
SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK



WARSZAWA, CZERWIEC 2024

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

Spis treści

| | |
|---|----|
| 1. Wprowadzenie..... | 3 |
| 1.1. O Agencji..... | 3 |
| 1.2. O sprawozdaniu | 4 |
| 2. Poziomy koncentracji rynku w Polsce..... | 9 |
| 2.1. Struktura rynku badań sprawozdań finansowych | 12 |
| 2.1.1. Dane wieloletnie | 16 |
| 2.2. Udział w rynku największych uczestników badających JZP | 30 |
| 2.2.1. Analiza wybranych wskaźników rynku usług FA i BR | 36 |
| 2.2.2. Przychody największych sieci firm audytorskich badających JZP | 41 |
| 3. Ryzyka dla jakości badań sprawozdań finansowych w Polsce i działania podejmowane dla przeciwdziałania tym ryzykom..... | 50 |
| 3.1. Główne nieprawidłowości zidentyfikowane podczas kontroli | 50 |
| 3.2. Ograniczanie ryzyk i ich systemowa analiza | 58 |
| 4. Podsumowanie | 61 |
| Spis tabel..... | 64 |
| Spis wykresów | 65 |

1. Wprowadzenie

1.1. O Agencji

Polska Agencja Nadzoru Audytowego jest właściwym organem w rozumieniu art. 2 pkt 10 dyrektywy 2006/43/WE¹ i art. 88 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2023 r., poz. 1015 ze zm.), czyli *organem wyznaczonym na mocy prawa, któremu powierzono sprawowanie nadzoru nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi bądź nad ich szczególnymi aspektami*.

Misją Agencji jest **sprawowanie niezależnego nadzoru nad biegłymi rewidentami, firmami audytorskimi i samorządem zawodowym biegłych rewidentów**. Celem podejmowanych działań jest dbałość o prawidłowe przeprowadzanie przez biegłych rewidentów badań sprawozdań finansowych oraz usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe i usług pokrewnych. Swoją misję Agencja wykonuje, opierając się na specjalistycznej wiedzy i doświadczeniu, sprawdzonej metodologii i międzynarodowych standardach. Organami Agencji są Prezes Agencji oraz Rada Agencji.

Niezależność PANA wiąże się z m.in. z umocowaniem działalności w ustawie i regulacjach Unii Europejskiej oraz z finansowaniem działalności z opłat z tytułu nadzoru wnoszonych przez firmy audytorskie.

Główne zasady, którymi kieruje się Agencja to:

- działanie w interesie publicznym,
- dbałość o edukację, dialog, komunikację ze wszystkimi stronami zainteresowanymi podnoszeniem wiarygodności sprawozdawczości finansowej,
- działanie w zakresie i przy użyciu narzędzi ściśle określonych w prawie,
- działanie systemowe (długoterminowe) i doraźne (będące reakcją na pojawiające się zagrożenia) przy użyciu: prewencji, monitorowania, kontroli, stymulowania zmian (także ustawowych)²,
- dbanie o równe szanse i jasne warunki działania dla wszystkich biegłych rewidentów i firm audytorskich,
- jawność i przejrzystość działania tam, gdzie to możliwe (przy zagwarantowaniu ochrony informacji objętych tajemnicą).

¹ Dyrektywa nr 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca Dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca Dyrektywę Rady 84/253/EWG.

² Działania te odbywają się w granicach obowiązującego prawa, a ich celem jest odpowiednia i podjęta we właściwym czasie reakcja na płynące z rynku sygnały o możliwości zaistnienia negatywnych trendów, utrudnień lub barier dla świadczenia usług najwyższej jakości przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

1.2. O sprawozdaniu

Sporządzenie niniejszego sprawozdania przez Agencję wynika m.in. z celów³ jej działania i uzupełnia realizację obowiązku wynikającego z rozporządzenia nr 537/2014⁴, które zakłada sporządzanie przez właściwe organy w UE sprawozdań krajowych służących opracowaniu wspólnego zbiorczego sprawozdania na temat zmian na rynku świadczenia usług w zakresie badań ustawowych na rzecz jednostek interesu publicznego. Zgodnie z rozporządzeniem, sprawozdanie takie powinno być publikowane co trzy lata.

Od czasu ustanowienia tego obowiązku, przygotowane zostały trzy sprawozdania z monitorowania krajowego rynku usług świadczonych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie oraz działalności komitetów audytu: w 2016⁵, w 2019⁶ i 2022⁷ roku (odpowiednio za lata 2015, 2018 i 2021). Dwie pierwsze z wymienionych publikacji zostały sporządzone przez Komisję Nadzoru Audytowego, która jest poprzedniczką Agencji. Sprawozdanie za 2021 rok sporządziła Polska Agencja Nadzoru Audytowego.

Sprawozdania z monitorowania rynku stanowią cenne źródło informacji o rynku usług świadczonych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie, a ich publikacja spotyka się z pozytywnym odzewem szeregu interesariuszy. Biorąc pod uwagę przydatność tego typu opracowania, Agencja postanowiła, tak jak i w poprzednim roku⁸ przygotować dla celów krajowych dodatkowy raport z monitorowania rynku obejmujący 2023 rok. Jest to wyłączna inicjatywa PANA, ponieważ zgodnie z przepisami unijnymi obowiązkowo powinna ona opublikować sprawozdanie z monitorowania rynku usług świadczonych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie w 2025 r. (za 2024 r.).

Zakres sprawozdania wynika w szczególności z artykułu 27 ust. 1 ww. rozporządzenia:

³ Patrz też: Plan Działania Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego w 2024 r.: <https://pana.gov.pl/wp-content/uploads/2023/12/Uchwala-nr-48.I.2023-Plan-dzialania-PANA-2024-r.pdf>

⁴ Art. 27 ust. 2 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającego decyzję Komisji 2005/909/WE ustanawia m.in. obowiązek sporządzania przez właściwe organy sprawozdania przynajmniej co trzy lata.

⁵ Sprawozdanie na temat zmian w Polsce na rynku świadczenia usług w zakresie badań ustawowych na rzecz jednostek zainteresowania publicznego opublikowane w 2016 roku: https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=e90365eb-fb34-4a5e-8eb8-0f3d567a6dc9&groupId=764034.

⁶ Sprawozdanie z monitorowania rynku usług świadczonych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie oraz działalności komitetów audytu opublikowane w 2019 roku: <https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdania-z-monitorowania-ryнку>.

⁷ Sprawozdanie z monitorowania rynku usług świadczonych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie oraz działalności komitetów audytu za 2021 rok: https://pana.gov.pl/wp-content/uploads/2022/08/PANA_Sprawozdanie-z-monitorowania-ryнку-2021.pdf

⁸ Sprawozdanie z monitorowania rynku usług świadczonych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie za 2022 rok: <https://pana.gov.pl/wp-content/uploads/2023/09/Sprawozdanie-PANA-z-monitorowania-ryнку-za-rok-2022.pdf>

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

1. Właściwe organy wyznaczone na mocy art. 20 ust. 1 oraz Europejska Sieć Konkurencji⁹, stosownie do okoliczności, regularnie monitorują zmiany na rynku świadczenia usług w zakresie badań ustawowych na rzecz jednostek interesu publicznego i oceniają w szczególności:

a) rodzaje ryzyka wynikające z wysokiej liczby nieprawidłowości w zakresie jakości biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej, w tym systematycznych (metodycznych) nieprawidłowości w ramach sieci firm audytorskich¹⁰, co może prowadzić do upadku dowolnej firmy audytorskiej, zakłóceń w świadczeniu usług w zakresie badań ustawowych w konkretnym sektorze lub w różnych sektorach, dalszej akumulacji ryzyka nieprawidłowości w zakresie badań oraz wpłynąć na ogólną stabilność sektora finansowego;

b) poziomy koncentracji rynku, w tym na szczeblu konkretnych sektorów;

c) wyniki działania komitetów audytu;

d) potrzebę przyjęcia środków w celu ograniczenia rodzajów ryzyka, o których mowa w lit. a).

Tabela 1 Sprawozdania z monitorowania polskiego rynku usług świadczonych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie oraz działalności komitetów audytu oraz Sprawozdania z monitorowania polskiego rynku usług świadczonych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie

| Organ wydający | Rok opublikowania sprawozdania | Rok, którego dotyczy sprawozdanie | Rodzaj sprawozdania |
|-----------------------------------|--------------------------------|-----------------------------------|--|
| Komisja Nadzoru Audytowego | 2016 | 2015 | obowiązkowe (art. 27 ust. 2 Rozporządzenia UE nr 537/2014) |
| Komisja Nadzoru Audytowego | 2019 | 2018 | obowiązkowe (art. 27 ust. 2 Rozporządzenia UE nr 537/2014) |
| Polska Agencja Nadzoru Audytowego | 2022 | 2021 | obowiązkowe (art. 27 ust. 2 Rozporządzenia UE nr 537/2014) |
| Polska Agencja Nadzoru Audytowego | 2023 | 2022 | dobrowolne (inicjatywa PANA) |
| Polska Agencja Nadzoru Audytowego | 2024 | 2023 | dobrowolne (inicjatywa PANA) |

Źródło: opracowanie własne.

⁹ Europejska Sieć Konkurencji (skrót ang.: ECN) składa się z Komisji Europejskiej oraz krajowych organów ochrony konkurencji, które współpracują ze sobą w celu zapewnienia skutecznego podziału zadań oraz skutecznego i spójnego stosowania unijnych reguł konkurencji.

¹⁰ Zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach, pod pojęciem sieci należy rozumieć strukturę: a) której celem jest współpraca i do której należy biegły rewident lub firma audytorska oraz b) której celem jest podział zysków lub kosztów lub która funkcjonuje w ramach wspólnych powiązań właścicielskich, lub która posiada wspólny system kontroli lub wspólne zarządzanie, lub która posiada wspólną politykę i procedury kontroli jakości, lub która posiada wspólną strategię gospodarczą, lub która korzysta ze wspólnego oznaczenia lub znaczącej części zasobów.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

Niniejsze sprawozdanie opiera się na metodyce i wskaźnikach wypracowanych wspólnie z innymi europejskimi organami nadzoru w ramach działalności Komitetu Europejskich Organów Nadzoru Audytowego (KEONA), dzięki czemu dane w nim zaprezentowane są porównywalne w każdym z okresów trzyletniego cyklu: zarówno dla lat, kiedy sporządzenie sprawozdania jest ściśle regulowane na poziomie Unii Europejskiej, jak i w pozostałych okresach. Agencja unika zatem dokonywania większych zmian dotyczących treści i formy prezentowanych informacji. W tym wydaniu sprawozdania, podobnie jak w edycji ubiegłorocznej, nie ma odniesienia do oceny działalności ani do wskaźników w zakresie działalności komitetów audytu działających w jednostkach zainteresowania publicznego. Wnioski dotyczące tego aspektu funkcjonowania rynków finansowych, przygotowywane dzięki współpracy z Komisją Nadzoru Finansowego (której zadaniem ustawowym jest nadzór nad komitetami audytu) były i będą publikowane w sprawozdaniach, których obowiązek wynika bezpośrednio z przepisów rozporządzenia nr 537/2014 (czyli co 3 lata). Ostatnio wnioski dotyczące działania komitetów audytu zostały przedstawione w Sprawozdaniu z monitorowania rynku usług świadczonych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie za 2021 rok.

Jednocześnie należy podkreślić, że wpływ na pełną ocenę sytuacji na rynku usług świadczonych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie w 2023 mogą mieć m.in. wyniki nieujętych w sprawozdaniu oraz niezakończonych do dnia jego publikacji postępowań administracyjnych i dyscyplinarnych.

W dokumencie zaprezentowane są kluczowe wskaźniki monitorowania rynku i jest on podzielony na dwie główne części:

- pierwsza – zawiera **wskaźniki w zakresie rozmiaru, struktury i koncentracji rynku,**
- druga – zawiera **wskaźniki w zakresie ryzyk związanych z jakością badań sprawozdań finansowych.**

Od czasu publikacji ubiegłorocznego sprawozdania PANA z monitorowania rynku nie zostały zmienione metodyka ani sposób ustalania wskaźników. Natomiast w porównaniu do wcześniejszych wydań sprawozdania, takie zmiany są obecne, dlatego bezpośrednie porównanie z danymi za wcześniejsze okresy może wymagać głębszej analizy. Tam, gdzie to było możliwe umieszczono dodatkowe dane porównawcze oraz uzupełniające objaśnienia. Sprawozdanie zawiera informacje aktualne na dzień 25 czerwca 2023 r. (o ile w treści nie wskazano inaczej).

W niniejszym opracowaniu nie porównano sytuacji na rynku usług świadczonych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie w Polsce do sytuacji w innych krajach, ponieważ nie było to celem sprawozdania¹¹.

¹¹ Informacje na temat zmian na unijnym rynku świadczenia usług w zakresie badań ustawowych na rzecz jednostek interesu publicznego prezentowane są w sprawozdaniu Komisji Europejskiej publikowanym co trzy lata. Ostatnie z takich sprawozdań, za lata 2019-2021, zostało opublikowane w 2024 (dostępne w języku polskim pod adresem: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8738-2024-INIT/pl/pdf>).

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

Wykaz skrótów i skrótowców

| | |
|----------------------|---|
| Agencja lub PANA | Polska Agencja Nadzoru Audytowego |
| AML | Przepisy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, w szczególności Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. z 2023 r. poz. 1124, 1723 i 1843) |
| Badanie ustawowe | Badanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej lub badanie rocznego sprawozdania finansowego, którego obowiązek przeprowadzania wynika z art. 64 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.), przepisów innych ustaw lub przepisów prawa Unii Europejskiej, przeprowadzane zgodnie z krajowymi standardami badania |
| BR | Biegły rewident |
| Dyrektywa 2006/43/WE | Dyrektywa nr 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz. U. UE. L.2006.157.87) |
| Dyrektywa CSRD | Dyrektywa nr 2022/2464 Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (Dz. U. UE L 322 z 16.12.2022, p. 15–80) |
| FA | Firma audytorska |
| JZP | Jednostka zainteresowania publicznego w rozumieniu przepisów ustawy o biegłych rewidentach |
| KA | Komitet audytu |
| KEONA | Komitet Europejskich Organów Nadzoru Audytowego (ang. Committee of European Auditing Oversight Bodies, CEAOB) |
| KSB | Krajowe Standardy Badania (zbiorczo), Krajowy Standard Badania (z numerem – pojedynczy standard) |
| KSKJ, KSKJ1 | Krajowe Standardy Kontroli Jakości, Krajowy Standard Kontroli Jakości 1 |
| nie-JZP | Jednostka inna niż jednostka zainteresowania publicznego |
| PIBR | Polska Izba Biegłych Rewidentów |

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

| | |
|--|--|
| Rozporządzenie 537/2014 | Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz. U. UE. L.2014.158.77) |
| SF | Sprawozdanie finansowe |
| SSF | Skonsolidowane sprawozdanie finansowe |
| UE | Unia Europejska |
| Ustawa o biegłych rewidentach, ustawa lub UoBR | Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2023 r. poz. 1015 ze zm.) |
| ZRBS | Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych |

2. Poziomy koncentracji rynku w Polsce

Poziomy koncentracji rynku w Polsce zostały zaprezentowane przekrojowo w dwóch układach. W podrozdziale II.1 pt. *Struktura rynku badań sprawozdań finansowych* przedstawiono dane ilościowe dla całego rynku, natomiast w podrozdziale II.2 pt. *Udział w rynku największych uczestników¹² badających JZP* zaprezentowano wybrane wielkości dla pojedynczych sieci firm audytorskich przeprowadzających badania jednostek zainteresowania publicznego, jako największych sieci w Polsce i w Unii Europejskiej.

W Polsce definicja jednostki zainteresowania publicznego, zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach, obejmuje szerszy katalog podmiotów, niż minimum określone w artykule 2 pkt 13 dyrektywy 2006/43/WE. Zgodnie z dyrektywą, **jednostkami interesu publicznego** są:

- a. *jednostki, dla których właściwym jest prawo państwa członkowskiego, których zbywalne papiery wartościowe zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym któregośkolwiek z państw członkowskich w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 14 dyrektywy 2004/39/WE;*
- b. *instytucje kredytowe określone w art. 3 ust. 1 pkt 1 dyrektywy 2013/36/UE Parlamentu Europejskiego i Rady¹³, inne niż instytucje, o których mowa w art. 2 tej dyrektywy;*
- c. *zakłady ubezpieczeń w rozumieniu art. 2 ust. 1 dyrektywy 91/674/EWG (...).*

W tym samym artykule dyrektywa 2006/43/WE wskazuje też na możliwość rozszerzenia katalogu jednostek interesu publicznego przez państwa członkowskie o jednostki uznane przez te państwa za podmioty ***o istotnym znaczeniu publicznym ze względu na charakter prowadzonej przez nie działalności, ich wielkość lub liczbę zatrudnionych pracowników***. Polski ustawodawca skorzystał z tej możliwości i rozszerzył definicję¹⁴ pojęcia jednostki zainteresowania publicznego zaliczając do tej kategorii:

- a. *emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym państwa Unii Europejskiej, mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, których sprawozdania finansowe objęte są obowiązkiem badania ustawowego,*

¹² Użyte określenie „uczestnik” jest tłumaczeniem na język polski określenia „market player” stosowanego w metodologii KEONA. W kontekście polskich przepisów pojęcie to odnosi się do firmy audytorskiej.

¹³ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/36/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie warunków dopuszczenia instytucji kredytowych do działalności oraz nadzoru ostrożnościowego nad instytucjami kredytowymi i firmami inwestycyjnymi, zmieniająca Dyrektywę 2002/87/WE i uchylająca Dyrektywy 2006/48/WE oraz 2006/49/WE (Dz.U. L 176 z 27.6.2013, s. 338).

¹⁴ Art. 2 pkt 9 ustawy o biegłych rewidentach.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

- b. *banki krajowe, oddziały instytucji kredytowych i oddziały banków zagranicznych w rozumieniu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Prawo bankowe (Dz. U. z 2022 r. poz. 2324 ze zm.),*
- c. *zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji oraz główne oddziały i oddziały zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji w rozumieniu ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz. U. z 2023 r. poz. 656, ze zm.),*
- d. *instytucje pieniądza elektronicznego i krajowe instytucje płatnicze w rozumieniu ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2360 ze zm. oraz z 2023 r. poz. 1723 i 2640) spełniające kryteria dużej jednostki,*
- e. *otwarte fundusze emerytalne, dobrowolne fundusze emerytalne oraz powszechne towarzystwa emerytalne w rozumieniu ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 930 i 1941),*
- f. *fundusze inwestycyjne otwarte, specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte oraz publiczne fundusze inwestycyjne zamknięte w rozumieniu ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 681, ze zm.),*
- g. *towarzystwa¹⁵ w rozumieniu ww. ustawy, które na koniec danego roku obrotowego oraz na koniec roku obrotowego poprzedzającego dany rok obrotowy zarządzały aktywami o wartości nie mniejszej niż 10 000 000 000 zł oraz które zarządzały funduszami posiadającymi łącznie nie mniej niż 30 000 rejestrów otwartych dla uczestników,*
- h. *podmioty prowadzące działalność maklerską, które na koniec danego roku obrotowego oraz na koniec roku obrotowego poprzedzającego dany rok obrotowy posiadały na rachunkach klientów aktywa o wartości nie mniejszej niż 10 000 000 000 zł lub zarządzały aktywami o wartości nie mniejszej niż 10 000 000 000 zł i jednocześnie posiadały minimum 10 000 klientów, z wyłączeniem podmiotów prowadzących działalność wyłącznie w zakresie przyjmowania i przekazywania zleceń nabycia lub zbycia instrumentów finansowych lub w zakresie doradztwa inwestycyjnego w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 646, ze zm.),*
- i. *spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe w rozumieniu ustawy z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1278, ze zm.), spełniające kryteria dużej jednostki.*

¹⁵ Ustawa z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi w art. 2 pkt. 3 definiuje pojęcie „towarzystwa” jako towarzystwo funduszy inwestycyjnych spółka akcyjna.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

Zgodnie z metodologią monitorowania rynku opracowaną przez KEONA, sześć kategorii podmiotów wymienionych w punktach od „d” do „i” powyżej, uznanych w Polsce za jednostki zainteresowania publicznego na mocy wcześniej wspomnianej opcji dyrektywy 2006/43/WE umożliwiającej państwom członkowskim rozszerzenie definicji na te dodatkowe kategorie, w niniejszym sprawozdaniu będzie łącznie nazywanych „**krajowymi JZP**”.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

2.1. Struktura rynku badań sprawozdań finansowych

Poniżej przedstawiono wybrane dane dotyczące rynku badań sprawozdań finansowych w Polsce. Dane te dotyczą nie tylko badań ustawowych sprawozdań finansowych JZP, ale także pokazują rynek w szerszym zakresie usług świadczonych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie.

