krotność mediany dla całego rynku badań nieJZP). Jest to jedyna branża, w której odnotowano tak znaczący wzrost wynagrodzeń w BIG4 i wzrost ten stanowi kontynuację trendu z 2021 r., kiedy to wynagrodzenia te wzrosły o 80%. Należy jednak zauważyć, że liczba badanych przez BIG4 funduszy i subfunduszy nieJZP stanowi jedynie 11% liczby badań wykonywanych przez wszystkie firmy audytorskie.

W pozostałych branżach wzrost mediany wynagrodzenia BIG4 był na poziomie 11% (czyli nieco poniżej inflacji) a w jednej branży (dostawa wody; gospodarowanie ściekami i odpadami oraz działalność związana z rekultywacją) odnotowano 3% spadek wynagrodzeń.

Tabela 16. Wynagrodzenia za badanie ustawowe sprawozdań finansowych podmiotów innych niż JZP według danych ze sprawozdań rocznych za 2022 r. – dane dla FA z BIG4

Sekcja	Nazwa	BIG4												
		2022				2021				Zmiana				
		nieJZP	Mediana	Średnia	Suma przychodów	nieJZP	Mediana	Średnia	Suma przychodów	Δ nieJZP	Δ Mediana	Δ Średnia	Δ Suma przychodów	Δ Suma przychodów w %
C	PRZETWÓRSTWO PRZEMYSŁOWE	1251	81 978	105 077	131 451 144	1290	73 263	95 527	123 229 864	-39	8 715	9 550	8 221 281	6,7%
E	DOSTAWA WODY; GOSPODAROWANIE ŚCIEKAMI I ODPADAMI ORAZ DZIAŁALNOŚĆ ZWIĄZANA Z REKULTYWACJĄ	82	44 635	57 882	4 746 292	65	45 914	57 638	3 746 458	17	-1 279	244	999 834	26,7%
F	BUDOWNICTWO	175	55 906	68 036	11 906 342	172	51 577	62 086	10 678 862	3	4 329	5 950	1 227 480	11,5%
G	HANDEL HURTOWY I DETALICZNY; NAPRAWA POJAZDÓW SAMOCHODOWYCH, WŁĄCZAJĄC MOTOCYKLE	957	67 350	81 605	78 096 089	881	64 965	78 691	69 327 024	76	2 385	2 914	8 769 065	12,6%
H	TRANSPORT I GOSPODARKA MAGAZYNOWA	186	60 452	77 422	14 400 424	194	54 324	73 349	14 229 624	-8	6 128	4 073	170 800	1,2%
J	INFORMACJA I KOMUNIKACJA	271	77 000	104 561	28 335 981	264	70 000	88 037	23 241 746	7	7 000	16 524	5 094 235	21,9%
K	DZIAŁALNOŚĆ FINANSOWA I UBEZPIECZENIOWA (z wyłączeniem PKD 64.30, 65.30, 66.30)	189	64 800	88 050	16 641 393	207	62 802	80 450	16 653 121	-18	1 998	7 600	-11 729	-0,1%
	PKD 64.30, 65.30, 66.30	102	23 026	33 153	3 381 594	103	14 700	29 368	3 024 861	-1	8 326	3 785	356 732	11,8%
L	DZIAŁALNOŚĆ ZWIĄZANA Z OBSŁUGĄ RYNKU NIERUCHOMOŚCI	315	34 792	45 901	14 458 832	318	26 906	37 546	11 939 501	-3	7 886	8 355	2 519 332	21,1%

M	DZIAŁALNOŚĆ PROFESJONALNA, NAUKOWA I TECHNICZNA	398	57 106	81 184	32 311 349	404	45 073	60 509	24 445 506	-6	12 033	20 676	7 865 842	32,2%
N	DZIAŁALNOŚĆ W ZAKRESIE USŁUG ADMINISTRACYJNYCH I DZIAŁALNOŚĆ WSPIERAJĄCA	159	63 028	79 048	12 568 585	158	57 626	70 053	11 068 315	1	5 402	8 995	1 500 270	13,6%
Q	OPIEKA ZDROWOTNA I POMOC SPOŁECZNA	50	67 125	92 385	4 619 231	50	61 813	85 357	4 267 857	0	5 312	7 027	351 374	8,2%

Opracowanie własne PANA

Kolejnych wniosków w ocenie sposobu szacowania parametrów do wyceny można szukać w rozkładzie geograficznym median i średnich wynagrodzeń wśród firm spoza TOP12.