Tabela 2. Struktura rynku na dzień 31 grudnia 2023 roku wraz z danymi porównawczymi

| LP. | Kategoria | | Źródło danych | Dane na dzień 31.12.2023 lub za rok kalendarzowy kończący się w tym dniu | Dane na dzień 31.12.2022 lub za rok kalendarzowy kończący się w tym dniu | Objaśnienia | Zmiana wartościowa | Zmiana procentowa (w proc.) |
|-----|---|--|---------------------------------|--|--|---|--------------------|-----------------------------|
| 1 | Zarejestrowani biegli rewidentzi (osoby fizyczne) | 1.0. łączna liczba | Polska Izba Biegłych Rewidentów | 4 948 | 5 070 | | -122 | -2 |
| | | 1.1. W tym liczba praktykujących zarejestrowanych BR (osoby fizyczne przeprowadzające badania ustawowe) | | 2 570 | 2 663 | Wykazujemy liczbę BR deklarujących wobec PIBR wykonywanie zawodu | -93 | -3 |
| | | 1.2. W tym liczba praktykujących zarejestrowanych BR badających JZP (osoby fizyczne przeprowadzające badania ustawowe) | Informacja z baz danych Agencji | 236 | 253 | | -17 | -7 |
| 2 | Zarejestrowani biegli rewidentzi zatrudnieni w firmie audytorskiej lub z nią powiązani jako wspólnicy lub w inny sposób | 2.0. łączna liczba | Informacja z baz danych Agencji | 3 505 | 3 419 | Prezentujemy zarejestrowanych BR zatrudnionych w FA lub z nimi powiązanych jako wspólnicy lub w inny sposób | 86 | 3 |

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

| LP. | Kategoria | | Źródło danych | Dane na dzień 31.12.2023 lub za rok kalendarzowy kończący się w tym dniu | Dane na dzień 31.12.2022 lub za rok kalendarzowy kończący się w tym dniu | Objaśnienia | Zmiana wartościowa | Zmiana procentowa (w proc.) |
|-----|---|---|---------------------------------|--|--|-------------|--------------------|-----------------------------|
| 3 | Zarejestrowane firmy audytorskie | 3.0. Łączna liczba | Informacja z baz danych Agencji | 1 230 | 1 279 | | -49 | -4 |
| | | 3.1. W tym liczba zarejestrowanych FA przeprowadzających badania JZP (badania ustawowe JZP) | | 53 | 58 | | -5 | -9 |
| | | 3.2. W tym liczba zarejestrowanych FA z innych państw członkowskich, uznanych zgodnie z art. 3a dyrektywy 2006/43 | | 1 | 1 | | Bez zmian | Bez zmian |
| 4 | Biegli rewidenci z państwa trzeciego, zarejestrowani zgodnie z art. 45 dyrektywy 2006/43/WE | 4.0. Łączna liczba | Polska Izba Biegłych Rewidentów | 113 | 116 ¹⁶ | | -3 | -3 |
| 5 | Jednostki audytorskie z państw trzecich zarejestrowane zgodnie z art. 45 | 5.0. Łączna liczba | Informacja z baz danych Agencji | 1 | 1 | | Bez zmian | Bez zmian |

¹⁶ Polska Izba Biegłych Rewidentów zaktualizowała dane dotyczące BR pochodzących z Wielkiej Brytanii, którzy przed wystąpieniem Wielkiej Brytanii z Unii Europejskiej 31 stycznia 2020 roku byli przez PIBR ewidencjonowani jako zatwierdzeni BR z innego państwa członkowskiego, natomiast po tej dacie zostali uznani za BR z państwa trzeciego, zarejestrowani zgodnie z art. 45 Dyrektywy 2006/43/WE. W ubiegłorocznej edycji sprawozdania prezentacja danych nie odzwierciedlała zmiany statusu tych BR.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

| LP. | Kategoria | | Źródło danych | Dane na dzień 31.12.2023 lub za rok kalendarzowy kończący się w tym dniu | Dane na dzień 31.12.2022 lub za rok kalendarzowy kończący się w tym dniu | Objaśnienia | Zmiana wartościowa | Zmiana procentowa (w proc.) |
|-----|---|---|---------------------------------|--|--|--|--------------------|-----------------------------|
| | dyrektywy 2006/43/WE | | | | | | | |
| 6 | Zatwierdzeni biegli rewidenci z innego państwa członkowskiego, zgodnie z art. 14 dyrektywy 2006/43/WE | 6.0. Łączna liczba | Polska Izba Biegłych Rewidentów | 0 | 0 ¹⁷ | | Bez zmian | Bez zmian |
| 7 | Badania ustawowe | 7.0. Łączna liczba wydanych opinii z badania ustawowego ¹⁸ | Informacja z baz danych Agencji | 32 808 | 31 256 | W sytuacji, gdy dla jednej jednostki wykonano usługę badania ustawowego SF oraz SSF, wówczas wykazano każdą z tych usług osobno. | 1 552 | 5 |
| | | 7.1. W tym liczba badań wspólnych (ang. joint audit) | | 6 | 5 | | 1 | 20 |
| 8 | Liczba JZP | 8.0. Łączna liczba | Opracowano na podstawie | 1 197 | 1 230 | | -33 | -3 |
| | | 8.1. W tym emitenci papierów wartościowych dopuszczonych | | 368 | 366 | | 2 | 1 |

¹⁷ Patrz: przypis 14.

¹⁸ Mając na uwadze zbieżność z metodologią KEONA, w której stosowane jest określenie „opinia z badania”, oraz fakt, że w sprawozdaniu z badania występuje jedna opinia biegłego rewidenta w odniesieniu do sprawozdania finansowego, użyte w sprawozdaniu określenie liczba wydanych opinii odnosi się do liczby wydanych sprawozdań z badania.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

| LP. | Kategoria | Źródło danych | Dane na dzień 31.12.2023 lub za rok kalendarzowy kończący się w tym dniu | Dane na dzień 31.12.2022 lub za rok kalendarzowy kończący się w tym dniu | Objaśnienia | Zmiana wartościowa | Zmiana procentowa (w proc.) |
|-----|---|---|--|--|-------------|--------------------|-----------------------------|
| | do obrotu na rynku regulowanym (bez banków i zakładów ubezpieczeń będących emitentami papierów wartościowych) | danych Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego | | | | | |
| | 8.2. W tym banki niebędące emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym | | 541 | 559 ¹⁹ | | -18 | -3 |
| | 8.3. W tym banki będące emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym | | 14 | 16 ²⁰ | | -2 | -13 |
| | 8.4. W tym zakłady ubezpieczeń niebędące emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym | | 74 | 85 | | -11 | -13 |

¹⁹ W porównaniu z poprzednią edycją sprawozdania, liczba banków będących emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym za rok 2022 została skorygowana na podstawie danych otrzymanych z Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego i wynosi 16, a nie 22. W konsekwencji, wartość pozycji prezentującej liczbę banków niebędących emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym za 2022 rok wynosi 559, a nie 553.

²⁰ Patrz: przypis 16.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

| LP. | Kategoria | Źródło danych | Dane na dzień 31.12.2023 lub za rok kalendarzowy kończący się w tym dniu | Dane na dzień 31.12.2022 lub za rok kalendarzowy kończący się w tym dniu | Objaśnienia | Zmiana wartościowa | Zmiana procentowa (w proc.) |
|-----|--|---------------|--|--|-------------|--------------------|-----------------------------|
| | 8.5. W tym zakłady ubezpieczeń będące emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym | | 1 | 1 | | Bez zmian | Bez zmian |
| | 8.6. W tym krajowe JZP | | 199 | 203 | | -4 | -2 |
| | | | | | | | |

2.1.1. Dane wieloletnie

Poniżej, dla pełniejszego zobrazowania zmian zachodzących na rynku omówiono i zaprezentowano jak kształtowały się wybrane wielkości na koniec 2023 roku w porównaniu do poprzednich okresów.

Biegli rewidenci

Na koniec 2023 roku w rejestrze Polskiej Izby Biegłych Rewidentów zarejestrowanych było 4 948 biegłych rewidentów. Analizując kształtowanie się liczby biegłych rewidentów w ciągu ostatnich lat obserwuje się stabilny trend spadkowy. Zjawisko to ma charakter globalny i trwa od wielu lat²¹. Łączna liczba biegłych rewidentów na koniec 2023 roku w porównaniu do końca roku 2022 zmniejszyła się o 122 osoby, tj. o 2 proc. w ciągu roku, i o 290, tj. o niespełna 6 proc. w ciągu 2 lat. W porównaniu do końca 2012 roku, czyli w ciągu 11 lat, spadek ten wyniósł 2 156 osoby, tj. ponad 30 proc. - zatem roczne spadki w ciągu ubiegłego roku (o 122 BR) i poprzedniego roku (o 168 BR) były niższe, niż średnioroczny spadek z ostatnich 11 lat (wynoszący przeciętnie 196 osób).

Wśród osób posiadających tytuł biegłego rewidenta liczba osób deklarujących wykonywanie zawodu (dalej też: biegli rewidenci wykonujący zawód) wyniosła 2 570, stanowiąc ponad połowę (52 proc.) ogółu biegłych rewidentów. W ciągu 2023 roku zaobserwowano zmniejszenie tej liczby o 93 osoby (w poprzednim roku o 82 osoby).

²¹ Przykładowo: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021DC0029>
<https://www.wsj.com/articles/why-so-many-accountants-are-quitting-11672236016>
<https://www.ft.com/content/e8dc2264-6b8d-4ed5-8bbd-e4a67e7d1e46>

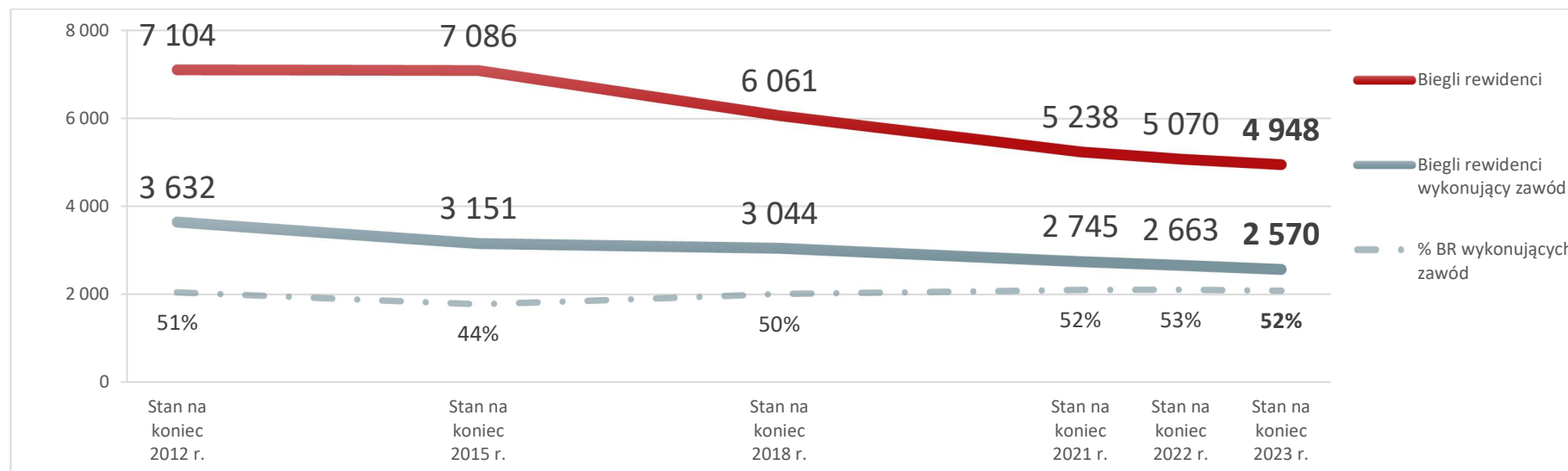
SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

W stosunku do końca 2022 roku, na koniec 2023 roku udział biegłych rewidentów deklarujących wykonywanie zawodu obniżył się (z 53 proc. do 52 proc.), natomiast od 2018 roku udział ten fluktuuje powyżej poziomu 50 proc..

W przypadku tej podgrupy w ostatnich latach obserwowano wolniejszy spadek niż dla ogółu biegłych rewidentów, jednak w 2023 roku tendencja była odmienna i spadek ten wyniósł 3 proc. w porównaniu do spadku o 2 proc. dla ogółu BR. W ciągu 11 lat, tj. w porównaniu do końca 2012 roku zmniejszenie liczby BR deklarujących wykonywanie zawodu wyniosło 29 proc. tj. 1 062 osoby, zatem zmiana w ostatnim roku jest dość podobna względem przeciętnego spadku z tego okresu (wynoszącego 97 osób rocznie).

Wybrane z omówionych wyżej prawidłowości ilustruje Wykres 1.

Wykres 1. Liczba biegłych rewidentów, liczba biegłych rewidentów wykonujących zawód oraz udział wykonujących zawód wśród biegłych rewidentów ogółem w Polsce w poszczególnych latach



Źródło: opracowanie własne na podstawie: dla lat 2018, 2015 i 2012 – danych archiwalnych Komisji Nadzoru Audytowego, dla lat 2021, 2022 i 2023 r. – danych Polskiej Izby Biegłych Rewidentów.

Liczba osób deklarujących wykonywanie zawodu na koniec 2023 roku jest wyższa niż liczba biegłych rewidentów, którzy wydali w ciągu minionego roku przynajmniej jedno sprawozdanie z badania ustawowego - takich BR było 1 891, tj. 38 proc. łącznej liczby BR na koniec 2023 roku. Zjawisko takie może być spowodowane brakiem bieżącej

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

aktualizacji przez biegłych rewidentów ich danych w rejestrze prowadzonym przez PIBR. Liczba biegłych rewidentów, którzy wydali w ciągu roku przynajmniej jedno sprawozdanie z badania ustawowego również maleje. W 2023 roku takich BR było 1 891, a spadek ich liczby wyniósł 80 osób (tj. 4 proc.) w porównaniu z 2022 rokiem i 137 w ciągu 2 lat.

Liczba biegłych rewidentów, którzy wydali w ciągu 2023 roku przynajmniej jedno sprawozdanie z badania ustawowego jednostki zainteresowania publicznego wyniosła 236 osób, tj. o 7 proc. mniej niż w roku poprzednim (spadek o 17 osób). W ciągu 2 ostatnich lat spadek tej liczby wyniósł 9,2 proc. (zmniejszenie o 24 osoby).

Liczba zarejestrowanych biegłych rewidentów zatrudnionych w firmie audytorskiej lub z nią powiązanych jako wspólnicy lub w inny sposób na koniec 2023 roku wyniosła 3 505 i była wyższa o 3 proc. (86 osób) niż na koniec roku poprzedniego.

W Polsce na koniec 2023 roku było wpisanych do rejestru także 113 biegłych rewidentów z innego państwa trzeciego, zarejestrowanych zgodnie z art. 45 dyrektywy 2006/43/WE (na koniec 2022 roku było ich 116, spadek w 2023 roku wynika ze skreślenia z rejestru 3 osób).

W 2023 roku uprawomocniło się 209 skreśleń z rejestru biegłych rewidentów prowadzonego przez PIBR (dla porównania w 2022 roku było to 253 skreślenia). W ostatnich latach przyczyną największej liczby skreśleń z rejestru było wystąpienie biegłego rewidenta z samorządu na własny wniosek. W 2023 roku przyczyna ta odpowiadała za 177, tj. 85 proc. spośród wszystkich skreśleń uprawomocnionych w tym roku (dla porównania w 2022 roku odpowiadała za 205 skreśleń, tj. 81 proc. skreśleń). Kolejną najczęstszą przyczyną skreślenia z rejestru była śmierć biegłego rewidenta co dotyczyło 23 biegłych rewidentów (11 proc.), natomiast podstawą 9 (tj. 4 proc.) skreśleń z rejestru zarówno w 2023, jak i w 2022 roku były pozostałe przypadki. Istotny odsetek osób skreślonych w ostatnich latach z rejestru biegłych rewidentów na wniosek stanowią osoby wpisane do tego rejestru po 1 stycznia 1995 r. Osoby takie mogą zostać ponownie wpisane do rejestru, bez konieczności przechodzenia procedury kwalifikacyjnej, pod warunkiem, że od skreślenia nie upłynęło więcej niż 10 lat²². Jednocześnie w 2023 roku uprawomocniło się 87 decyzji o wpisie BR do rejestru.

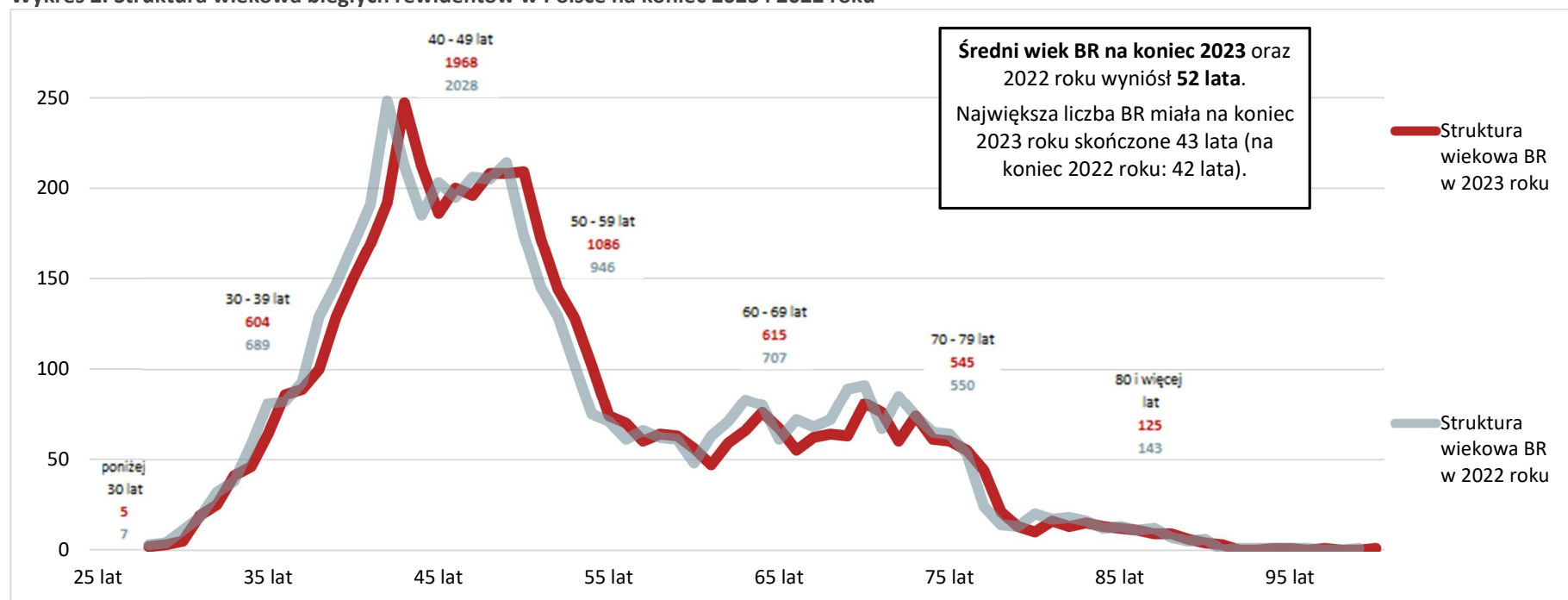
Średni wiek BR wpisanych do rejestru biegłych rewidentów na 31 grudnia 2023 roku to 52 lata (był on nieznacznie wyższy niż w roku poprzednim). Średni wiek kobiet wynosił blisko 53 lat, a mężczyzn 51 lat. Średni wiek biegłych rewidentów na dzień uprawomocnienia się decyzji o wpisanu ich do rejestru wyniósł natomiast 36 lat²³, średnia ta dla kobiet wynosiła 37 lat, a dla mężczyzn 35 lat.

²² Spełnienie szczegółowych wymogów dotyczących wpisu takich osób do rejestru określa art. 4 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach.

²³ Zwracamy uwagę, że w związku ze zmianami w zakresie funkcjonowania zawodu biegłych rewidentów, w ciągu jednego tylko roku, 1992, do rejestru wpisano dużą grupę osób wcześniej wykonujących zawód, a zatem wiek osób należących do tej grupy biegłych rewidentów zawyża w pewnym stopniu średnią wieku, w jakim uprawomocniła się decyzja o wpisanu BR do rejestru.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

Wykres 2. Struktura wiekowa biegłych rewidentów w Polsce na koniec 2023 i 2022 roku



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Polskiej Izby Biegłych Rewidentów.

Analizując wiek biegłych rewidentów w momencie uprawomocnienia się ich wpisu do rejestru stwierdzono, że najwięcej osób spośród BR wg. stanu na koniec 2023 roku było wpisanych do rejestru w momencie, kiedy były w wieku od 30 do 39 lat (59 proc.).

Agencja obserwuje trendy w zakresie liczby nowych biegłych rewidentów wstępujących do samorządu zawodowego oraz skali i przyczyn rezygnacji z posiadania tytułu zawodowego. Obecnie nie wydaje się, aby spadek łącznej liczby biegłych rewidentów przełożył się negatywnie na dostępność usług świadczonych przez firmy audytorskie. Wiązać to można m.in. z coraz większym wykorzystaniem zautomatyzowanych narzędzi i technik wspomagających badanie oraz ze zwiększonym udziałem ekspertów i innych osób wchodzących w skład kierowanych przez biegłych rewidentów zespołów wykonujących badanie (szczególnie jest to widoczne w dużych sieciowych firmach audytorskich).

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

Nadchodzące zmiany w otoczeniu legislacyjnym wprowadzą w nieodległym horyzoncie czasowym nowe obowiązki w zakresie zrównoważonego rozwoju – będą to obowiązki sprawozdawcze jednostek i wiążące się z tym obowiązki atestacji sprawozdawczości w tym zakresie. Mając na uwadze trwający proces legislacyjny dotyczący implementacji przepisów dyrektywy CSRD²⁴ do polskiego porządku prawnego²⁵, spodziewane jest zwiększenie zapotrzebowania na usługi biegłych rewidentów i firm audytorskich w najbliższych latach.

Jeśli chodzi o liczbę biegłych rewidentów, naturalne mechanizmy rynkowe, takie jak wzrost wynagrodzeń spowodowany zwiększeniem zapotrzebowania na usługi przez nich świadczone mogą zachęcić do rozpoczęcia świadczenia usług audytorskich zarówno potencjalnych kandydatów do uzyskania uprawnień biegłego rewidenta, jak i biegłych rewidentów, którzy obecnie nie wykonują zawodu. Wynagrodzenie za usługi biegłego rewidenta powinno odzwierciedlać prącochłonność oraz stopień złożoności zleceń, w połączeniu z wymaganymi od nich kwalifikacjami i ciężką na nich odpowiedzialnością.

Trend spadkowy mógłby również zostać zahamowany lub nawet odwrócony poprzez stworzenie zachęt i ułatwień w dostępie do zawodu. Mogłyby one polegać m.in. na zwiększeniu możliwości przygotowania do zawodu biegłego rewidenta poprzez umożliwianie zaliczania egzaminów z wiedzy w ramach realizowanego programu studiów²⁶. W 2023 roku Komisja Egzaminacyjna zawarła umowę z drugą, po Uniwersytecie Ekonomicznym w Krakowie, uczelnią w Polsce, tj. z Uniwersytetem Ekonomicznym we Wrocławiu, a w 2024 roku trzecią, z Uniwersytetem Ekonomicznym w Katowicach wprowadzając pewne ułatwienia w zaliczaniu egzaminów uniwersyteckich zdawanych na tych uczelniach jako egzaminów z wiedzy w ramach dedykowanych kierunków studiów. Taki system kształcenia może dodatkowo przyczynić się do obniżenia średniej wieku biegłych rewidentów oraz ogólnej poprawy poziomu wiedzy w zakresie finansów wśród studentów. Warty rozważenia jest również aktualizacja dotychczasowych rozwiązań regulacyjnych odnoszących się do zasad przeprowadzania postępowania kwalifikacyjnego dla kandydatów na biegłych rewidentów. W tym kontekście PANA widzi

²⁴ Dyrektywa nr 2022/2464 Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju.

²⁵ Projekt ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (UC14) <https://legislacja.gov.pl/projekt/12381804> przewiduje, że w Polsce do przeprowadzania atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju będą upoważnieni wyłącznie biegli rewidentzi i firmy audytorskie.

²⁶ Zgodnie z art. 12 ust. 3 ustawy o biegłych rewidentach:

„Jeżeli realizowany przez uczelnię posiadającą uprawnienie do nadawania stopnia naukowego doktora w zakresie nauk ekonomicznych program studiów na danym kierunku, poziomie i profilu obejmuje wiedzę w zakresie wskazanym w art. 14 ust. 1 i 2 [egzamin z wiedzy], a egzaminy w tym zakresie są przeprowadzane w formie pisemnej, Komisja zawiera z uczelnią, na jej wniosek, umowę, o której mowa w art. 61 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2022 r. poz. 574, z późn. zm.). Do podpisania umowy w imieniu Komisji jest uprawniony jej przewodniczący.”

Art. 61 ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce stanowi:

„Ust. 1. Uczelnia może prowadzić studia we współpracy z organem nadającym uprawnienie do wykonywania zawodu, organem przeprowadzającym postępowanie egzaminacyjne w ramach uzyskiwania uprawnień do wykonywania zawodu, organem samorządu zawodowego, organizacją gospodarczą lub organem rejestrowym. Zasady współpracy przy prowadzeniu studiów określa umowa zawarta w formie pisemnej.

Ust. 2. Umowa może określać udział podmiotu, o którym mowa w ust. 1, w opracowaniu programu studiów oraz sposób realizacji praktyk zawodowych.”

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

potrzebę dialogu i konkretnych działań wszystkich właściwych instytucji. Potrzebne jest nowe, bardziej innowacyjne podejście, które zachęciłoby do przystępowania do egzaminów, usunięcie istniejących barier.

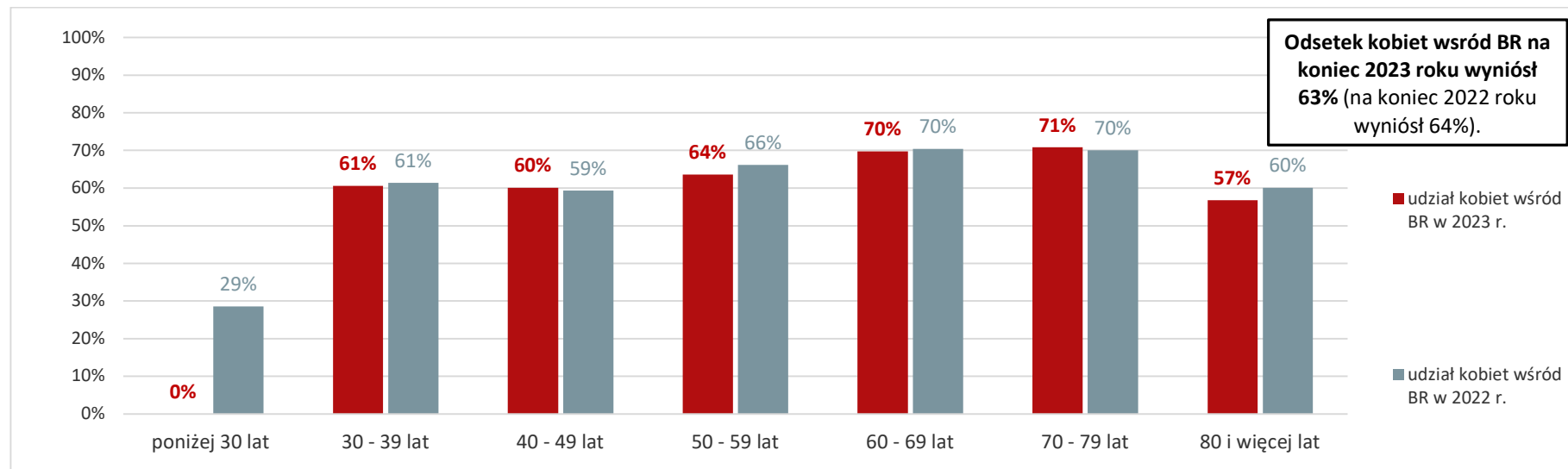
Poszerzenie grona biegłych rewidentów wykonujących zawód może również nastąpić przez rozpoczęcie wykonywania zawodu przez osoby, które mimo posiadania uprawnień biegłego rewidenta nie wykonują tego zawodu. W związku z tym, że biegli rewidenci niewykonyjący zawodu podlegają identycznym wymogom w zakresie członkostwa w samorządzie biegłych rewidentów i odbywania obowiązkowego doskonalenia zawodowego w określonym wymiarze w każdym roku kalendarzowym, rozpoczęcie wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów go niewykonyjących, w aspekcie formalnym wymaga jedynie złożenia w PIBR stosownego oświadczenia. Kolejny sposób to, wspomniana powyżej, możliwość ubiegania się o ponowny wpis do rejestru biegłych rewidentów osób, które wystąpiły z samorządu biegłych rewidentów. Także osoby, które mimo spełnienia wszystkich wymogów niezbędnych do wpisania do rejestru biegłych rewidentów nie wstąpiły do samorządu, oraz te, które spełniły wszystkie najbardziej czasochłonne wymogi, a jedynie nie złożyły ślubowania mogą w krótkim czasie je złożyć, wstąpić do samorządu i po stosownym zgłoszeniu, rozpocząć wykonywanie zawodu.

Wśród biegłych rewidentów w rejestrze Polskiej Izby Biegłych Rewidentów przewagę stanowią kobiety, które na koniec 2023 roku stanowiły 63 proc. członków samorządu (w roku poprzednim 64 proc.). Warto zwrócić uwagę, że w ostatnich latach wskaźnik sfeminizowania zawodu biegłego rewidenta podlegał niewielkim wahaniom. Występują jednak pewne różnice między różnymi pokoleniami biegłych rewidentów – sfeminizowanie zawodu jest przeciętnie o kilka punktów procentowych wyższe wśród biegłych rewidentów w wieku 50 lat i więcej, niż wśród biegłych rewidentów w wieku do 50 lat. Należy zwrócić uwagę, że dane dotyczące BR w wieku poniżej 30 oraz powyżej 80 roku życia dotyczą dość nielicznych i prawdopodobnie mniej reprezentatywnej grupy osób - odpowiednio 5 osób (7 w 2022 roku) oraz 125 osób (143 w 2022 roku).

Opisane zależności prezentuje Wykres 3.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

Wykres 3. Feminizacja zawodu w różnych grupach wiekowych biegłych rewidentów w Polsce na koniec 2023 r. i na koniec roku poprzedniego



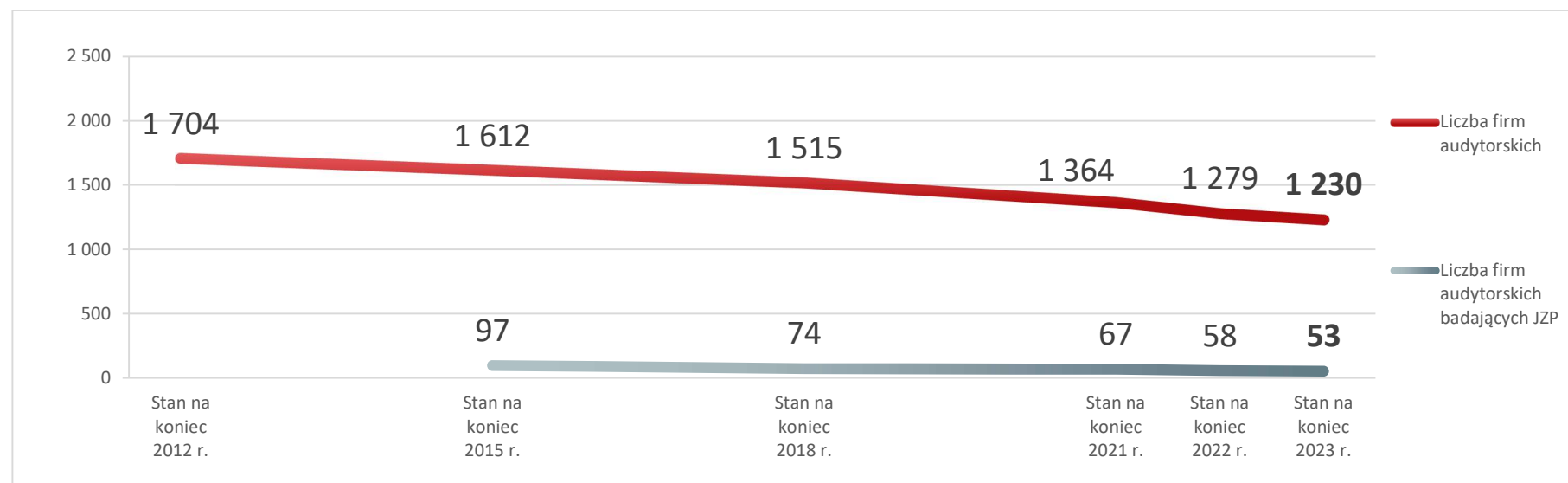
Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Polskiej Izby Biegłych Rewidentów.

Firmy audytorskie
Liczba firm audytorskich

Zgodnie z postanowieniami ustawy o biegłych rewidentach, **biegły rewident wykonuje zawód w imieniu firmy audytorskiej**. Na koniec 2023 roku na liście firm audytorskich prowadzonej przez Agencję znajdowało się 1 230 firm. Spadek łącznej liczby firm audytorskich w ciągu 2023 roku wyniósł 49 (blisko 4 proc.), w ciągu 2 ostatnich lat wyniósł 134 FA (10 proc.), natomiast w ciągu 11 lat wyniósł 474 FA (tj. blisko 28 proc.). Dane te ilustruje Wykres 4. Spadek liczby firm audytorskich częściowo był spowodowany zakończeniem działalności firm audytorskich, a częściowo też łączeniem się mniejszych, często jednoosobowych firm audytorskich, z innymi firmami. Zjawisko konsolidacji należy ocenić pozytywnie efekt synergii oraz zwiększony potencjał sprzyja spełnieniu wymogów regulacyjnych i rynkowych.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

Wykres 4 Liczba firm audytorskich zarejestrowanych w Polsce oraz liczba firm audytorskich, które przeprowadzały w ciągu danego roku badania ustawowe JZP, w poszczególnych latach



Źródło: opracowanie własne na podstawie: dla lat 2018, 2015 i 2012 - danych archiwalnych Komisji Nadzoru Audytowego, dla lat 2021, 2022 i 2023 r. - listy firm audytorskich PANA.

Przeważająca większość firm audytorskich prowadziła działalność w jednej z dwóch form prawnych, tj. **spółki kapitałowej** (blisko 47 proc. FA na koniec 2023 roku) albo **działalności gospodarczej prowadzonej przez biegłego rewidenta we własnym imieniu i na własny rachunek** (ponad 45 proc. FA). Firmy audytorskie prowadzone w innych niż wymienione powyżej formach, dopuszczonych zgodnie z artykułem 46 ustawy o biegłych rewidentach, stanowiły łącznie niespełna 8 procent wszystkich FA figurujących na liście firm audytorskich na koniec 2023 roku. Liczba FA prowadzonych w formie spółek kapitałowych (były to spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i proste spółki akcyjne) wyniosła w 2023 roku 574 i w porównaniu z rokiem poprzednim wzrosła o 4. Była to najczęściej występująca forma prowadzenia działalności firm audytorskich na koniec 2023 roku. W związku ze spadkiem liczebności grupy FA prowadzonych w formie jednoosobowej działalności gospodarczej o 44 podmioty, straciła ona dotychczasowe pierwsze miejsce jeśli chodzi o formę prowadzonej działalności, jakie posiadała od wielu lat. Firm prowadzonych w tej formie było 559 na koniec 2023 roku.

W Polsce firmy audytorskie ani biegli rewidenci przeprowadzający w ich imieniu badania ustawowe nie potrzebują żadnych dodatkowych uprawnień czy certyfikacji, aby móc przeprowadzać badania ustawowe jednostek zainteresowania publicznego. Liczba firm audytorskich, które w 2023 roku **przeprowadzały badania ustawowe sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego** wyniosła 53. W porównaniu z rokiem poprzednim ta liczba zmniejszyła się o 5 podmiotów (tj. o 9 proc.),

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

a na spadek ten złożyło się m.in. rozpoczęcie świadczenia usług badania ustawowego JZP przez 4 firmy audytorskie, które nie świadczyły takich usług w roku poprzednim (w tym jedna należąca do sieci razem z inną firmą audytorską, badającą JZP zarówno w 2023 jak i w 2022 roku) oraz zaprzestanie badania JZP przez 9 firm audytorskich. 49 firm kontynuowało przeprowadzanie badań podmiotów będących JZP zarówno w 2023 jak i w 2022 roku. W ciągu 2 ostatnich lat liczba FA badających JZP zmniejszyła się o 14 (o 21 proc.), a w ciągu 8 lat o 44 FA (o 45 proc.). Przeciętna liczba jednostek zainteresowania publicznego przypadających na jedną FA przeprowadzającą badania ustawowe JZP w 2023 roku wyniosła 22,6, co jest wielkością wyższą, niż w latach poprzednich, kiedy iloraz ten wynosił 21,2 (w roku 2022), 20,6 (w roku 2021) i 20,5 (w roku 2015).

W innych krajach europejskich średnie liczby jednostek zainteresowania publicznego przypadające na jedną FA badającą JZP kształtują się na zróżnicowanych poziomach, wynosząc w 2021 roku przykładowo 16,2 w Niemczech oraz 5,3 we Francji przy średniej unijnej na poziomie 14,8²⁷.

Agencja nie uważa na ten moment spadku liczby FA badających JZP za niepokojący, jeśli porówna się go ze zmianami innych wielkości makroekonomicznych (np. z liczbą badanych JZP) w tym samym okresie. Rynek ten jak również dostępność badań JZP są przez Agencję stale obserwowane.

Przychody firm audytorskich

Najistotniejszym z punktu widzenia gospodarki przedmiotem działalności firm audytorskich jest wykonywanie przez nie czynności rewizji finansowej, tj. *usług atestacyjnych obejmujących badania, a także przeglądy sprawozdań finansowych i inne usługi atestacyjne określone przepisami prawa, zastrzeżone dla biegłego rewidenta*. Ustawa o biegłych rewidentach w art. 47 ust. 2 dopuszcza, aby większość²⁸ firm audytorskich zajmowała się także następującymi obszarami działalności:

- 1) *usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych i podatkowych;*
- 2) *doradztwo podatkowe;*
- 3) *prowadzenie postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego;*
- 4) *działalność wydawnicza lub szkoleniowa w zakresie rachunkowości, rewizji finansowej i podatków;*
- 5) *wykonywanie ekspertyz lub sporządzanie opinii ekonomiczno-finansowych;*

²⁷ Obliczenia własne na podstawie danych zawartych w Sprawozdaniu Komisji dla Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Banku Centralnego i Europejskiej Rady ds. Ryzyka Systemowego - Wspólnym sprawozdaniu w sprawie zmian na unijnym rynku świadczenia usług w zakresie badań ustawowych na rzecz jednostek interesu publicznego w latach 2019–2021, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8738-2024-INIT/pl/pdf>.

²⁸ Zgodnie z art. 47 ust. 2 UoBR, takiej możliwości nie przewiduje się dla FA prowadzonych w formie spółdzielczego związku rewizyjnego.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

6) świadczenie usług doradztwa lub zarządzania, wymagających posiadania wiedzy z zakresu rachunkowości, rewizji finansowej, prawa podatkowego oraz organizacji i funkcjonowania przedsiębiorstw;

7) świadczenie usług atestacyjnych innych niż czynności rewizji finansowej, niezastrzeżonych do wykonywania przez biegłych rewidentów;

8) świadczenie usług pokrewnych;

9) świadczenie innych usług zastrzeżonych w odrębnych przepisach do wykonywania przez biegłych rewidentów.

Firmy audytorskie są zobowiązane przedstawiać Agencji szczegółowe informacje odnośnie do wyżej wymienionych źródeł przychodów w okresach rocznych. Firmy audytorskie mogą także prowadzić działalność polegającą na uzyskiwaniu pożytków z posiadanego majątku, natomiast zgodnie z obowiązującymi przepisami wykonawczymi²⁹ do UoBR nie są zobowiązane raportować Agencji o tym fakcie. Łączne przychody wszystkich firm audytorskich z tytułu wykonywania czynności rewizji finansowej oraz innych, wymienionych wyżej usług, o których mowa w art. 47 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach, wyniosły w 2023 roku 2 832 532 tys. zł (wzrosły o blisko 15 proc. w porównaniu z kwotą przychodów 2 465 082 tys. zł w 2022 roku).

Przychody z tytułu badań ustawowych (zarówno JZP, jak i nie-JZP) łącznie stanowiły w 2023 roku 38 proc. przychodów firm audytorskich w Polsce i wyniosły 1 063 805 tys. zł (wzrosły o ponad 19 proc. w porównaniu do 891 335 tys. zł w 2022 roku, w którym stanowiły 36 proc. przychodów FA). 69 proc. przychodów z tytułu badań ustawowych (w 2022 roku 73 proc.) osiągnęły FA badające JZP i ich sieci, natomiast 31 proc. (w 2022 roku 27 proc.) osiągnęły z tego tytułu firmy audytorskie nie badające JZP, ani nie należące do wspólnych sieci z firmami audytorskimi badającymi JZP.

Przychody z pozostałych rodzajów działalności świadczonych przez wszystkie firmy audytorskie wyniosły w tym samym okresie 1 768 727 tys. zł (wzrosły o 12 proc. w porównaniu do 1 573 747 tys. zł w 2022 roku), z czego 1 405 207 tys. zł, tj. 82 proc. (w 2022 roku odpowiednio 1 287 050 tys. zł i 82 proc.) przypadało na firmy audytorskie badające JZP i ich sieci, a 363 519 tys. zł (w 2022 roku 286 697 tys. zł) na firmy audytorskie nie badające JZP ani nie należące do wspólnych sieci z firmami audytorskimi badającymi JZP. Dane te ilustruje Wykres 5.