Analiza ta wskazuje, że najwyższe mediany wynagrodzeń są w województwach mazowieckim, pomorskim, wielkopolskim, kujawsko-pomorskim, podlaskim i podkarpackim. Największe zwiększenie mediany odnotowano w województwach mazowieckim, podlaskim, lubuskim, podkarpackim i zachodniopomorskim. Najniższą medianę wynagrodzenia zaobserwować można w województwie lubelskim, gdzie również średnie wynagrodzenie za badanie jest najniższe. Najwyższe średnie wynagrodzenie jest w województwach wielkopolskim oraz mazowieckim, natomiast najwyższe wzrosty średniego wynagrodzenia odnotowano w województwie podlaskim, wielkopolskim oraz mazowieckim.

Wykres 10. Mediany i średnie ceny w FA spoza TOP12 za badanie ustawowe sprawozdania finansowego podmiotów innych niż JZP według danych ze sprawozdań rocznych za 2022 r - rozkład geograficzny według siedziby FA

Mediana ceny badania



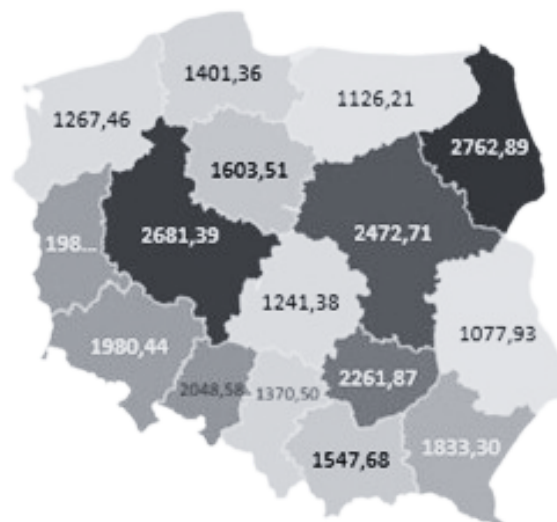
Średnia cena badania



Zmiana mediany ceny badania



Zmiana średniej ceny badania



Opracowanie własne PANA

Tabela 17. Wynagrodzenia za badanie ustawowe sprawozdań finansowych podmiotów innych niż IZP z pominięciem TOP12 według danych ze sprawozdań rocznych za 2022 r. – porównanie mediany i średniej w wybranych województwach

Sekcja	Cała Polska bez TOP12				mazowieckie			
	Ilość	Mediana	Średnia	Suma	Ilość	Mediana	Średnia	Suma
A	292	12 000,00	13 542,73	3 954 478,19	50	11 000,00	13 550,50	677 524,93
B	104	13 000,00	15 215,81	1 582 444,68	14	14 596,00	17 068,41	238 957,68
C	5631	14 000,00	17 652,02	99 398 512,13	1052	18 000,00	23 288,17	24 499 149,62
D	272	10 500,00	12 480,28	3 394 635,33	59	9 500,00	13 943,87	822 688,60
E	605	10 500,00	12 245,13	7 408 303,64	89	11 600,00	14 893,17	1 325 492,30
F	1731	13 000,00	14 932,95	25 848 944,82	402	15 000,00	16 886,57	6 788 402,14
G	5136	13 000,00	15 487,57	79 544 180,74	1186	16 000,00	19 351,35	22 950 701,50
H	1059	12 500,00	15 106,74	15 998 036,40	216	15 000,00	18 137,24	3 917 643,15
I	274	11 900,00	12 988,81	3 558 934,15	61	12 000,00	14 196,19	865 967,48
J	949	11 000,00	13 285,84	12 608 261,80	317	14 000,00	15 726,87	4 985 416,33
K	538	10 000,00	12 760,28	6 865 032,91	176	10 000,00	13 520,10	2 379 537,90
K_FI	531	6 600,00	7 802,09	4 142 910,61	310	7 000,00	7 855,96	2 435 348,01
L	1092	10 000,00	12 000,67	13 104 729,08	263	13 000,00	15 226,16	4 004 479,28
M	1258	10 850,00	13 296,37	16 726 828,08	437	12 000,00	14 870,69	6 498 493,55
N	456	12 000,00	14 922,42	6 804 623,47	133	15 000,00	17 380,28	2 311 576,96
O	83	15 000,00	24 846,57	2 062 265,49	11	12 000,00	14 738,07	162 118,75
P	207	12 300,00	13 642,88	2 824 077,17	45	12 600,00	16 083,16	723 742,40
Q	774	9 000,00	10 408,24	8 055 979,89	136	9 975,00	12 251,28	1 666 174,57
R	427	9 000,00	10 718,63	4 576 854,76	84	9 796,00	11 352,62	953 619,80
S	358	9 000,00	11 721,25	4 196 207,45	117	11 000,00	15 037,89	1 759 433,02
Z	1	11 000,00	11 000,00	11 000,00				