Analizując bardziej szczegółowo przychody tych spośród firm audytorskich, które przeprowadzają badania ustawowe JZP i firm audytorskich należących z nimi do wspólnych sieci - w 2023 roku wyniosły one łącznie 2 137 222 tys. zł (w 2022 roku 1 939 137 tys. zł). Na sumę tę składały się przychody z tytułu badań ustawowych, które wyniosły w:

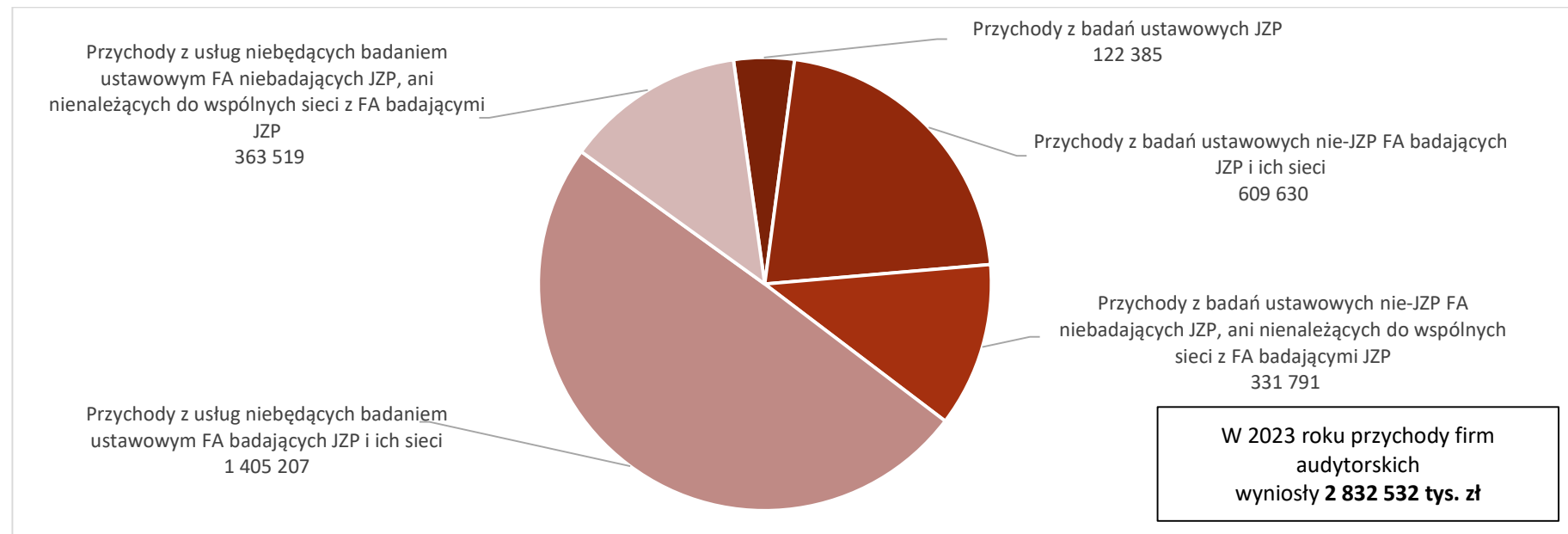
- 2023 roku 732 015 tys. zł (z badań JZP - 122 385 tys. zł i z badań nie-JZP – 609 630 tys. zł,
- 2022 roku 652 087 tys. zł, (z badań JZP - 104 513 tys. zł i z badań nie-JZP – 547 574 tys. zł)

oraz z pozostałych tytułów, które wyniosły 1 405 207 tys. zł (w 2022 roku 1 287 050 tys. zł).

²⁹ Por. Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 18 stycznia 2021 r. w sprawie rocznej sprawozdawczości firm audytorskich (Dz. U. z 2021 roku poz. 218).

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

Wykres 5. Struktura przychodów firm audytorskich w Polsce w 2023 roku, w tys. zł



Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań rocznych złożonych przez firmy audytorskie za 2023 r., dane zebrane w dniu 16/03/2024 r.

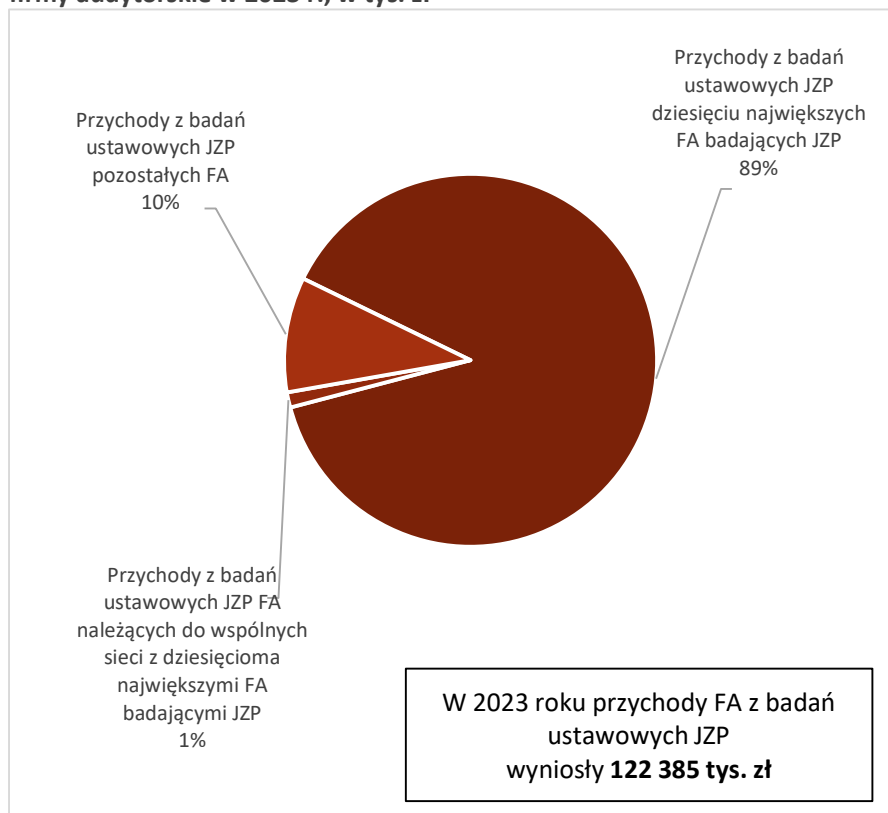
Pod pojęciem dziesięciu największych firm audytorskich badających JZP, użytym m.in. w Wykresach 6, 7 i 8, przyjęto firmy audytorskie, które w danym roku osiągnęły najwyższe przychody z badań ustawowych SF i SSF JZP, tj. następujące FA: PricewaterhouseCoopers Polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Audyt spółka komandytowa, KPMG Audyt spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa, Deloitte Audyt spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa, Ernst & Young Audyt Polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa, Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka w Warszawie, Grant Thornton Polska Prosta spółka Akcyjna, BDO spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa, Mazars Audyt spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, PKF Consult spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa i UHY ECA Audyt spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa.

Na kolejnych wykresach widać duży udział dziesięciu największych firm audytorskich badających JZP w przychodach z różnych tytułów osiągniętych w 2023 roku przez firmy audytorskie w Polsce. W odniesieniu do przychodów z badań ustawowych JZP, udział tej grupy firm wynosi 98 proc., a wraz z 2 firmami należącymi do wspólnych sieci z tymi FA - nawet 90 proc. przychodów. Zależność tę widać na Wykresie 6. Analizując przychody z badań ustawowych pozostałych jednostek, udział dziesięciu największych firm

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

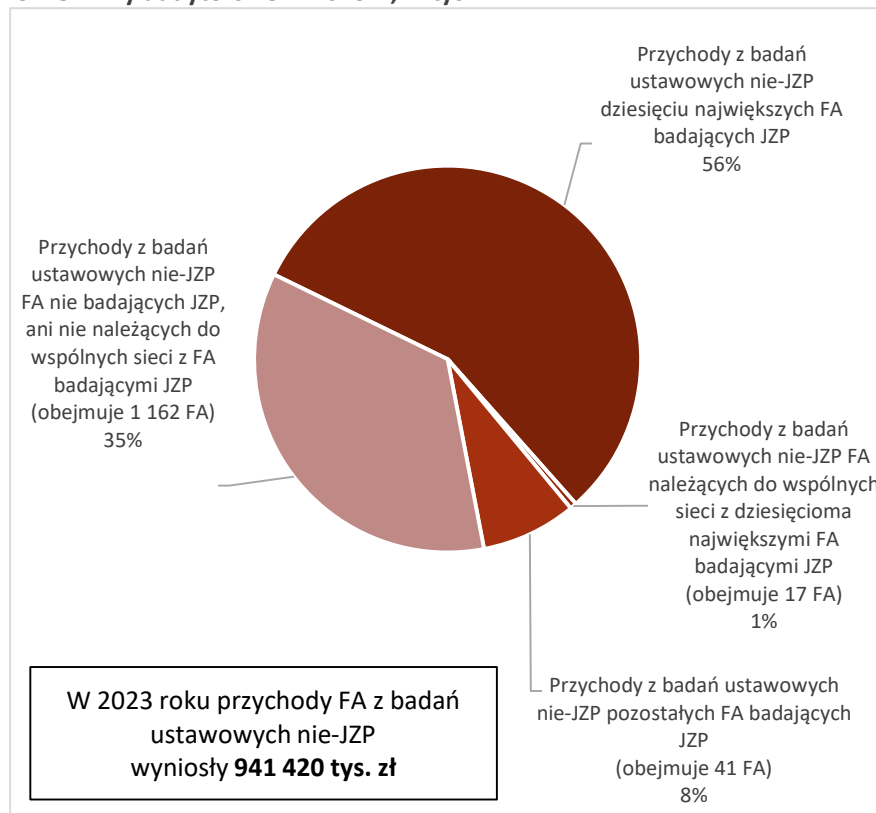
audytorskich badających JZP wynosi 56 proc., przewyższając 35-procentowy udział FA nie badających JZP, ani nie należących z takimi firmami do wspólnych sieci. Zależność tę prezentuje Wykres 7.

Wykres 6. Przychody z badań ustawowych JZP przeprowadzanych przez różne firmy audytorskie w 2023 r., w tys. zł



Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań rocznych złożonych przez firmy audytorskie za 2023 r., dane zebrane w dniu 16/03/2024 r.

Wykres 7. Przychody z badań ustawowych nie-JZP przeprowadzanych przez różne firmy audytorskie w 2023 r., w tys. zł

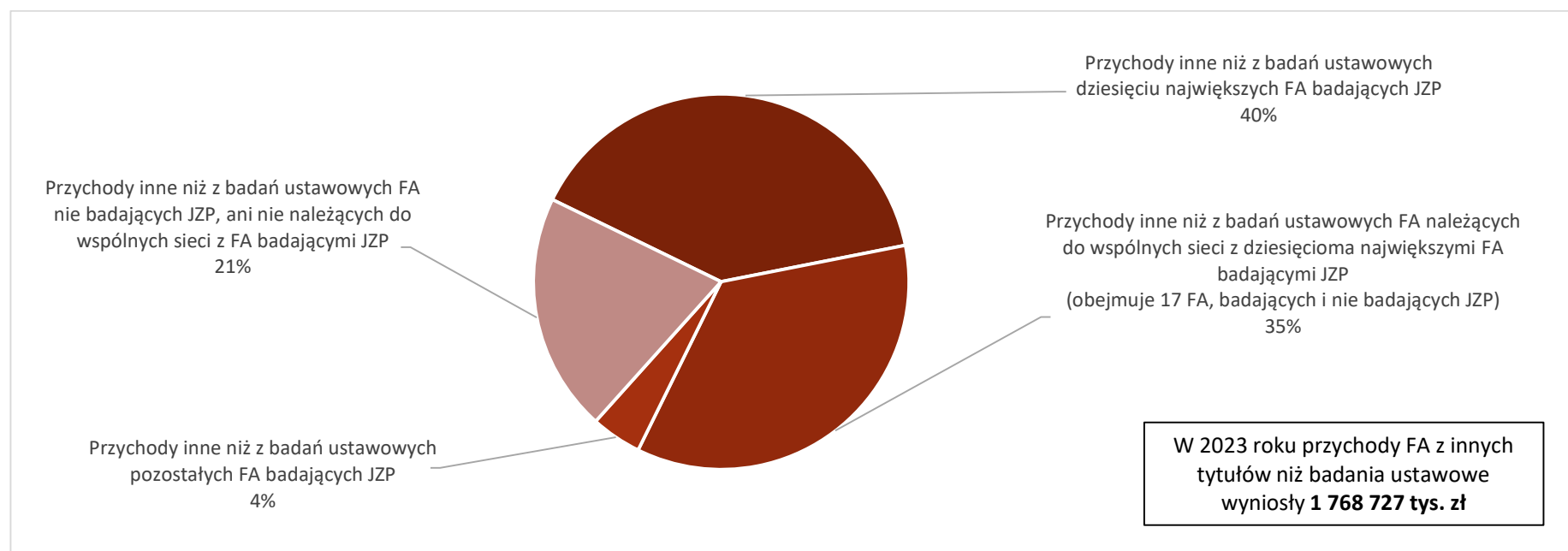


Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań rocznych złożonych przez firmy audytorskie za 2023 r., dane zebrane w dniu 16/03/2024 r.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

Analizując przychody FA inne niż z badań ustawowych, zwraca uwagę 40-procentowy udział dziesięciu największych firm audytorskich badających JZP oraz 35-procentowy udział siedemnastu FA należących do wspólnych sieci z ww. firmami – grupa ta nie osiągała bowiem porównywalnie dużego udziału w przychodach rynku, jeśli chodzi o badania ustawowe, gdzie jej udział wynosił około 1 proc. Udział FA nie badających JZP, ani nie należących z takimi firmami do wspólnych sieci w 2023 roku wyniósł 21 proc. Dane te ilustruje Wykres 8.

Wykres 8. Przychody FA inne niż z badań ustawowych w 2023 r., w tys. zł



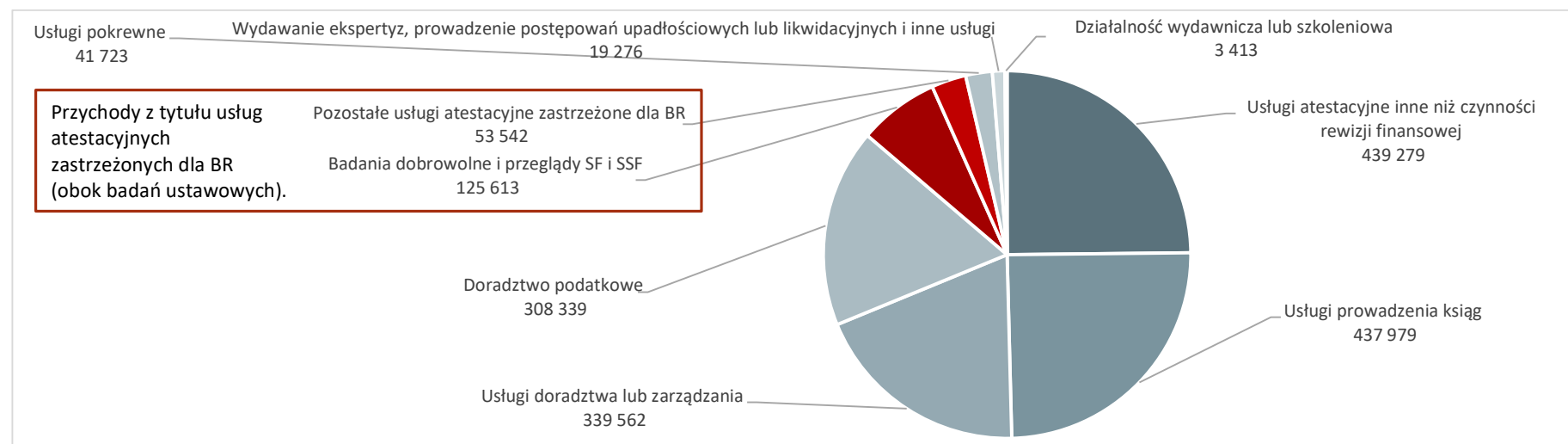
Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań rocznych złożonych przez firmy audytorskie za 2023 r., dane zebrane w dniu 16/03/2024 r.

Analizując przychody inne niż z badań ustawowych dla całego rynku FA według kategorii świadczonych usług, w 2023 roku największe przychody FA osiągnęły z tytułu świadczenia usług atestacyjnych innych niż czynności rewizji finansowej (takich jak np. atestacje pakietów konsolidacyjnych) - 439 279 tys. zł, z tytułu usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych i podatkowych (437 979 tys. zł), a także z tytułu świadczenia usług doradztwa lub zarządzania wymagających posiadania wiedzy z zakresu

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

rachunkowości, rewizji finansowej, prawa podatkowego oraz organizacji i funkcjonowania przedsiębiorstw (339 562 tys. zł) oraz z tytułu świadczenia usług doradztwa podatkowego (308 339 tys. zł). Przychody FA inne niż z badań ustawowych w 2023 r., według tytułów ich uzyskania przedstawia Wykres 9.

Wykres 9. Przychody FA inne niż z badań ustawowych w 2023 r., według tytułów, w tys. zł



Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań rocznych złożonych przez firmy audytorskie za 2023 r., dane zebrane w dniu 16/03/2024 r.

W 2023 roku przychody FA z tytułu **usług atestacyjnych zastrzeżonych dla BR** wyniosły 1 242 961 tys. zł. Większość kwoty tych przychodów stanowiły przychody z badań ustawowych (1 063 805 tys. zł., 86 proc.). Inne przychody tej kategorii obejmowały przychody z badań dobrowolnych SF i SSF oraz z przeglądów SF i SSF (125 613 tys. zł, 10 proc.), a także przychody z pozostałych usług atestacyjnych zastrzeżonych dla BR (53 542 tys. zł, 4 proc.).

2.2. Udział w rynku największych uczestników badających JZP

Grupa **firm audytorskich badających jednostki zainteresowania publicznego** została przedstawiona indywidualnie, aby umożliwić ich porównanie. W tabeli 3 zostały zaprezentowane dane dla tych firm audytorskich i ich sieci, dotyczące: liczby współpracujących z nimi biegłych rewidentów, liczby przeprowadzonych badań ustawowych ogółem, liczby przeprowadzonych badań ustawowych sprawozdań finansowych poszczególnych rodzajów JZP, a także roczne przychody.

Jedenaście firm audytorskich zaprezentowanych w tabeli 3 wyłoniono zarówno na podstawie istniejących uwarunkowań krajowych, jak i biorąc pod uwagę metodologię KEONA. Jeśli chodzi o kryteria krajowe, skład podmiotowy obejmuje 10 sieci, w przypadku których firmy audytorskie do nich należące otrzymały najwyższe wynagrodzenie z tytułu badań ustawowych SF JZP. Są to sieci (uszeregowane malejąco wg przychodów z badań ustawowych SF JZP): PwC, KPMG, Deloitte, EY, Grant Thornton, ZRBS im. Franciszka Stefczyka w Warszawie, BDO, Mazars, PKF Consult i UHY ECA. Osiem spośród sieci FA zaprezentowanych w tabeli 3 należy do katalogu 10 największych europejskich sieci firm audytorskich badających JZP zidentyfikowanych przez KEONA (w kolejności alfabetycznej): Baker Tilly, BDO, Deloitte, EY, Grant Thornton, KPMG, Mazars, Nexia, PwC i RSM). Spośród wymienionych sieci firm audytorskich nie prezentujemy danych dla działających w Polsce firm audytorskich należących do sieci Baker Tilly ani RSM, z uwagi na fakt, że firmy te nie badały w 2023 roku sprawozdań finansowych JZP w Polsce.

Jako skład podmiotowy każdej z największych sieci uwzględniono podmiot badający JZP w 2023 roku wraz z innymi firmami audytorskimi należącymi z nim do tej samej sieci i działającymi w Polsce, niezależnie od tego, czy te inne firmy badały sprawozdania finansowe JZP, czy też nie. Nie uwzględniono natomiast podmiotów działających pod daną marką, które na koniec 2023 roku nie były firmami audytorskimi wpisanymi na listę prowadzoną przez PANA, co jest zgodne z metodologią KEONA.

Analizując dane w tabeli zwracamy zatem uwagę, że na dzień 31 grudnia 2023 r:

1. Sieć BDO stanowiły 2 firmy audytorskie zarejestrowane w Polsce: BDO spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa i BDO spółka z ograniczoną odpowiedzialnością.
2. Sieć Deloitte stanowiło 5 firm audytorskich zarejestrowanych w Polsce: Deloitte Audyt spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa, Deloitte Assurance Polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa, Deloitte Audyt spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, Deloitte Assurance Polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i Deloitte Assurance Společnost s Ručením Omezeným³⁰.
3. Sieć EY stanowiło 5 firm audytorskich zarejestrowanych w Polsce: Ernst & Young Audyt Polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa, Ernst & Young Usługi Finansowe Audyt spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, Ernst & Young Audyt Polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, Ernst & Young

³⁰ Firma ta została wpisana na listę w 2022 roku na podstawie art. 90 ust. 1 pkt 7a oraz art. 63 ust. 1, w związku z art. 57 ust. 1, ust. 2 oraz art. 58 ustawy o biegłych rewidentach oraz art. 104 i art. 107 § 1 i § 4 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

Audyt Polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Doradztwo Podatkowe spółka komandytowa i Ernst & Young Audyt Polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Finance spółka komandytowa.

4. Sieć Grant Thornton stanowiły 4 firmy audytorskie zarejestrowane w Polsce: dwie badające JZP Grant Thornton Polska Prosta spółka Akcyjna i Grant Thornton Frąckowiak Prosta spółka Akcyjna oraz Grant Thornton Frąckowiak spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i Grant Thornton Polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością.
5. Sieć KPMG stanowiły 3 firmy audytorskie zarejestrowane w Polsce: KPMG Audyt spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa, KPMG Audyt Services spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i KPMG Audyt spółka z ograniczoną odpowiedzialnością.
6. Sieć Mazars stanowiły 2 firmy audytorskie zarejestrowane w Polsce: Mazars Audyt spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i Mazars Expertise spółka z ograniczoną odpowiedzialnością.
7. Sieć Nexia reprezentowała w Polsce firma audytorska Pro Audit Kancelaria Biegłych Rewidentów spółka z ograniczoną odpowiedzialnością.
8. Sieć PKF reprezentowała w Polsce firma audytorska PKF Consult spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa.
9. Sieć PwC stanowiły 3 firmy audytorskie zarejestrowane w Polsce: PricewaterhouseCoopers Polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Audyt spółka komandytowa, PricewaterhouseCoopers Polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa i PricewaterhouseCoopers Polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością.
10. Sieć UHY stanowiły 3 firmy audytorskie zarejestrowane w Polsce: dwie badające JZP UHY ECA Audyt spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa i UHY ECA Audyt spółka z ograniczoną odpowiedzialnością oraz UHY ECA spółka z ograniczoną odpowiedzialnością.
11. Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka został zaprezentowany indywidualnie, ponieważ nie działa w sieci.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

Tabela 3. Udział w rynku kluczowych uczestników rynku wg stanu na dzień 31 grudnia 2023 lub za rok kalendarzowy kończący się w tym dniu

| LP | Kategoria | BDO | Deloitte | EY | Grant Thornton | KPMG | Mazars | Nexia | PKF | PwC | UHY | ZRBS im. F. Stefczyka w Warszawie | Pozostałe | Łącznie | Objaśnienia | |
|----|--|--|----------|-----|----------------|------|--------|-------|-----|-----|------|-----------------------------------|-----------|---------|---|---|
| 1 | Zarejestrowani biegli rewidentzi zatrudnieni w FA lub z nią powiązani jako wspólnicy lub w inny sposób | 29 | 63 | 68 | 24 | 110 | 25 | 10 | 65 | 102 | 19 | 13 | 2 977 | 3505 | - Dane dotyczą całego rynku JZP i nie-JZP - Kategoria ta zawiera zarówno BR wykonujących zawód, jak i niewykonujących zawodu | |
| 2 | Badania ustawowe | 2.0. Łączna liczba wydanych opinii z badań ustawowych | 595 | 757 | 1183 | 1021 | 1310 | 386 | 149 | 588 | 1920 | 625 | 317 | 23 957 | 32808 | - Dane dotyczą całego rynku JZP i nie-JZP |
| | | 2.1. W tym liczba badań wspólnych (tzw. joint audit) | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 6 | 6 | - Dane dotyczą całego rynku JZP i nie-JZP |
| 3 | Badania ustawowe JZP | 3.0. Łączna liczba wydanych opinii z badań ustawowych JZP | 77 | 65 | 55 | 94 | 277 | 106 | 12 | 77 | 460 | 86 | 317 | 460 | 2086 | - W tym 312 SSF |
| | | 3.1. W tym liczba opinii z badań wspólnych (tzw. joint audit) | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | |
| | | 3.2. W tym liczba opinii z badań emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym (bez banków i zakładów ubezpieczeń) | 48 | 10 | 44 | 80 | 32 | 20 | 12 | 33 | 61 | 79 | 0 | 251 | 670 | - W tym 288 SSF |

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

| LP | Kategoria | BDO | Deloitte | EY | Grant Thornton | KPMG | Mazars | Nexia | PKF | PwC | UHY | ZRBS im. F. Stefczyka w Warszawie | Pozostałe | łącznie | Objaśnienia |
|----|--|-----|----------|----|----------------|------|--------|-------|-----|-----|-----|-----------------------------------|-----------|---------|----------------|
| | 3.3. W tym liczba opinii z badań banków niebędących emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym | 7 | 11 | 5 | 5 | 6 | 4 | 0 | 12 | 13 | 0 | 317 | 74 | 454 | - W tym 5 SSF |
| | 3.4. W tym liczba opinii z badań banków będących emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym | 0 | 2 | 0 | 0 | 12 | 4 | 0 | 2 | 4 | 0 | 0 | 88 | 112 | - W tym 10 SSF |
| | 3.5. W tym liczba opinii z badań zakładów ubezpieczeń niebędących emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym | 14 | 4 | 3 | 0 | 15 | 7 | 0 | 3 | 25 | 0 | 0 | 1 | 72 | - W tym 4 SSF |
| | 3.6. W tym liczba opinii z badań zakładów ubezpieczeń będących emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | - W tym 1 SSF |
| | 3.7. W tym liczba opinii z badań krajowych JZP | 8 | 38 | 3 | 9 | 210 | 71 | 0 | 27 | 357 | 7 | 0 | 46 | 776 | - W tym 4 SSF |

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

| LP | Kategoria | BDO | Deloitte | EY | Grant Thornton | KPMG | Mazars | Nexia | PKF | PwC | UHY | ZRBS im. F. Stefczyka w Warszawie | Pozostałe | łącznie | Objaśnienia | |
|---|--|---------|----------|---------|----------------|---------|--------|-------|---------|---------|--------|-----------------------------------|-----------|--|--|--|
| 4 | Przychody sieci badających JZP, zgodnie z podziałem zawartym w art. 13 ust. (2) litera (k) Rozporządzenia 537/2014 | | | | | | | | | | | | | | | |
| | 4.0. Łączna kwota | 105 530 | 178 823 | 352 437 | 160 426 | 219 686 | 42 015 | 7 729 | 35 744 | 845 860 | 25 024 | 7 245 | 156 704 | 2 137 222 | - Dane dotyczą rynku FA badających JZP oraz ich sieci; - W tys. zł. | |
| | 4.1. W tym przychody z badania ustawowego JZP i jednostek należących do grupy przedsiębiorstw, których jednostką dominującą jest JZP ³¹ | 6 916 | 11 628 | 11 139 | 7 252 | 20 661 | 5 842 | 357 | 5 065 | 30 468 | 4 004 | 7 181 | 11 873 | 122 385 | - Dane dotyczą rynku FA badających JZP oraz ich sieci; - W tys. zł. | |
| | 4.2. W tym przychody z badania ustawowego innych jednostek | 27 456 | 80 942 | 124 807 | 35 760 | 77 804 | 23 016 | 3 994 | 19 873 | 132 809 | 12 227 | 0 | 70 941 | 609 630 | - Dane dotyczą rynku FA badających JZP oraz ich sieci; - W tys. zł. | |
| | 4.3. W tym przychody z dozwolonych usług niebędących badaniem na rzecz badanych jednostek | 20 983 | 34 137 | 174 768 | 10 264 | 77 036 | 3 751 | 1 090 | 5 625 | 155 062 | 1 431 | 64 | 8 131 | 492 343 | - Dane dotyczą rynku FA badających JZP oraz ich sieci; - W tys. zł. | |
| 4.4. W tym przychody z usług niebędących badaniem na rzecz innych jednostek | 50 175 | 52 115 | 41 723 | 107 151 | 44 185 | 9 406 | 2 288 | 5 180 | 527 521 | 7 362 | 0 | 65 759 | 912 865 | - Dane dotyczą rynku FA badających JZP oraz ich sieci; - W tys. zł. | | |

³¹ Wskaźnik obejmuje wyłącznie przychody z badania ustawowego jednostek będących JZP (z wyłączeniem badania jednostek należących do grupy przedsiębiorstw, których jednostką dominującą jest JZP, ponieważ Agencja nie zbiera informacji na temat przynależności badanych jednostek do grup kapitałowych).

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

| LP | Kategoria | | BDO | Deloitte | EY | Grant Thornton | KPMG | Mazars | Nexia | PKF | PwC | UHY | ZRBS im. F. Stefczyka w Warszawie | Pozostałe | łącznie | Objaśnienia |
|----|------------------------|--|------------------------------|------------------------------|------------------------------|------------------------------|------------------------------|------------------------------|------------------------------|------------------------------|------------------------------|------------------------------|-----------------------------------|-------------|-------------|-------------|
| 5 | Struktura firmy/ sieci | W stosownych przypadkach należy wskazać strukturę każdej firmy/sieci audytorskiej w danym państwie członkowskim, w celu zrozumienia prezentacji przychodów w ramach wskaźnika 4. | Zintegrowana forma działania | Zintegrowana forma działania | Zintegrowana forma działania | Zintegrowana forma działania | Zintegrowana forma działania | Zintegrowana forma działania | Zintegrowana forma działania | Zintegrowana forma działania | Zintegrowana forma działania | Zintegrowana forma działania | Samodzielna FA | nie dotyczy | nie dotyczy | |

Źródło: opracowano na podstawie informacji z baz danych Agencji, sprawozdań rocznych złożonych przez firmy audytorskie za 2023 r. – dane zebrane na dzień 14.03.2024 oraz informacji z Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego i z Polskiej Izby Biegłych Rewidentów.

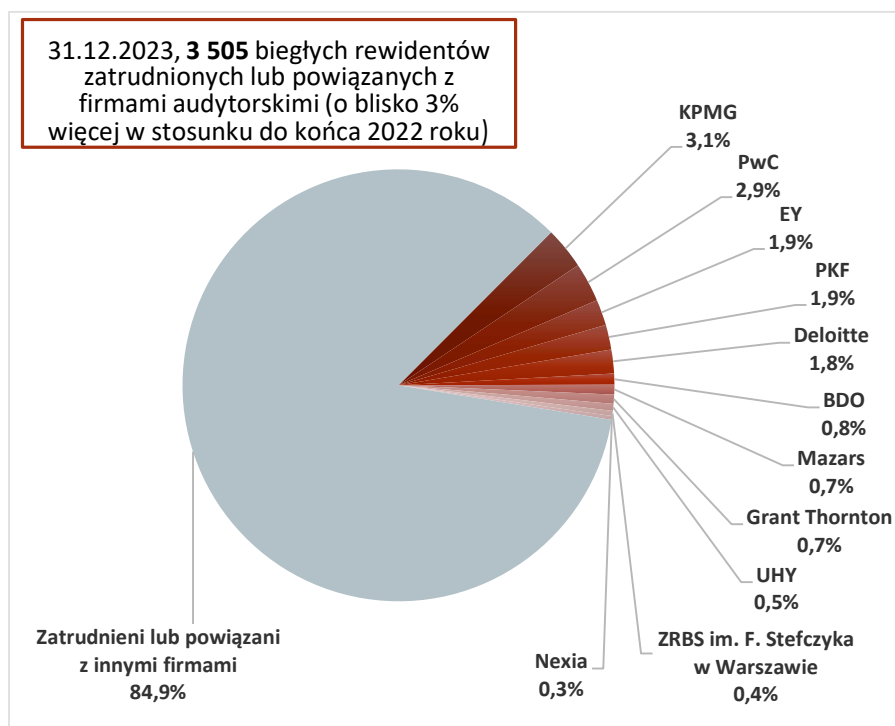
SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

2.2.1. Analiza wybranych wskaźników rynku usług FA i BR

Dla pełniejszego zobrazowania zmian zachodzących na rynku usług świadczonych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie, prezentujemy, jak kształtowały się wybrane wielkości na koniec 2023 roku w porównaniu do danych za 2022 rok.

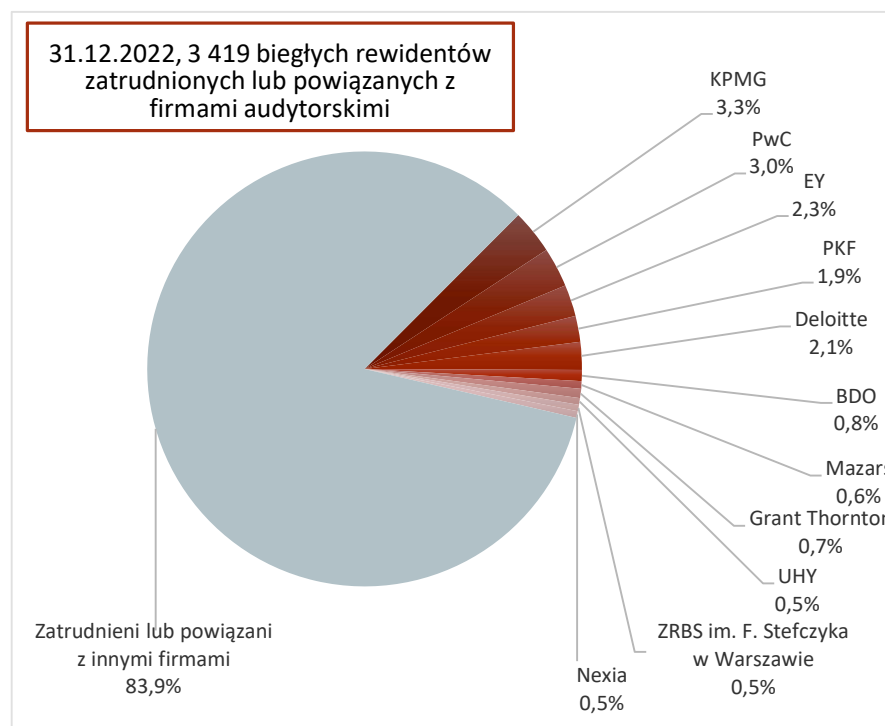
Liczba biegłych rewidentów zatrudnionych w firmach audytorskich poszczególnych sieci lub z nimi powiązanych jako wspólnicy lub w inny sposób

Wykres 10. Liczba biegłych rewidentów zatrudnionych w FA poszczególnych sieci lub z nimi powiązanych jako wspólnicy lub w inny sposób na koniec 2023 roku



Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań rocznych złożonych przez firmy audytorskie za 2023 r., dane zebrane na dzień 16.03.2024 r.

Wykres 11. Liczba biegłych rewidentów zatrudnionych w FA poszczególnych sieci lub z nimi powiązanych jako wspólnicy lub w inny sposób na koniec 2022 roku



Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań rocznych złożonych przez firmy audytorskie za 2022 r., dane zebrane na dzień 18.04.2023 r. oraz (dla UHY i PKF) 21/05/2024 r.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

Na koniec 2023 roku, podobnie jak rok wcześniej, najwięcej (bo przeszło 100) biegłych rewidentów było zatrudnionych lub w inny sposób powiązanych z dwoma sieciami FA: KPMG (110 BR, a w roku poprzednim 112) oraz PwC (102 BR, a w roku poprzednim 101).

Liczba JZP badanych przez poszczególne sieci firm audytorskich

Spośród wszystkich wydanych w Polsce w 2023 roku opinii³² z badań ustawowych 6 proc. stanowiły opinie z badania sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego. Między największymi sieciami badającymi JZP były wyraźne różnice w liczbie ww. opinii w stosunku do wszystkich opinii z badań ustawowych wydanych przez daną sieć (między 5 proc. a 100 proc.).

Największy udział opinii z badań ustawowych JZP wśród przeprowadzonych przez siebie badań miał Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka w Warszawie, który jest podmiotem o specyficznej strukturze, powołanym do badania sprawozdań finansowych banków spółdzielczych. W 2023 roku wszystkie opinie z badania wydane przez ten związek rewizyjny dotyczyły jednostek zainteresowania publicznego oraz jednostkowych sprawozdań finansowych. W wartościach bezwzględnych, z 317 wydanymi w 2023 roku opiniami związek ten był drugim pod względem największej liczby badań JZP spośród wszystkich firm audytorskich.

Podobnie jak w ubiegłym roku drugą w kolejności, pod względem udziału liczby opinii wydanych z badań ustawowych JZP, była sieć Mazars, w której 27 proc. sprawozdań z badania wydanych w 2023 roku stanowiły sprawozdania z badań JZP (106 spośród 386 opinii wydanych przez firmy audytorskie tej sieci).

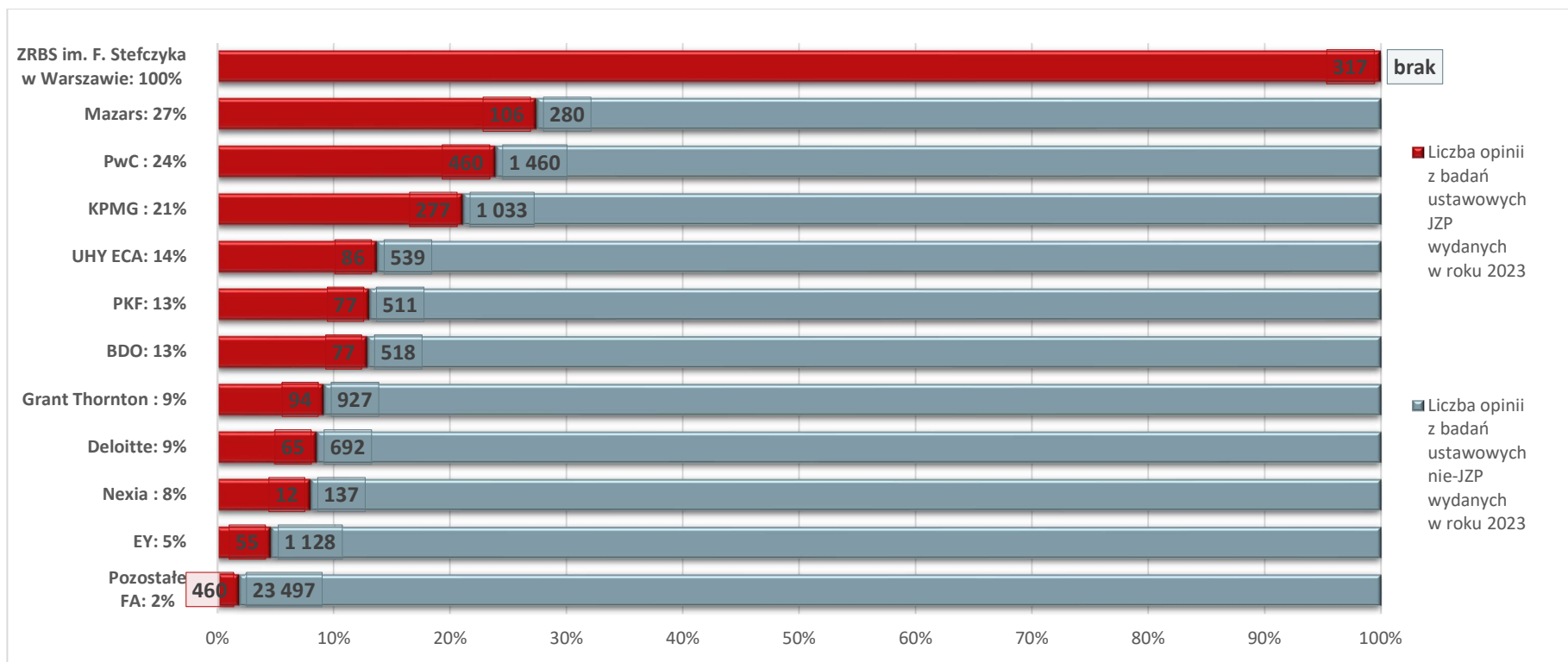
Trzecią w kolejności pod względem udziału liczby opinii wydanych z badań ustawowych JZP, była sieć PwC, z 24 proc. udziałem badań JZP (460 spośród 1 920 opinii wydanych przez firmy audytorskie tej sieci). W wartościach bezwzględnych, sieć ta przodowała pod względem bezwzględnej liczby wydanych w 2023 roku opinii z badań JZP.

Relacje te pokazuje Wykres 12.

³² Patrz przypis 13.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

Wykres 12. Porównanie liczby opinii z badań ustawowych JZP i liczby opinii nie-JZP dla wybranych sieci FA oraz udział opinii z badań ustawowych JZP w łącznej liczbie opinii wydanych przez wybrane sieci FA w 2023 r.



Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań rocznych złożonych przez firmy audytorskie za 2023 r., dane zebrane na dzień 14/03/2024 r.