Tabela 17 - ciąg dalszy zestawienia. Wynagrodzenia za badanie ustawowe sprawozdań finansowych podmiotów innych niż JZP z pominięciem TOP12 według danych ze sprawozdań rocznych za 2022 r. – porównanie mediany i średniej w wybranych województwach

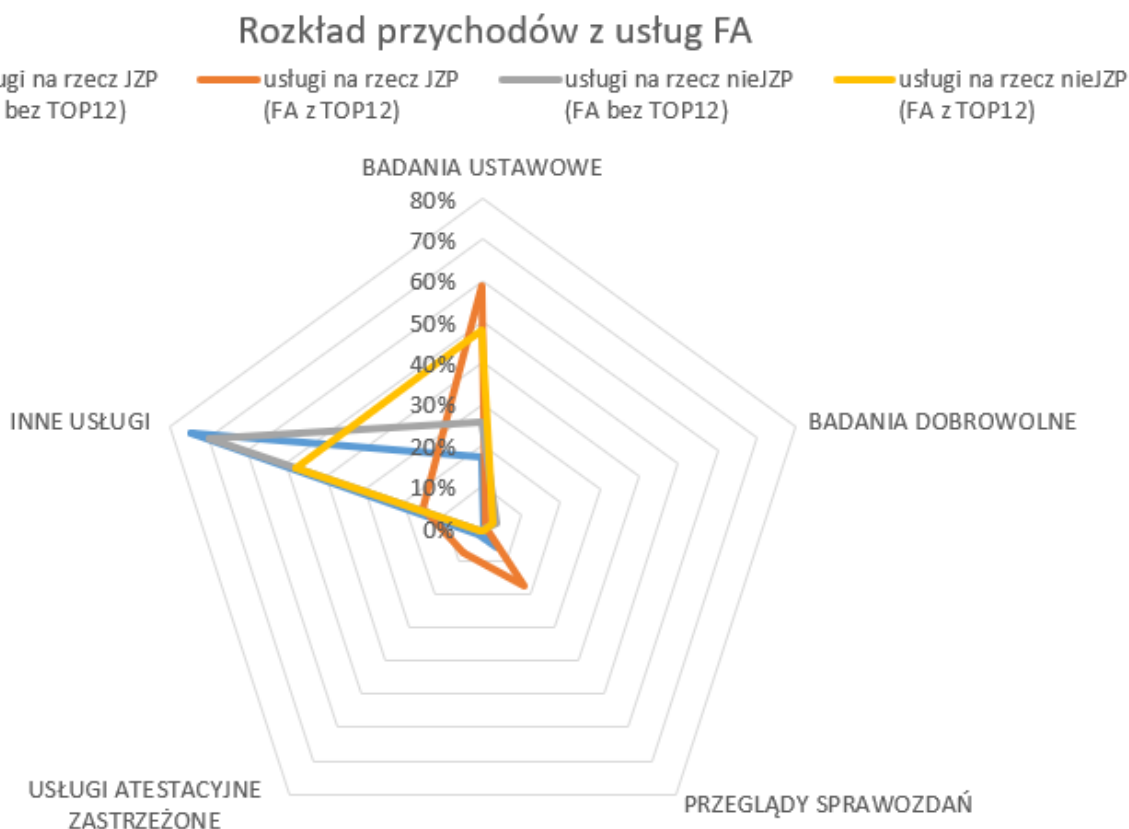
Sekcja	małopolskie				śląskie				wielkopolskie			
	Ilość	Mediana	Średnia	Suma	Ilość	Mediana	Średnia	Suma	Ilość	Mediana	Średnia	Suma
A	16	12 000,00	12 702,31	203 236,93	15	12 500,00	13 333,33	200 000,00	74	13 000,00	14 545,40	1 076 359,95
B	7	14 500,00	16 785,71	117 500,00	30	11 000,00	11 892,77	356 783,06	4	24 500,00	33 462,50	133 850,00
C	499	13 000,00	15 296,84	7 633 123,49	691	12 662,45	14 756,70	10 196 877,87	887	15 000,00	19 619,79	17 402 752,61
D	10	10 250,00	12 083,46	120 834,60	41	10 000,00	11 336,55	464 798,48	34	11 000,00	13 620,43	463 094,65
E	60	10 900,00	11 851,64	711 098,13	101	11 000,00	12 223,51	1 234 574,58	49	12 000,00	13 226,53	648 100,00
F	191	11 000,00	12 694,68	2 424 684,41	203	12 000,00	13 761,66	2 793 617,54	199	15 000,00	19 017,16	3 784 414,82
G	454	11 738,65	12 622,01	5 730 393,30	636	11 900,00	12 780,08	8 128 128,56	706	14 000,00	17 319,73	12 227 726,02
H	87	11 000,00	12 766,38	1 110 675,17	133	12 000,00	13 119,35	1 744 874,08	164	14 450,00	17 262,21	2 831 002,30
I	34	12 000,00	12 129,27	412 395,06	64	9 300,00	10 203,50	653 024,31	16	15 250,00	16 799,70	268 795,17
J	89	12 000,00	13 299,87	1 183 688,47	121	9 100,00	10 025,61	1 213 099,40	204	9 089,10	12 695,35	2 589 850,60
K	46	10 000,00	11 382,48	523 594,13	75	10 000,00	11 126,00	834 450,00	82	12 000,00	16 752,11	1 373 673,25
K_FI	37	7 000,00	7 666,85	283 673,40	36	6 100,00	7 058,33	254 100,00	56	6 500,00	10 479,99	586 879,20
L	105	10 000,00	10 908,57	1 145 400,00	107	8 700,00	10 339,77	1 106 355,00	130	9 000,00	13 481,73	1 752 625,46
M	132	9 000,00	10 630,58	1 403 236,24	150	9 500,00	10 597,00	1 589 549,63	136	12 700,00	16 721,10	2 274 069,26
N	39	12 000,00	13 843,24	539 886,26	49	9 300,00	10 264,88	502 979,00	82	12 500,00	17 975,14	1 473 961,35
O	30	14 500,00	27 223,71	816 711,38	7	18 200,00	26 395,24	184 766,66	1	13 200,00	13 200,00	13 200,00
P	22	9 250,00	12 754,00	280 588,00	22	7 750,00	9 041,28	198 908,09	17	15 000,00	15 229,41	258 900,00
Q	157	8 500,00	9 769,28	1 533 776,55	69	10 300,00	11 130,37	767 995,70	36	9 000,00	10 775,00	387 900,00
R	48	7 250,00	8 626,73	414 082,88	43	11 000,00	11 611,05	499 274,96	38	10 250,00	16 940,46	643 737,57
S	36	8 000,00	8 721,64	313 978,95	33	7 800,00	8 512,12	280 900,00	34	9 500,00	14 467,10	491 881,28
Z					1	11 000,00	11 000,00	11 000,00				

V POZOSTAŁE WYNAGRODZENIA FIRM AUDYTORSKICH

W sprawozdaniach rocznych za 2021 rok po raz pierwszy FA zostały zobowiązane do wykazania wszystkich usług pozostałych (poza usługami rewizji finansowej) w podziale na konkretnych zlecających. W porównaniu do sprawozdań za 2022 rok można zauważyć jednak, że dane wykazane nie były w pełni prawidłowe. W związku z tym, porównywalność danych w obu latach nie może prowadzić do w pełni jasnych wniosków.

Tym niemniej, analiza jakościowa wskazuje, że tak samo jak w 2021 r. FA spoza TOP12 w znacznej mierze opierają swoją działalność o inne usługi niż usługi rewizji finansowej (bo aż w ponad 70%). Badania sprawozdań finansowych stanowią u nich nie więcej niż ok. 26% przychodów (większy udział rewizji finansowej odnotowany został w odniesieniu do podmiotów innych niż JZP). Odmienny sposób funkcjonowania mają natomiast FA z TOP12. Firmy te w przeważającej mierze (w około 50% przypadków) świadczą usługi badań ustawowych (co wskazuje na ich znaczną specjalizację) oraz przeglądów sprawozdań finansowych. W przypadku usług na rzecz podmiotów innych niż JZP, FA z TOP12 w części również świadczą inne usługi wskazane w art. 47 ust. 2 UOBR.