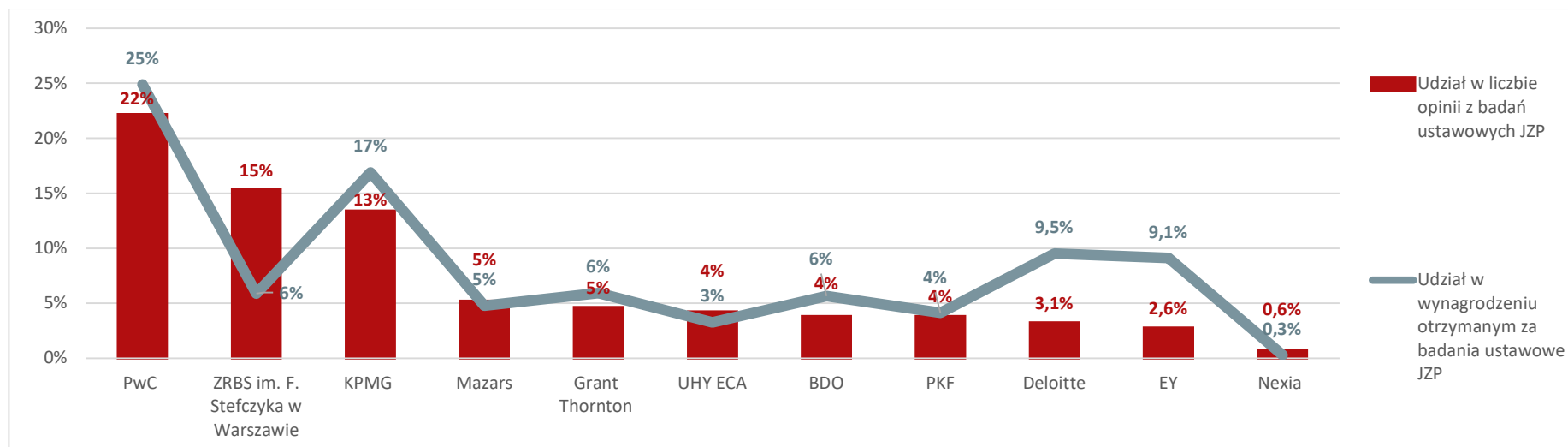
W skali całego rynku, w 2023 roku wydano 2 086 opinii z badań sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych JZP. Porównując tę liczbę do wielkości z 2022 roku, miał miejsce wzrost o 53 opinie.

W 2023 roku 11 wybranych sieci firm audytorskich badających JZP, łącznie przeprowadziło 78 proc. badań ustawowych JZP, za które otrzymało 90 proc. łącznego wynagrodzenia za badania ustawowe JZP dla całego rynku. Rozpatrując ww. sieci indywidualnie, co prezentuje Wykres 13, największe dysproporcje między udziałem

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

w liczbie badań ustawowych JZP a udziałem w wynagrodzeniu za te badania ustawowe, spośród 11 wybranych sieci badających JZP, prezentują ZRBS im. Franciszka Stefczyka w Warszawie, który w 2023 roku zbadał 15 proc. spośród JZP, a otrzymał 6 proc. łącznego wynagrodzenia za badania JZP, oraz sieć EY, która wykonała niespełna 3 proc. badań JZP, a otrzymała za nie 9 proc. łącznego wynagrodzenia za badanie tego typu usług, a także sieć Deloitte, która wykonała 3 proc. badań JZP, a otrzymała za nie ponad 9 proc. łącznego wynagrodzenia za badanie tego typu usług. Ta dysproporcja jest do pewnego stopnia naturalna, ponieważ jednostki zainteresowania publicznego nie są grupą homogeniczną. Podobnie jak same JZP mogą się między sobą różnić, tak badania różnych JZP istotnie różnią się m.in. skomplikowaniem i niezbędnym nakładem pracy, a w ślad za tym – zróżnicowaniem wynagrodzenia.

Wykres 13. Porównanie udziału liczby wydanych opinii z badań JPZ i udziału wynagrodzenia za badanie ustawowe JZP odpowiednio w łącznej liczbie opinii i łącznym wynagrodzeniu z badań ustawowych JZP między 11 wybranymi sieciami FA badających JZP w 2023



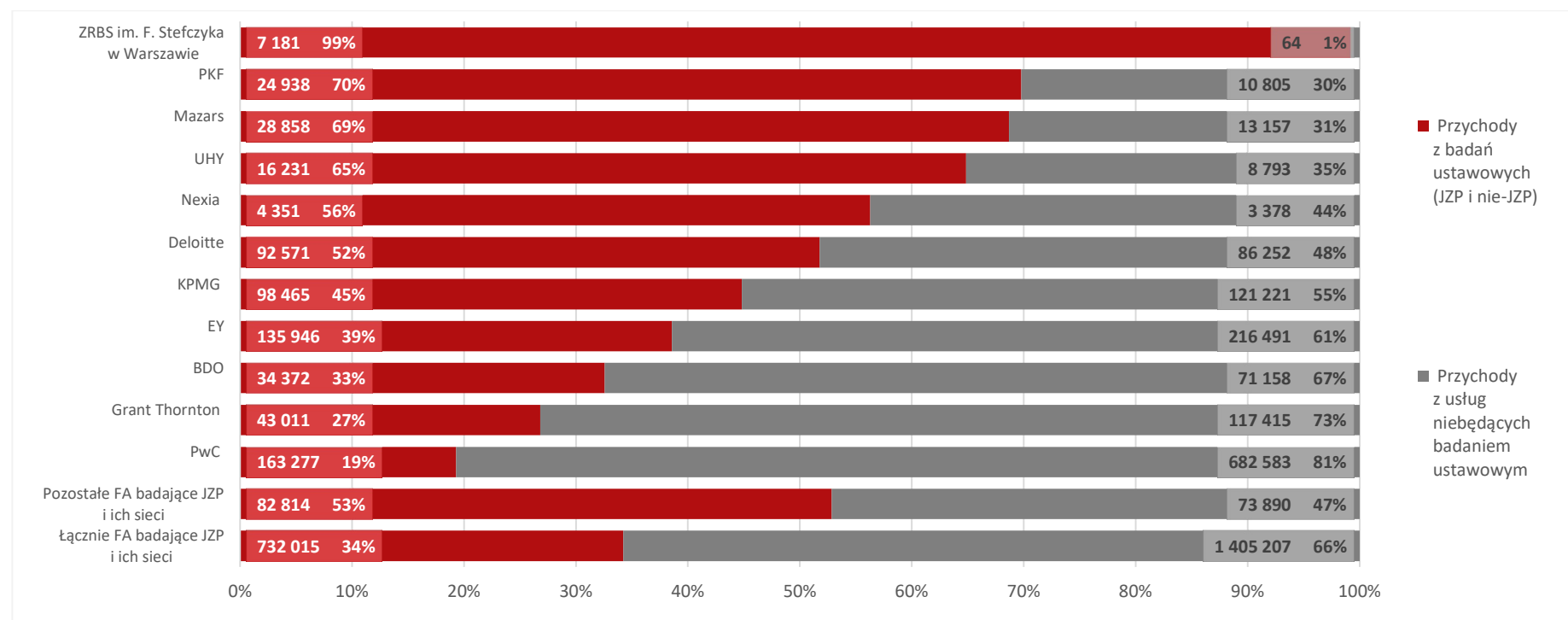
Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań rocznych złożonych przez firmy audytorskie za 2023 r., dane zebrane na dzień 16/03/2024 r.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

Przychody największych sieci firm audytorskich z badania JZP i innych usług

Poniższy Wykres 14 ilustruje udział przychodów z badań ustawowych i z usług niebędących badaniem ustawowym w łącznych przychodach wybranych sieci firm audytorskich za 2023 rok. Przeciętnie dla ogółu firm audytorskich badających JZP i ich sieci Przychody z usług niebędących badaniem w 2023 roku były wyższe niż przychody z badań ustawowych. Dla większości prezentowanych sieci FA, relacje kształtowały się jednak odmiennie od opisanej powyżej: w 2023 roku Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. F. Stefczyka osiągnął z badań ustawowych 99 proc. przychodów, a sieci: PKF, Mazars, UHY, Nexia i Deloitte odpowiednio: 70 proc., 69 proc., 65 proc., 56 proc. i 52 proc. przychodów.

Wykres 14. Przychody z badań ustawowych w porównaniu do przychodów z usług niebędących badaniem dla wybranych sieci badających JZP za 2023 rok (w tys. zł i w proc.)



Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań rocznych złożonych przez firmy audytorskie za 2023 r., dane zebrane na dzień 16/03/2024 r.

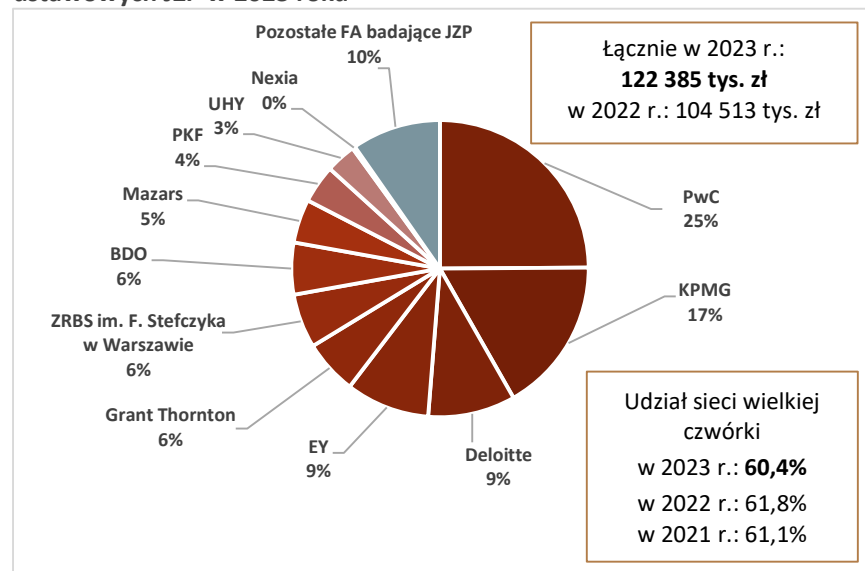
SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

2.2.2. Przychody największych sieci firm audytorskich badających JZP

Poniższe wykresy ilustrują udział wybranych sieci firm audytorskich w przychodach z badań ustawowych JZP i nie-JZP oraz w przychodach z usług niebędących badaniem w 2023 roku.

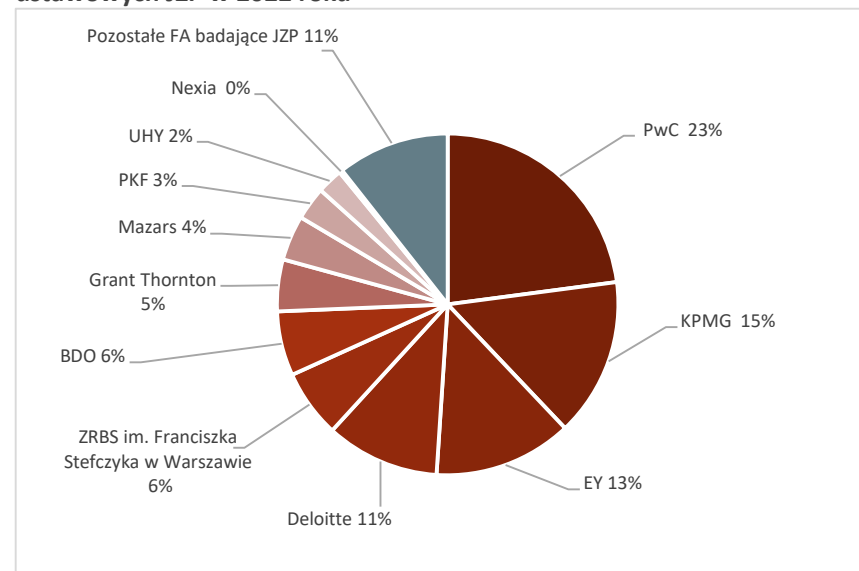
W 2023 roku przychody z badań ustawowych JZP w Polsce wyniosły 122 385 tys. zł (o 17 proc. więcej, niż w 2022 roku, kiedy wyniosły 104 513 tys. zł). Łączny udział sieci firm audytorskich należących do wielkiej czwórki³³ wyniósł 60,4 proc. (w 2022 roku było to 61,8 proc.). Sieć z największym udziałem przychodów w rynku tego rodzaju usług to (podobnie jak w 2022 roku) PwC (24,9 proc.; w 2023 roku 22,9 proc.), natomiast dalsze były udziały wielkiej czwórki KPMG (17 proc.; w 2023 roku 15 proc.), Deloitte (10 proc.; w 2023 roku 11 proc.) i EY (9 proc.; w 2023 roku 13 proc.). Ilustrują to Wykresy 15. i 16.

Wykres 15. Udział wybranych sieci firm audytorskich w przychodach z badań ustawowych JZP w 2023 roku



Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań rocznych złożonych przez firmy audytorskie za 2023 r., dane zebrane na dzień 16.03.2024 r.

Wykres 16. Udział wybranych sieci firm audytorskich w przychodach z badań ustawowych JZP w 2022 roku



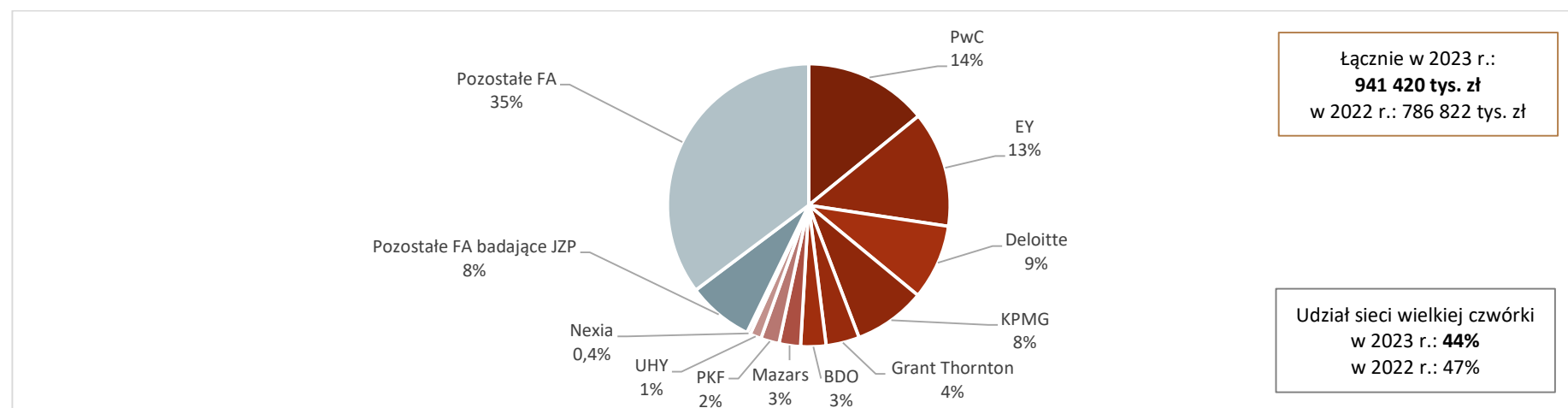
Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań rocznych złożonych przez firmy audytorskie za 2022 r., dane zebrane na dzień 18.04.2023 r. oraz (dla UHY i PKF) 21/05/2024 r.

³³ Przyjmuje się, że największe na świecie firmy audytorskie, tj. (w porządku alfabetycznym): Deloitte, EY, KPMG i PwC - to wielka czwórka firm audytorskich.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

W 2023 roku firmy audytorskie badające (m.in.) JZP osiągnęły przychody z badań ustawowych nie-JZP wynoszące 609 630 tys. zł (o 11 proc. wyższe, niż w 2022 roku, kiedy wyniosły 547 574 tys. zł), natomiast wszystkie FA w Polsce osiągnęły z tego tytułu 941 420 tys. zł (o niespełna 20 proc. więcej, niż w 2022 r. kiedy wyniosły 786 822 tys. zł). Łączny udział firm wielkiej czwórki wyniósł 44 proc. (w 2022 roku: 47 proc.). Najwyższy udział w przychodach z badań ustawowych nie-JZP uzyskała sieć PwC: 14 proc., a kolejne były udziały wielkiej czwórki EY (13 proc.), Deloitte (9 proc.) oraz KPMG (8 proc.). Ilustruje to Wykres 17. Udział firm wielkiej czwórki zmniejszył się w porównaniu z rokiem poprzednim z 47 proc. do 44 proc.

Wykres 17. Udział wybranych sieci firm audytorskich w przychodach z badań ustawowych jednostek nie będących JZP w 2023 roku

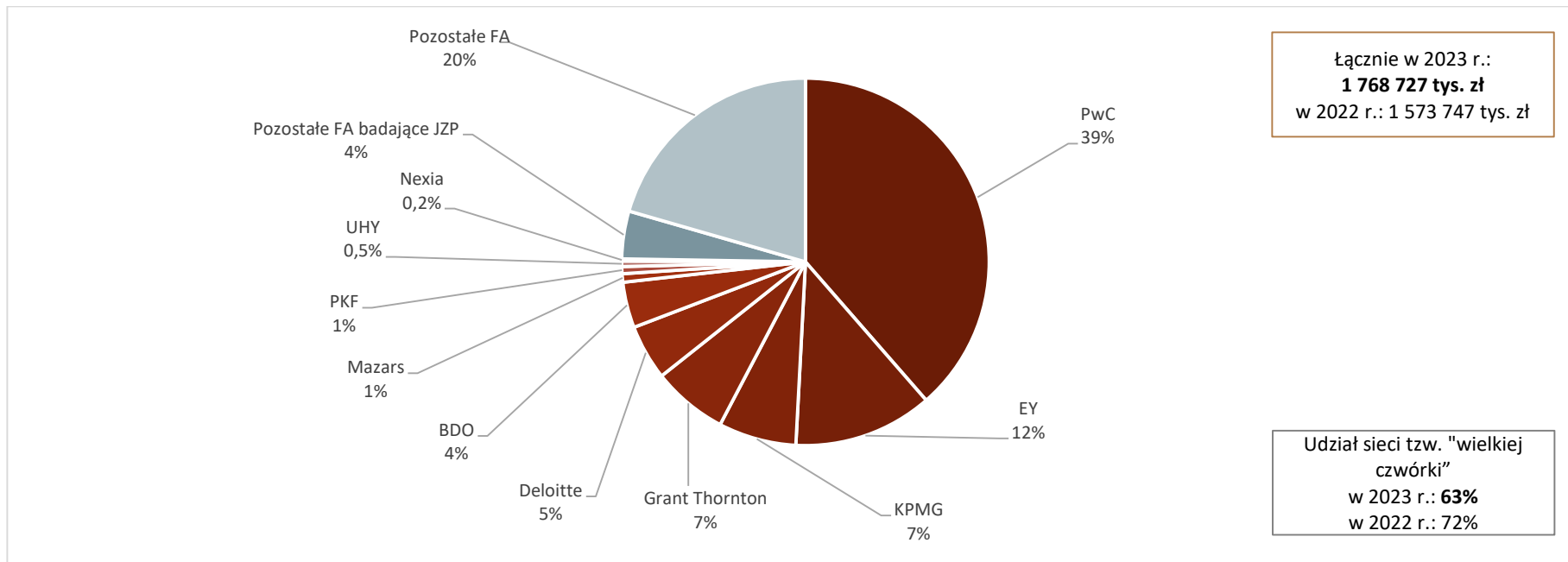


Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań rocznych złożonych przez firmy audytorskie za 2023 r., dane zebrane na dzień 16/03/2024 r.