Wykres 11. Rozkład typów przychodów w podziale na zlecającego (JZP lub podmioty inne niż JZP) oraz wielkość FA



Opracowanie własne PANA

Tabela 18 Przychody FA z usług wykonywanych na rzecz JZP w 2022 r. wyrażone w tys. zł

Typy usług	usługi na rzecz JZP (2022 r.)				usługi na rzecz JZP (2021 r.)				Dynamika (2022/2021 w %)			
	Razem	bez TOP12	TOP12	BIG4	Razem	bez TOP11	TOP11	BIG4	Razem	bez TOP	TOP	BIG4
BADANIA USTAWOWE	102 472	8 636	93 836	64 593	97 516	8 772	88 744	59 690	5%	-2%	6%	8%
BADANIA DOBROWOLNE	996	95	902	337	1 713	184	1 529	566	-42%	-49%	-41%	-40%
PRZEGLĄDY SPRAWOZDAŃ	34 082	4 072	30 010	19 444	29 700	3 124	26 576	17 188	15%	30%	13%	13%
USŁUGI ATESTACYJNE ZASTRZEŻONE DLA BR	16 287	1 059	15 228	12 743	12 592	1 024	11 567	9 347	29%	3%	32%	36%
Razem usługi rewizji	153 837	13 862	139 975	97 117	141 522	13 105	128 417	86 792	9%	6%	9%	12%
INNE USŁUGI (ART. 47 UST. 2 UOBR)	52 500	23 122	29 378	26 911	60 913	37 665	23 247	20 742	-14%	-39%	26%	30%
Suma przychodów	206 337	36 984	169 354	124 028	202 434	50 770	151 664	107 533	2%	-27%	12%	15%

Opracowanie własne PANA

Tabela 19 Przychody FA z usług wykonywanych na rzecz nieJZP w 2022 r. wyrażone w tys. zł

Typy usług	usługi na rzecz nieJZP (2022 r.)				usługi na rzecz nieJZP (2021 r.)				Dynamika (2022/2021 w %)			
	Razem	bez TOP12	TOP12	BIG4	Razem	bez TOP11	TOP11	BIG4	Razem	bez TOP	TOP	BIG4
BADANIA USTAWOWE	786 955	322 667	464 288	372 337	676 131	275 901	400 229	338 917	16%	17%	16%	10%
BADANIA DOBROWOLNE	68 160	43350	24 810	18003	60 989	37564	23 425	17778	12%	15%	6%	1%
PRZEGLĄDY SPRAWOZDAŃ	13 601	4 637	8 963	6 169	10 195	3 700	6 495	3 743	33%	25%	38%	65%
USŁUGI ATESTACYJNE ZASTRZEŻONE DLA BR	26 007	14 681	11 326	9 289	16 113	9 125	6 989	5 960	61%	61%	62%	56%
Razem usługi rewizji	894 723	385 335	509 387	405 798	763 428	326 290	437 138	366 398	17%	18%	17%	11%
INNE USŁUGI (ART. 47 UST. 2 UOBR)	1 361 313	900 390	460 922	385 141	1 147 974	752 656	395 318	332 384	19%	20%	17%	16%
Suma przychodów	2 256 035	1 285 726	970 310	790 939	1 911 402	1 078 945	832 456	698 783	18%	19%	17%	13%

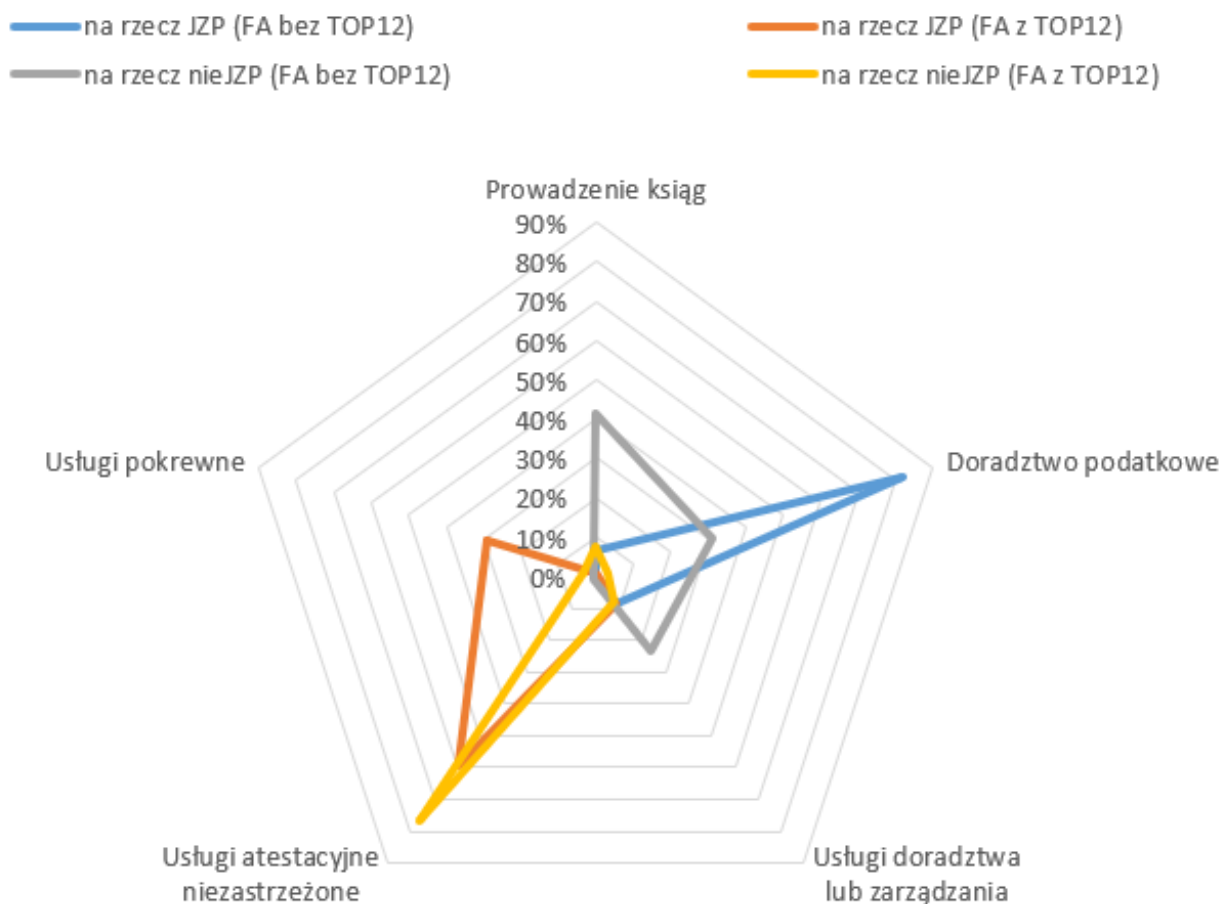
Opracowanie własne PANA

Analiza przychodów z innych usług wymienionych w art. 47 ust. 2 UOBR wskazuje na znaczną polaryzację zachowań FA. FA z TOP12 w przeważającej mierze (w ponad 60% przypadków) świadczą usługi atestacyjne niezastrzeżone dla BR tak dla JZP, jak i nieJZP. W odniesieniu do JZP dodatkowo FA z TOP12 uzyskują blisko 30% przychodów z usług pokrewnych.

Odmienny sposób funkcjonowania mają FA spoza grupy TOP12. FA nieświadczące usług dla JZP dywersyfikują swoje przychody prowadząc księgi rachunkowe, doradztwo podatkowe i usługi doradztwa w zasadzie nie świadcząc usług atestacyjnych niezastrzeżonych dla BR czy usług pokrewnych. FA spoza grupy TOP12 świadczące usługi dla JZP w ponad 80% opierają swoje przychody o usługi doradztwa podatkowego, w niewielkiej mierze prowadząc księgi rachunkowe czy świadcząc usługi doradztwa. Warto również tutaj zauważyć silną specjalizację FA – w 2022 r. tylko 2 FA spoza TOP12 świadczyło usługi doradztwa podatkowego na rzecz JZP (w 2021 r. było ich 7) natomiast główne usługi doradztwa podatkowego w odniesieniu do JZP były świadczone przez firmy z TOP12 (w 2021 r. było odwrotnie). Przychody z doradztwa podatkowego na rzecz podmiotów innych niż JZP były w odniesieniu do przeciętnej FA dwa razy wyższe niż przychody z prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Wykres 12. Rozkład 5 podstawowych typów przychodów wynikających z art. 47 ust 2 UOBR w podziale na zlecającego (JZP lub podmioty inne niż JZP) oraz wielkość FA