W 2023 roku firmy audytorskie badające (m.in.) JZP w Polsce wypracowały łącznie 1 405 207 tys. zł przychodów z usług niebędących badaniem ustawowym (o 9 proc. więcej w porównaniu do 2022 roku, kiedy wyniosły 1 287 050 tys. zł), natomiast wszystkie FA w Polsce (badające JZP i niebadające JZP) osiągnęły z tego tytułu 1 768 727 tys. zł (o 12 proc. więcej niż w 2022 r., kiedy przychody te wyniosły 1 573 747 tys. zł). Uwagę zwraca relatywnie wysoki udział sieci PwC, wynoszący blisko 39 proc. tej kategorii przychodów. Kolejne sieci, które miały duży udział w przychodach z usług niebędących badaniem ustawowym to EY (12 proc.), KPMG (7 proc.) oraz Grant Thornton (7 proc.). Udział firm wielkiej czwórki zmniejszył się w porównaniu z rokiem poprzednim z 72 proc. do 63 proc. Zależności te ilustruje Wykres 18.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

Wykres 18. Udział wybranych sieci firm audytorskich w przychodach z usług niebędących badaniami ustawowymi w 2023 roku



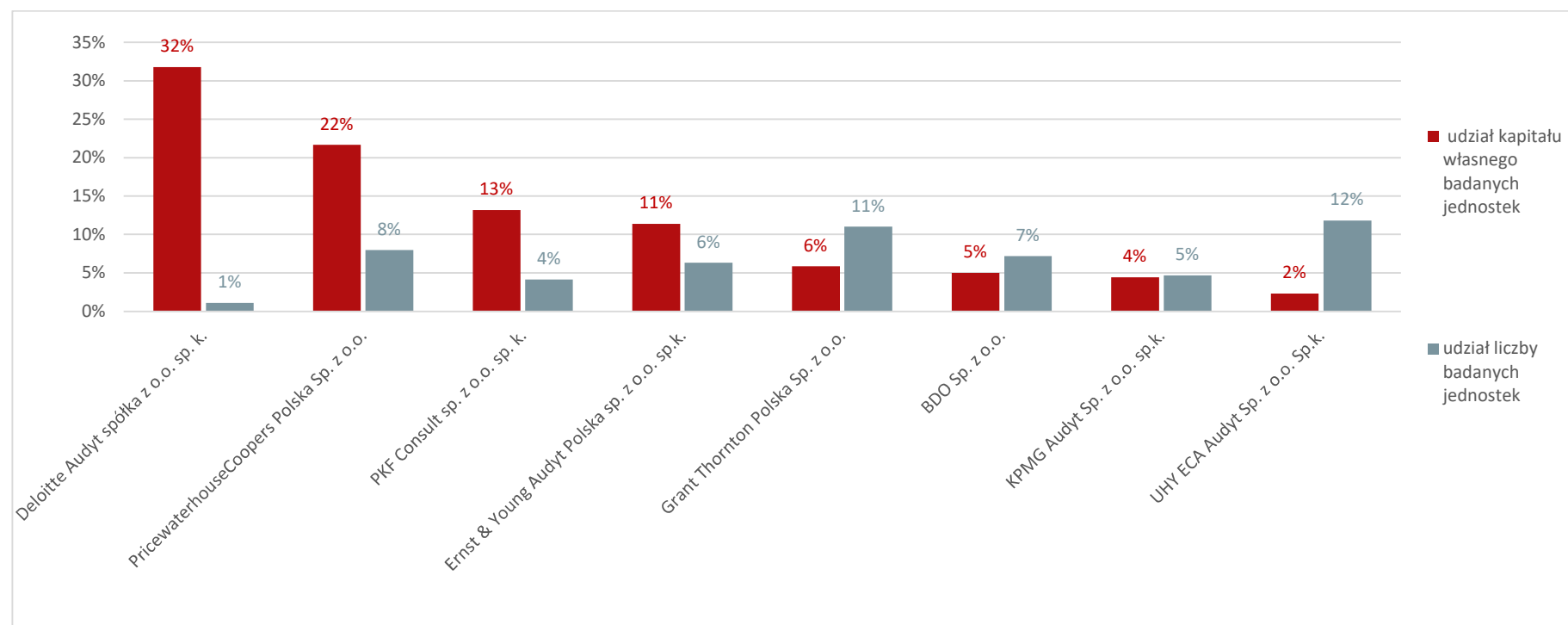
Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań rocznych złożonych przez firmy audytorskie za 2023 r., dane zebrane na dzień 16/03/2024 r.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

Badanie emitentów przez największe firmy audytorskie

Badaniem SF emitentów w 2023 roku zajmowało się przeszło 40 firm audytorskich. Firmy audytorskie posiadające w 2023 roku największy udział badanych przez nie jednostek liczony ich kapitałem własnym niekoniecznie badały proporcjonalnie dużą liczbę spółek giełdowych. Klientami największych FA często były spółki giełdowe o większym kapitale, co przekładało się m.in. na większe przychody ze świadczonych usług badania. Zależności te, dla wybranych firm audytorskich, prezentuje Wykres 19.

Wykres 19. Badania SF emitentów papierów wartościowych przeprowadzone przez wybrane firmy audytorskie w 2023 roku - udział kapitału własnego oraz liczby badanych przez FA emitentów papierów wartościowych w sumie kapitałów własnych wszystkich badanych na rynku emitentów giełdowych i ich liczbie



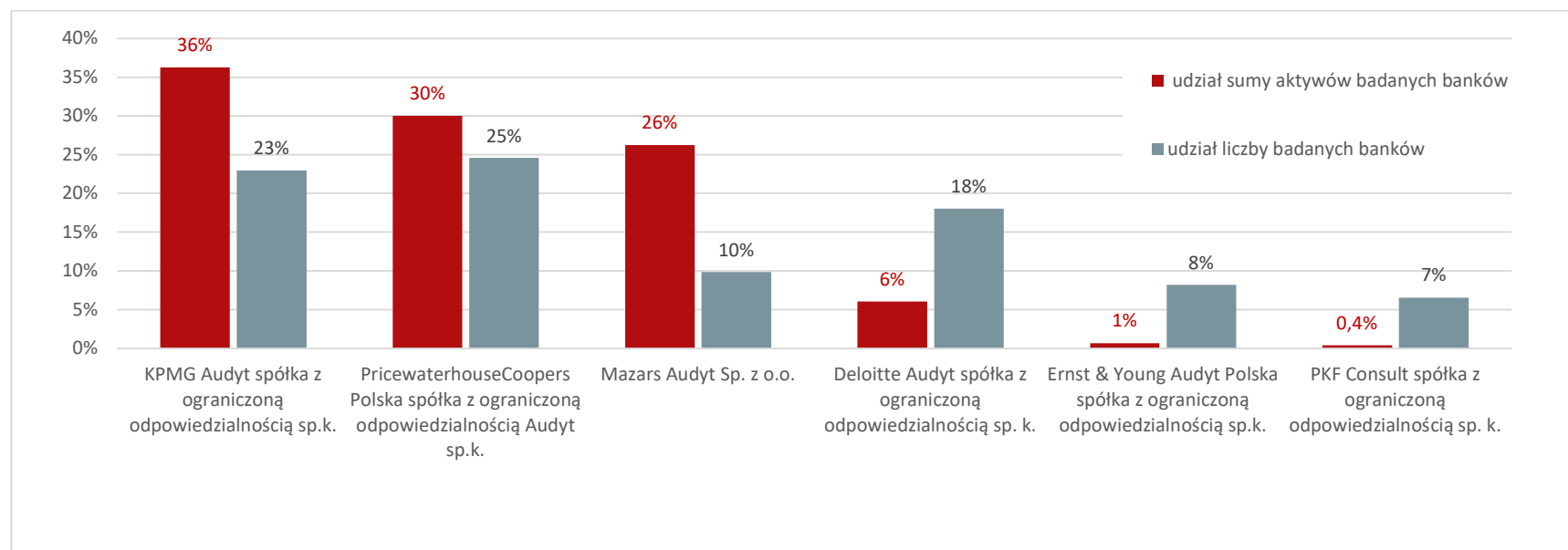
Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

Badanie banków przez największe firmy audytorskie

Badaniem banków³⁴ innych niż banki spółdzielcze w 2023 roku zajmowało się 8 firm audytorskich w Polsce. Były to głównie firmy audytorskie należące do kilku największych sieci firm audytorskich. Barię wejścia na ten rynek dla mniejszych jednostek jest specyfika działalności bankowej i związane z nią wymagania³⁵ dotyczące zespołów przeprowadzających badanie oraz doświadczenia i kompetencji w świadczeniu usług na rzecz jednostek z tego sektora. Wykres 20 przedstawia udział największych firm audytorskich w liczbie zbadanych banków, innych niż banki spółdzielcze oraz w sumie aktywów lub sumie bilansowej tych banków w 2023 roku.

Wykres 20. Badania SF banków innych niż banki spółdzielcze przeprowadzone przez wybrane firmy audytorskie w 2023 roku – udział sumy aktywów i liczby badanych przez FA banków w sumie aktywów wszystkich badanych na rynku banków i w liczbie badanych banków



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego.

³⁴ Kategoria banków obejmuje banki krajowe, oddziały instytucji kredytowych i oddziały banków zagranicznych (w rozumieniu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe), co jest spójne z definicją JZP funkcjonującą w ustawie o biegłych rewidentach.

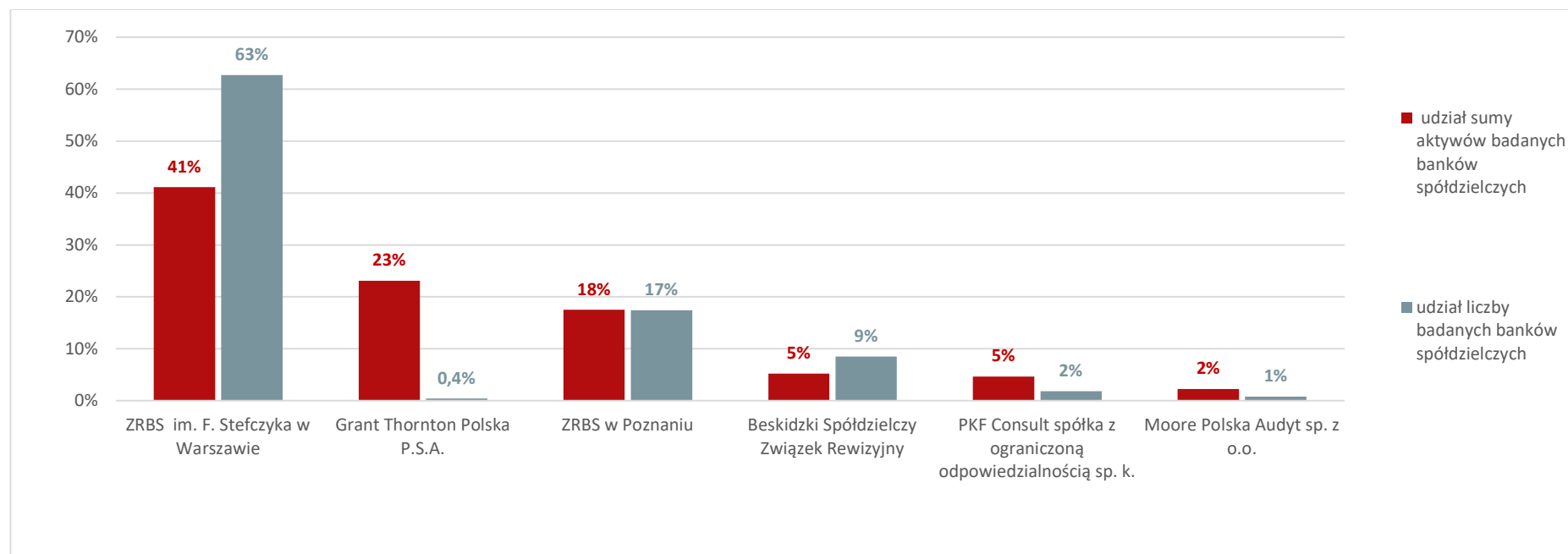
³⁵ Zgodnie z art. 66 ust. 2 ustawy o BR: Firma audytorska zapewnia kluczowemu biegłemu rewidentowi odpowiednie zasoby, w tym zespół wykonujący badanie, posiadający kompetencje i możliwości niezbędne do właściwego wykonania danego badania.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

Badanie banków spółdzielczych przez największe firmy audytorskie

Wśród firm audytorskich badających banki spółdzielcze, w 2023 roku, podobnie jak w roku poprzednim, dominował Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka w Warszawie, który przeprowadził 63 proc. badań ustawowych banków spółdzielczych reprezentujących 41 proc. sumy bilansowej banków tego sektora. Wykres 21 przedstawia udział firm audytorskich mających największy udział w liczbie zbadanych banków spółdzielczych oraz ich udział w sumie aktywów badanych banków spółdzielczych w 2023 roku.

Wykres 21. Badania SF banków spółdzielczych przeprowadzone przez wybrane firmy audytorskie w 2023 roku – udział sumy bilansowej i liczby badanych przez FA banków w sumie bilansowej wszystkich badanych banków spółdzielczych i w liczbie badań ustawowych tych jednostek



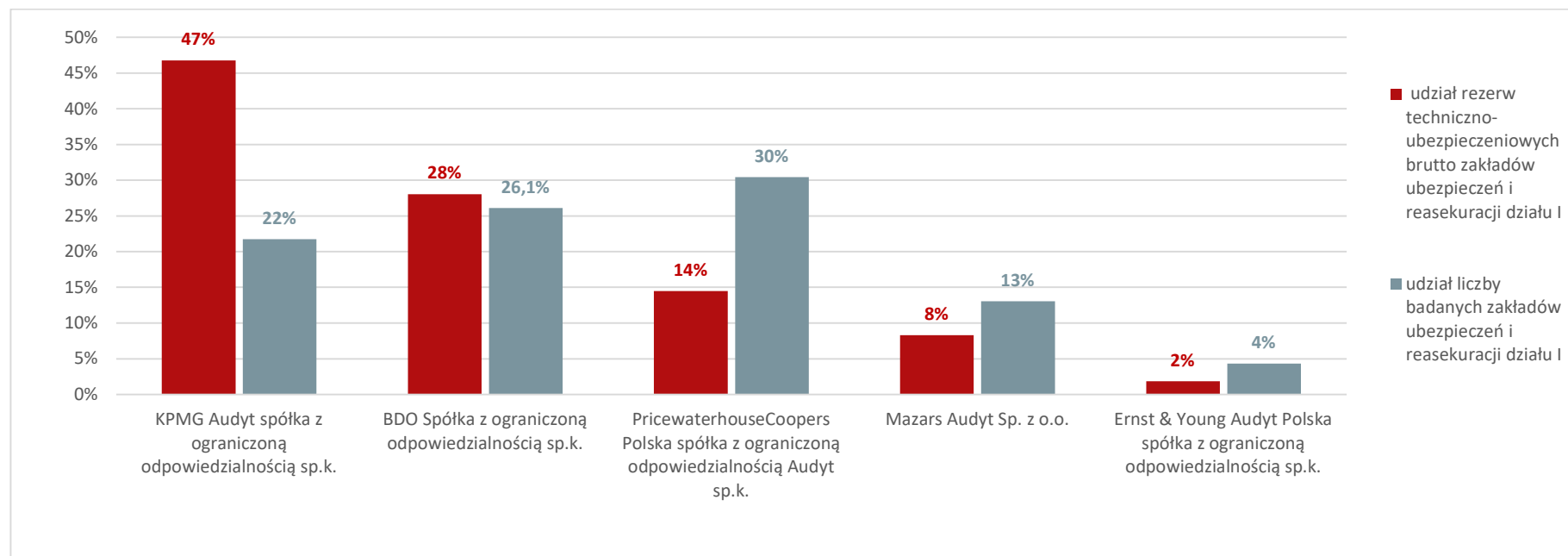
Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

Badanie zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji przez największe firmy audytorskie

W 2023 roku osiem firm audytorskich przeprowadzało badania ustawowe zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji. W grupie tej dominowały podmioty należące do największych sieci firm audytorskich. Biorąc po uwagę wielkość zakładów ubezpieczeń, określanych dla zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji działu I (tj. ubezpieczeń na życie) jako rezerwy techniczno-ubezpieczeniowe brutto, a dla zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji działu II (tj. pozostałych ubezpieczeń osobowych i ubezpieczeń majątkowych) jako składka przypisana brutto, firma audytorska należąca do sieci KPMG posiadała największy udział w obu podgrupach tak zdefiniowanego rynku badań zakładów ubezpieczeń i reasekuracji. Ilustrują to Wykresy 22 i 23.

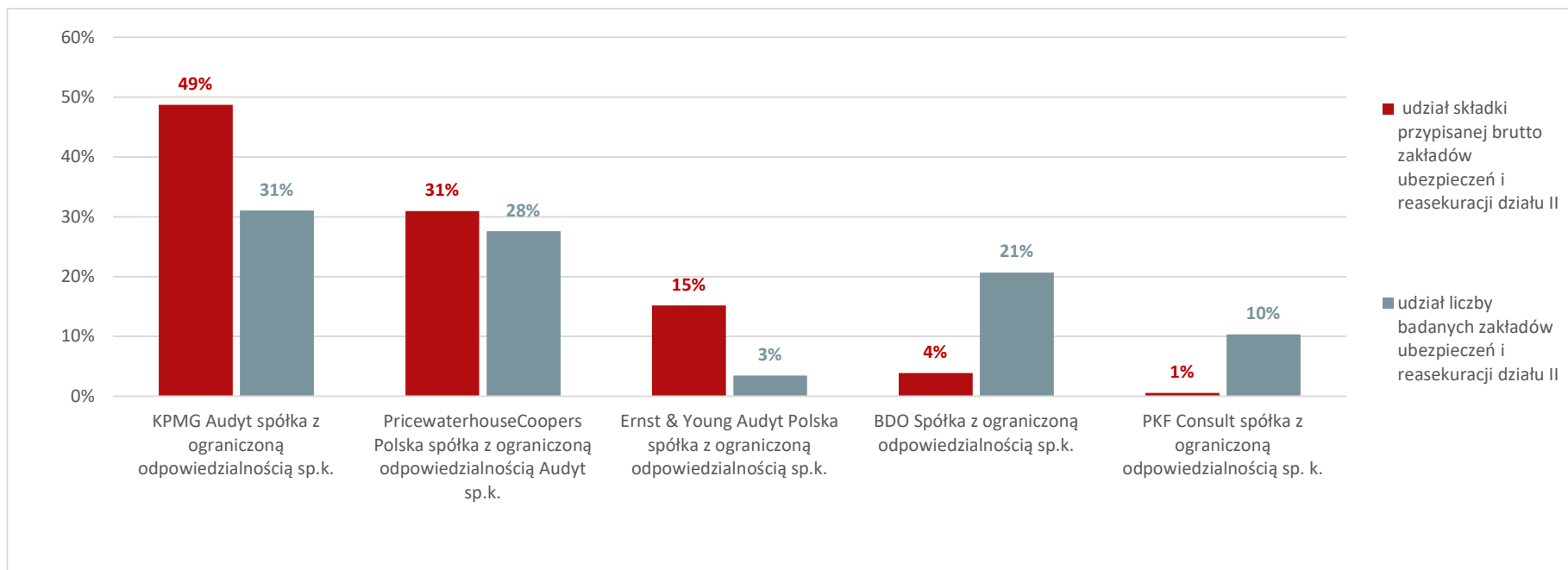
Wykres 22. Badania SF zakładów ubezpieczeń i reasekuracji działu I przeprowadzone przez największe firmy audytorskie w 2023 roku – udział rezerw techniczno-ubezpieczeniowych i liczby badanych przez FA zakładów ubezpieczeń i reasekuracji działu I w sumie takich rezerw wszystkich badanych na rynku zakładów ubezpieczeń i reasekuracji działu I, a także w liczbie badanych zakładów



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

Wykres 23. Badania SF zakładów ubezpieczeń i reasekuracji działu II przeprowadzone przez największe firmy audytorskie w 2023 roku – udział rezerw techniczno-ubezpieczeniowych i liczby badanych przez FA zakładów ubezpieczeń i reasekuracji działu II w sumie takich rezerw wszystkich badanych na rynku zakładów ubezpieczeń i reasekuracji działu II, a także w liczbie badanych zakładów.



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

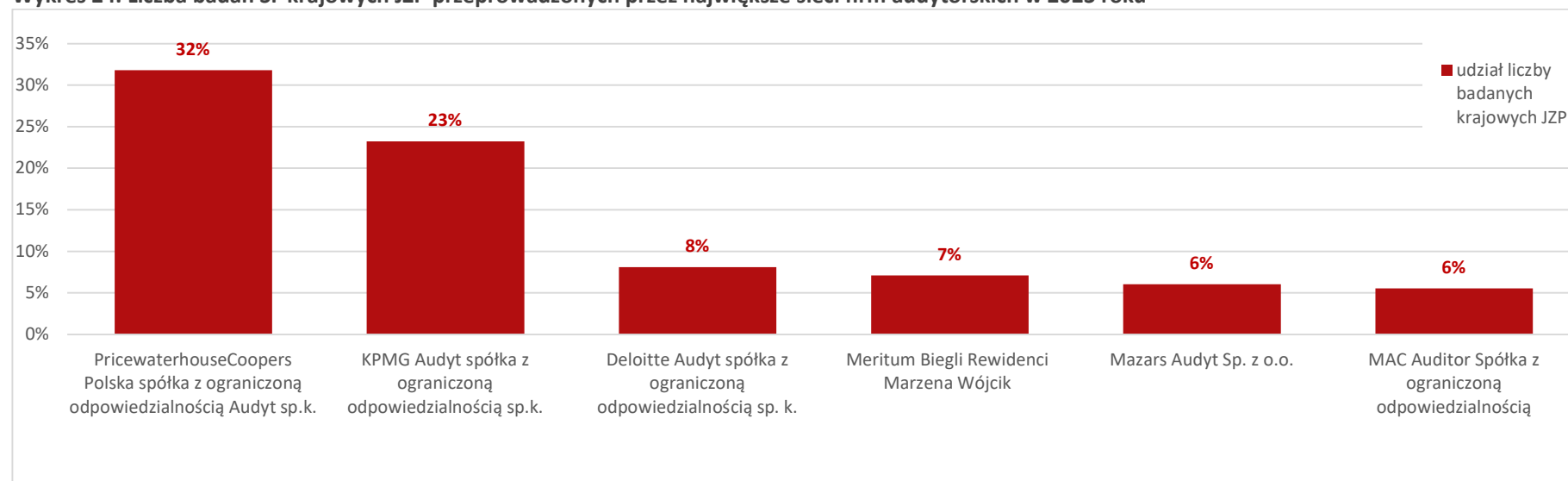
Badanie JZP innych niż emitenci, banki i zakłady ubezpieczeń przez największe firmy audytorskie

Jak wspomniano wcześniej, wdrażając rozwiązania europejskich przepisów dotyczących badań ustawowych do polskiego porządku prawnego, rozszerzono definicję jednostek zainteresowania publicznego w taki sposób, że poza emitentami papierów wartościowych, bankami i zakładami ubezpieczeń i reasekuracji, w Polsce obejmuje ona także kilka innych kategorii podmiotów, m.in. fundusze emerytalne, fundusze inwestycyjne i inne, łącznie nazywane „krajowymi JZP”.