Przychody FA z usług pozostałych (art. 47 ust. 2 UOBR)



Opracowanie własne PANA

Tabela 20 Przychody FA z tytułu pozostałych usług na rzecz JZP (art. 47 ust. 2 UOBR) w 2022 r. wyrażone w tys. zł

	na rzecz JZP w 2022 r.								na rzecz JZP w 2021 r.							
	Razem		Bez TOP12		TOP12		BIG4		Razem		Bez TOP11		TOP11		BIG4	
	Kwota	Liczba FA	Kwota	Liczba FA	Kwota	Liczba FA	Kwota	Liczba FA	Kwota	Liczba FA	Kwota	Liczba FA	Kwota	Liczba FA	Kwota	Liczba FA
Prowadzenie ksiąg	3 713	3	0	0	3 713	3	0	0	2 551	4	2 391	3	160	1	0	0
Doradztwo podatkowe	12 542	6	39	2	12 503	4	0	0	30 950	10	30 824	7	126	3	0	0
Postępowania upadłościowe lub likwidacyjne	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Działalność wydawnicza lub szkoleniowa	69	2	10	1	59	1	0	0	40	4	11	2	29	2	10	1
Ekspertyzy lub opinie ekonomiczno-finansowe	1 175	4	0	0	1 175	4	0	0	1 191	8	888	4	303	4	0	0
Usługi doradztwa lub zarządzania	9 394	22	987	4	8 407	18	3 167	4	5 218	19	3 238	14	1 980	5	1 170	1

Usługi atestacyjne niezastrzeżone dla BR	12 827	15	405	4	12 422	11	12 198	4	13 936	15	121	7	13 815	8	13 070	4
Usługi pokrewne	11 868	12	176	3	11 692	9	11 546	4	6 986	13	152	6	6 835	7	6 492	4
Inne usługi zastrzeżone dla BR	913	3	851	1	62	2	0	0	41	5	41	5	0	0	0	0
RAZEM	52 500	37	2 467	5	50 033	32	26 911	4	60 913	42	37 665	33	23 247	9	20 742	4

Opracowanie własne PANA

Tabela 21 Przychody FA z tytułu pozostałych usług na rzecz nieJZP (art. 47 ust. 2 UOBR) w 2022 r. wyrażone w tys. zł

	na rzecz nieJZP w 2022 r.								na rzecz nieJZP w 2021 r.							
	Razem		Bez TOP12		TOP12		BIG4		Razem		Bez TOP11		TOP11		BIG4	
	Kwota	Liczba FA	Kwota	Liczba FA	Kwota	Liczba FA	Kwota	Liczba FA	Kwota	Liczba FA	Kwota	Liczba FA	Kwota	Liczba FA	Kwota	Liczba FA
Prowadzenie ksiąg	389 652	475	355 377	474	34 275	1	0	0	341 488	466	312 418	465	29 070	1	0	0
Doradztwo podatkowe	281 624	167	267 117	163	14 507	4	0	0	244 119	168	232 225	164	11 894	4	0	0
Postępowania upadłościowe lub likwidacyjne	51	2	51	2	0	0	0	0	36	3	36	3	0	0	0	0
Działalność wydawnicza lub szkoleniowa	3 835	67	2 785	62	1 050	5	641	3	2 579	58	2 245	55	334	3	0	0
Ekspertyzy lub opinie ekonomiczno-finansowe	20 340	160	16 315	155	4 026	5	34	1	19 287	178	14 104	174	5 183	4	12	1
Usługi doradztwa lub zarządzania	316 910	308	235 301	300	81 609	8	73 601	4	208 464	314	176 498	306	31 966	8	28 833	3
Usługi atestacyjne niezastrzeżone dla BR	320 791	166	15 924	156	304 866	10	292 640	4	310 676	162	7 824	153	302 852	9	290 584	4
Usługi pokrewne	25 908	149	5 923	140	19 985	9	18 225	4	20 321	137	6 303	128	14 018	9	12 956	4
Inne usługi zastrzeżone dla BR	2 201	80	1 597	79	604	1	0	0	1 003	64	1 003	64	0	0	0	0
RAZEM	1 361 313	824	900 390	814	460 922	10	385 141	4	1 147 974	777	752 656	768	395 318	9	332 384	4

VI NIEPRAWIDŁOWOŚCI W SPRAWOZDANIACH ROCZNYCH SKŁADANYCH PRZEZ FA

Zaprezentowane w niniejszym opracowaniu dane bazują na rzetelności i prawidłowości sporządzanych przez FA sprawozdań rocznych. Mając na względzie chęć prezentowania jak najwyższej jakości informacji w prowadzonych analizach, PANA poniżej przedstawia najczęściej identyfikowane nieprawidłowości w sprawozdaniach rocznych, wskazując również podjęte przez PANA działania mające na celu skorygowanie nieprawidłowości.

1. Nie zgodność sprawozdań rocznych z faktycznie wykonanymi usługami:

a) W 2023 r. Agencja ponownie wykonała proces weryfikacji sprawozdań rocznych FA za 2022 r. w odniesieniu do badań spółek akcyjnych. Weryfikacja polegała na porównaniu danych ze sprawozdań rocznych FA z umieszczonymi w repozytorium KRS sprawozdaniami z badania wykonanymi w roku 2022 r. W efekcie weryfikacji zostały stwierdzone nieprawidłowości w sprawozdaniach rocznych polegające na niepełnym wykazaniu wykonanych badań sprawozdań finansowych spółek akcyjnych. W odniesieniu do FA, które nie wykazały usług z tytułu badania sprawozdań finansowych spółek akcyjnych zostały wszczęte postępowania administracyjne.

b) Podobnie jak w 2022 r., również w roku 2023 była przeprowadzona pełna analiza usług świadczonych na rzecz JZP. W efekcie tej analizy stwierdzono nieprawidłowości w wykazywaniu usług w przypisaniu do sprawozdań JZP oraz podmiotów innych niż JZP. Nieprawidłowości zostały zakomunikowane FA.

c) W latach 2021, 2022 oraz 2023 przeprowadzono analizy wrywkowe dotyczące prawidłowości w wykazywaniu w sprawozdaniu rocznym pozostałych usług (usługi z art. 47 ust. 2 wykazywane w części C3). Analizy wykazały istotne nieprawidłowości (w tym zupełne braki) w informacjach o usługach pozostałych. FA, w których zostały odnotowane takie nieprawidłowości zostały poinformowane o konieczności ich niezwłocznego skorygowania. Korekty zostaną sprawdzone również w trakcie kontroli.

2. Nie zgodność sprawozdań rocznych z rocznym rozliczeniem opłat z tytułu nadzoru:

Agencja prowadzi systematyczne analizy spójności sprawozdań rocznych z podstawą do naliczenia opłaty. W przypadku odnotowania istotnych niezgodności w obu sprawozdaniach FA wzywane są do przedstawienia wyjaśnień i złożenia korekt oraz uiszczenia brakujących opłat.

3. Najczęstsze nieprawidłowości w danych przekazywanych w sprawozdaniach rocznych to:

- a) Niewłaściwy numer NIP.
- b) Brak danych lub nieprawidłowe dane zlecającego.
- a) Nieprawidłowe oznaczenie rodzaju JZP.

- a) Nieprawidłowe rozpoznanie podmiotu jako JZP.
- b) Wpisywanie usługi wykonanej jako podwykonawca jako badania sprawozdania finansowego – usługa podwykonawstwa nie jest usługą rewizji finansowej i nie powinna być wykazywana przez podwykonawcę w części C1 oraz C2 sprawozdania rocznego. Powinna być wykazywana przez podwykonawcę jedynie w części C3 tego sprawozdania.
- c) Wpisywanie nieprawidłowych kwot przychodu z wykonanej usługi.
- d) Wpisywanie danych zbiorczych dotyczących grupy takich samych usług, ale świadczonych na rzecz różnych zleciiodawców w sposób łączny.
- e) Brak oznaczania lub niewłaściwe oznaczanie podmiotu jako duży.
- f) Nieprawidłowości w oznaczaniu numeru funduszu.