Badania ustawowe krajowych JZP w 2023 roku przeprowadzało 14 firm audytorskich, a 6 spośród nich przeprowadziło 82 proc. badań krajowych JZP. Ilustruje to Wykres 24. Ponieważ w kategorii krajowych JZP są podmioty o różnym charakterze, nie porównujemy ich wielkości.

Niektóre firmy audytorskie, w szczególności należące do największych sieci FA, przeprowadzały badania ustawowe wielu kategorii krajowych JZP. Inne, mniejsze firmy, często specjalizowały się wyłącznie w badaniu określonych typów badanych jednostek, np. funduszy inwestycyjnych lub SKOK'ów.

Wykres 24. Liczba badań SF krajowych JZP przeprowadzonych przez największe sieci firm audytorskich w 2023 roku



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego.

3. Ryzyka dla jakości badań sprawozdań finansowych w Polsce i działania podejmowane dla przeciwdziałania tym ryzykom

W związku z reformą systemu nadzoru nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi w Polsce, która weszła w życie w 2020 r., zasadniczym zmianom uległ system przeprowadzania kontroli. Funkcjonująca od 1 stycznia 2020 r. Polska Agencja Nadzoru Audytowego łączy nadzór nad badaniami jednostek zainteresowania publicznego (JZP) i badaniami pozostałych jednostek (nie-JZP). Fakt, że do pracy w Agencji powołano – stworzony od podstaw – zespół kontrolerów oraz wypracowano procedury przeprowadzania kontroli, które w większym stopniu uwzględniają ryzyka dla jakości badań, ogranicza możliwość porównań z wcześniejszymi okresami.

Liczba kontroli przeprowadzonych przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego w ramach funkcjonującego w Agencji systemu zapewniania jakości oraz ich wyniki są na bieżąco monitorowane przez kierownictwo Agencji oraz omawiane w trakcie posiedzeń Rady Agencji.

Zwracamy jednocześnie uwagę na wyniki innych opracowań poruszających te zagadnienia, z którymi można się zapoznać w licznych publikacjach dostępnych na stronie internetowej Agencji. Podejmując tego rodzaju działania informacyjne, Agencja realizuje także swoje zadania ustawowe.

3.1. Główne nieprawidłowości zidentyfikowane podczas kontroli

W ramach systemu kontroli ujawniane naruszenia prezentujemy w podziale na dwie zasadnicze kategorie:

- **Nieprawidłowości dotyczące procedur działania firm audytorskich** – brak lub niezgodność wewnętrznego systemu kontroli jakości firmy audytorskiej z mającymi zastosowanie krajowymi standardami badania, krajowymi standardami kontroli jakości, ustawą o biegłych rewidentach, Rozporządzeniem nr 537/2014, zasadami etycznymi oraz innymi obowiązującymi przepisami prawa;
- **Nieprawidłowości dotyczące akt badania** – niezgodność wybranej do kontroli dokumentacji badania z przepisami obowiązującego prawa, z wymogami standardów badania, standardów kontroli jakości, wymogami etycznymi (ze szczególnym uwzględnieniem niezależności).

Zwracamy uwagę na to, że plany kontroli tworzone corocznie przez Agencję są uzależnione od wyników analizy ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w badaniach ustawowych. Zgodnie z przyjętymi założeniami kontrole PANA powinny odbywać się w pierwszej kolejności (lub częściej, niż minimalna wymagana ustawą częstotliwość kontroli³⁶) w tych firmach audytorskich, w których ryzyko wystąpienia nieprawidłowości jest większe, lub straty w przypadku zrealizowania się ryzyka będą większe.

Przedstawione dane za 2023 rok prezentują wyniki części planu kontroli z roku 2022/23 i części z roku 2023/24. Agencja, począwszy od roku 2024, wprowadza roczne plany kontroli, które będą się pokrywały z rokiem kalendarzowym.

³⁶ Zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach kontrole w firmach audytorskich nie mogą być przeprowadzane rzadziej niż: raz na 3 lata (w przypadku FA przeprowadzającej badania ustawowe jednostek zainteresowania publicznego spełniających kryteria dużej jednostki) lub raz na 6 lat (w przypadku FA przeprowadzającej badania ustawowe innych jednostek).

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

W tabeli 4 zaprezentowano dane dotyczące kontroli zakończonych w ciągu 2023 roku i ich wyniki, przy czym przez zakończone rozumiemy tutaj te kontrole, dla których wydano protokół z kontroli³⁷.

Tabela 4. Rezultaty działania systemu zapewnienia jakości w 2023 roku i w roku poprzednim

| Lp. | Kategoria | Liczba dla 2023 roku | Liczba dla 2022 roku | Objaśnienia dla danych z roku bieżącego |
|-----|--|--|----------------------|---|
| 1 | Skontrolowane badania ustawowe | 1.0. Łączna liczba | 303 | 294 |
| | | 1.1. W tym badania ustawowe (wyłącznie JZP) | 41 | 79 |
| | | 1.2. W tym badania ustawowe (wyłącznie nie-JZP) | 262 | 215 |
| 2 | Firmy audytorskie/ biegli rewidenci samodzielnie prowadzący działalność, w przypadku których skontrolowano akta badania ustawowego ³⁸ | 2.0. Łączna liczba | 154 | 145 |
| | | 2.1. W tym firmy audytorskie/ biegli rewidenci samodzielnie prowadzący działalność, przeprowadzający badania JZP | 32 | 42 |
| | | 2.2. W tym firmy audytorskie/ biegli rewidenci samodzielnie prowadzący działalność, nie przeprowadzający badań JZP | 122 | 103 |

³⁷ Zwracamy uwagę, że dla innych celów za zakończone kontrole Agencja może uznawać te, dla których doręczono kontrolowanej FA Zawiadomienie o zakończeniu kontroli.

³⁸ Nazewnictwo zgodne z metodologią KEONA, której zastosowanie umożliwi porównywanie danych z kolejnych sprawozdań z monitorowania rynku. W kontekście krajowych przepisów, dane w Tabeli 4. odnoszą się do firm audytorskich, niezależnie od formy ich prowadzenia.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

| Lp. | Kategoria | Liczba dla 2023 roku | Liczba dla 2022 roku | Objaśnienia dla danych z roku bieżącego |
|-----|--|----------------------|----------------------|---|
| 3 | Firmy audytorskie/ biegli rewidenci samodzielnie prowadzący działalność, których procedury działania zostały skontrolowane | 158 | 143 | |
| | 3.1. W tym firmy audytorskie/ biegli rewidenci samodzielnie prowadzący działalność, przeprowadzający badania JZP | 32 | 42 | |
| | 3.2. W tym firmy audytorskie/ biegli rewidenci samodzielnie prowadzący działalność, którzy nie przeprowadzają badań JZP | 126 | 101 | |
| | | | | |

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

| Lp. | Kategoria | Liczba dla 2023 roku | Liczba dla 2022 roku | Objaśnienia dla danych z roku bieżącego | |
|-----|--|---|----------------------|---|---|
| 4 | Nieprawidłowości ³⁹ dotyczące akt badania zgodnie z art. 29 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/43/WE | 4.0. Łączna liczba nieprawidłowości | 1500 | 1 040 | |
| | | 4.1. Liczba nieprawidłowości stwierdzonych w badaniach ustawowych JZP | 229 | 229 | <ul style="list-style-type: none"> - Naruszenia dotyczące planowania badania (KSB 210, 300, 315, 320, 330, 402) - SF (29), SSF (6), łącznie SF i SSF (35); - Naruszenia dotyczące właściwego procesu badania i dokumentacji (KSB 230, 250, 450, 500, 501, 505, 510, 520, 530, 550, 560, 580, 600, 610, 620) – SF (29), SSF (8), łącznie SF i SSF (37); - Naruszenia dotyczące komunikacji z osobami sprawującymi nadzór i opinii z badania (KSB 200, 260, 265, 700, 701, 705, 706, 710, 720) - SF (24), SF (6), łącznie SF i SSF (30); - Naruszenia obowiązków biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego, dotyczące oszustw (KSB 240) - SF (15), SSF (2), łącznie SF i SSF (17); - Naruszenia dotyczące badania szacunków księgowych (KSB 540) - SF (15), SSF (1), łącznie SF i SSF (16); - Naruszenia dotyczące kontynuacji działalności (KSB 570) - SF (3), SSF (0), łącznie SF i SSF (3); - Naruszenia dotyczące kontroli jakości zlecenia badania (KSKJ1 i KSB 220) - SF (20), SSF (4), łącznie SF i SSF (24); - Naruszenia dotyczące nieprzebrzegania Rozporządzenia nr 537/2014 - SF (23), SSF (7), łącznie SF i SSF (30); - Inne naruszenia - SF (28), SSF (9), łącznie SF i SSF (37); Liczba zleceń badania JZP - SF (32), SSF (9), łącznie SF i SSF (41). |
| | | 4.2a. Liczba badań ustawowych JZP, w których zidentyfikowano nieprawidłowości | 40 | 66 | |

³⁹ Prezentujemy nieprawidłowości zaprezentowane w punktach 4.0 (łączna liczba), 4.1 (liczba tych nieprawidłowości, które dotyczą kontrolowanych dokumentacji badań JZP) i 4.3 (liczba tych nieprawidłowości, które dotyczą kontrolowanych dokumentacji badań nie-JZP), a także odnosimy nieprawidłowości do liczby skontrolowanych dokumentacji badań ustawowych w których te nieprawidłowości stwierdzono (w punktach 4.2a i 4.4a odpowiednio dla zleceń badania JZP i nie-JZP) oraz do liczby skontrolowanych dokumentacji badań ustawowych w których żadnych nieprawidłowości nie stwierdzono (4.2b, 4.4b odpowiednio dla zleceń badania JZP i nie-JZP).

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

| Lp. | Kategoria | Liczba dla 2023 roku | Liczba dla 2022 roku | Objaśnienia dla danych z roku bieżącego |
|-----|---|----------------------|----------------------|---|
| | 4.2b. Liczba badań ustawowych JZP, w których nie zidentyfikowano nieprawidłowości | 1 | 13 | |
| | 4.3. Liczba nieprawidłowości stwierdzonych w badaniach ustawowych nie-JZP | 1271 | 811 | <ul style="list-style-type: none"> - Naruszenia dotyczące planowania badania (KSB 210, 300, 315, 320, 330, 402) - SF (220), SSF (12), łącznie SF i SSF (232); - Naruszenia dotyczące właściwego procesu badania i dokumentacji (KSB 230, 250, 450, 500, 501, 505, 510, 520, 530, 550, 560, 580, 600, 610, 620) - SF (222), SSF (15), łącznie SF i SSF (237); - Naruszenia dotyczące komunikacji z osobami sprawującymi nadzór i opinii z badania (KSB 200, 260, 265, 700, 701, 705, 706, 710, 720) - SF (200), SSF (12), łącznie SF i SSF (212); - Naruszenia obowiązków biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego, dotyczących oszustw (KSB 240) - SF (143), SSF (5), łącznie (148); - Naruszenia dotyczące badania szacunków księgowych (KSB 540) - SF (96), SSF (3), łącznie (99); - Naruszenia dotyczące kontynuacji działalności (KSB 570) - SF (23), SSF (2), łącznie (25); - Naruszenia dotyczące kontroli jakości zlecenia badania (KSKJ1 i KSB 220) - SF (89), SSF (8), łącznie (97); - Inne naruszenia - SF (209), SSF (12), łącznie (221); <p>Liczba zleceń badania nie-JZP - SF (244), SSF (17), łącznie (262).</p> |
| | 4.4a. Liczba badań ustawowych nie-JZP, w których zidentyfikowano nieprawidłowości | 257 | 185 | |
| | 4.4b. Liczba badań ustawowych nie-JZP, w których nie zidentyfikowano nieprawidłowości | 4 | 30 | |

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

| Lp. | Kategoria | | Liczba dla 2023 roku | Liczba dla 2022 roku | Objaśnienia dla danych z roku bieżącego |
|-----|---|--|----------------------|----------------------|---|
| 5 | Nieprawidłowości dotyczące procedur działania | 5.0. Łączna liczba nieprawidłowości | 1980 | 443 | |
| | | 5.1. Liczba nieprawidłowości zidentyfikowanych w firmach audytorskich/ u biegłych rewidentów samodzielnie prowadzących działalność, przeprowadzających badania JZP | 233 | 104 | <ul style="list-style-type: none"> - Naruszenia dotyczące regulacji krajowych (UoBR) - 28 - Naruszenie przepisów Rozporządzenia nr 537/2014 - 5 Naruszenia dotyczące standardu KSKJ (obowiązującego do 31.12.2022) - 47 - Naruszenia (KSKJ 1-19) - 14 - Naruszenia dotyczące wymogów etycznych (KSKJ 20-25) - 1 - Naruszenia dotyczące akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem (KSKJ 26-28) - 3 - Naruszenia dotyczące zasobów ludzkich (KSKJ 29-31) - 1 - Naruszenia dotyczące przeprowadzania zlecenia (KSKJ 32-34) - 2 - Naruszenia dotyczące kontroli jakości wykonania zlecenia (KSKJ 35-44) - 8 - Naruszenia dotyczące dokumentacji zlecenia (KSKJ 45-47) - 8 - Naruszenia dotyczące nadzorowania (KSKJ 48-56) - 9 - Naruszenia dotyczące dokumentacji systemu kontroli jakości (KSKJ 57-59) - 1 Naruszenia dotyczące standardu KSKJ1 (obowiązujących od 1.01.2023) - 132 - Naruszenia (KSKJ 1 1-13) - 15 - Naruszenia dotyczące celu (KSKJ 1 14-15) - 5 - Naruszenia dotyczące stosowania i przestrzegania stosownych wymogów (KSKJ 1 17-18) - 2 - Naruszenia dotyczące systemu zarządzania jakością (KSKJ 1 19-22) - 13 - Naruszenia dotyczące procesu oszacowania ryzyka przez firmę (KSKJ 1 23-27) - 13 - Naruszenia dotyczące ładu korporacyjnego i przywództwa (KSKJ 1 28) – 5 - Naruszenia dotyczące stosownych wymogów etycznych (KSKJ 1 29) - 10 - Naruszenia dotyczące akceptacji i kontynuacji relacji z klientem oraz konkretnych zleceń (KSKJ 1 30) – 7 - Naruszenia dotyczące wykonywania zlecenia (KSKJ 1 31) - 4 - Naruszenia dotyczące zasobów (KSKJ 1 32) – 9 - Naruszenia dotyczące informacji i komunikacji (KSKJ 1 33) - 6 - Naruszenia dotyczące określonych reakcji (KSKJ 1 34 - 34-3) - 20 - Naruszenia dotyczące procesu monitorowania i korygowania (KSKJ 1 35-47) - 9 - Naruszenia dotyczące wymogów sieci lub usług sieciowych (KSKJ 1 48-52) - 2 - Naruszenia dotyczące oceny systemu zarządzania jakością (KSKJ 1 53 - 56-1) – 8 - Naruszenia dotyczące dokumentacji (KSKJ 1 57 - 60-1) - 4 Naruszenia dotyczące standardu KSKJ2 - 16 |

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

| Lp. | Kategoria | Liczba dla 2023 roku | Liczba dla 2022 roku | Objaśnienia dla danych z roku bieżącego |
|-----|---|----------------------|----------------------|--|
| | | | | <ul style="list-style-type: none"> - Naruszenia dotyczące wyznaczania i odpowiednich kwalifikacji kontrolerów jakości wykonania zlecenia (KSKJ 2 17-23) - 9 - Naruszenia dotyczące wykonywania kontroli jakości wykonania zlecenia (KSKJ 2 24-27) - 4 - Naruszenia dotyczące dokumentacji (KSKJ 2 28 - 30-1) – 3 <p>Inne (KSB, AML, Kodeks etyki i pozostałe) - 5</p> |
| | 5.2a. Liczba firm audytorskich/ biegłych rewidentów samodzielnie prowadzących działalność i badających JZP, w których zidentyfikowano nieprawidłowości | 31 | 25 | |
| | 5.2b. Liczba firm audytorskich/ biegłych rewidentów samodzielnie prowadzących działalność i badających JZP, w których nie zidentyfikowano nieprawidłowości | 1 | 12 | |
| | 5.3. Liczba nieprawidłowości zidentyfikowanych w firmach audytorskich/ u biegłych rewidentów samodzielnie prowadzących działalność, nieprzeprowadzających badań JZP | 1747 | 339 | <ul style="list-style-type: none"> - Naruszenia dotyczące regulacji krajowych (UoBR) – 103 <p>Naruszenia dotyczące standardu KSKJ (obowiązującego do 31.12.2022) - 294</p> <ul style="list-style-type: none"> - Naruszenia (KSKJ 1-19) - 63 - Naruszenia dotyczące wymogów etycznych (KSKJ 20-25) - 26 - Naruszenia dotyczące akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem (KSKJ 26-28) -21 - Naruszenia dotyczące zasobów ludzkich (KSKJ 29-31) - 4 - Naruszenia dotyczące przeprowadzania zlecenia (KSKJ 32-34) - 19 - Naruszenia dotyczące kontroli jakości wykonania zlecenia (KSKJ 35-44) - 62 - Naruszenia dotyczące dokumentacji zlecenia (KSKJ 45-47) - 8 - Naruszenia dotyczące nadzorowania (KSKJ 48-56) - 73 - Naruszenia dotyczące dokumentacji systemu kontroli jakości (KSKJ 57-59) - 18 <p>Naruszenia dotyczące standardu KSKJ1 (obowiązujących od 1.01.2023) - 1102</p> <ul style="list-style-type: none"> - Naruszenia (KSKJ 1 1-13) - 91 - Naruszenia dotyczące celu (KSKJ 1 14-15) - 59 |

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

| Lp. | Kategoria | Liczba dla 2023 roku | Liczba dla 2022 roku | Objaśnienia dla danych z roku bieżącego |
|-----|--|----------------------|----------------------|--|
| | | | | <ul style="list-style-type: none"> - Naruszenia dotyczące stosowania i przestrzegania stosownych wymogów (KSKJ 1 17-18) - 6 - Naruszenia dotyczące systemu zarządzania jakością (KSKJ 1 19-22) - 84 - Naruszenia dotyczące procesu oszacowania ryzyka przez firmę (KSKJ 1 23-27) - 90 - Naruszenia dotyczące ładu korporacyjnego i przywództwa (KSKJ 1 28) – 78 - Naruszenia dotyczące stosownych wymogów etycznych (KSKJ 1 29) - 86 - Naruszenia dotyczące akceptacji i kontynuacji relacji z klientem oraz konkretnych zleceń (KSKJ 1 30) – 80 - Naruszenia dotyczące wykonywania zlecenia (KSKJ 1 31) - 75 - Naruszenia dotyczące zasobów (KSKJ 1 32) – 77 - Naruszenia dotyczące informacji i komunikacji (KSKJ 1 33) - 54 - Naruszenia dotyczące określonych reakcji (KSKJ 1 34 - 34-3) - 86 - Naruszenia dotyczące procesu monitorowania i korygowania (KSKJ 1 35-47) - 93 - Naruszenia dotyczące wymogów sieci lub usług sieciowych (KSKJ 1 48-52) - 16 - Naruszenia dotyczące oceny systemu zarządzania jakością (KSKJ 1 53 - 56-1) – 71 - Naruszenia dotyczące dokumentacji (KSKJ 1 57 - 60-1) - 56 <p>Naruszenia dotyczące standardu KSKJ2 - 208</p> <ul style="list-style-type: none"> - Naruszenia dotyczące (KSKJ 2 1-13) - 30 - Naruszenia dotyczące wyznaczania i odpowiednich kwalifikacji kontrolerów jakości wykonania zlecenia (KSKJ 2 17-23) - 73 - Naruszenia dotyczące wykonywania kontroli jakości wykonania zlecenia (KSKJ 2 24-27) - 64 - Naruszenia dotyczące dokumentacji (KSKJ 2 28 - 30-1) - 41 <p>Inne (KSB, AML, Kodeks etyki i pozostałe) - 40</p> |
| | 5.4a. Liczba firm audytorskich/ biegłych rewidentów samodzielnie prowadzących działalność i nie badających JZP, w których zidentyfikowano nieprawidłowości | 124 | 79 | |

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

| Lp. | Kategoria | Liczba dla 2023 roku | Liczba dla 2022 roku | Objaśnienia dla danych z roku bieżącego |
|-----|--|----------------------|----------------------|---|
| | 5.4b. Liczba firm audytorskich/ biegłych rewidentów samodzielnie prowadzących działalność i nie badających JZP, w których nie zidentyfikowano nieprawidłowości | 2 | 8 | |

Źródło: opracowanie własne.

3.2. Ograniczanie ryzyk i ich systemowa analiza

W tabeli 5. poniżej przedstawione zostały informacje na temat działań podjętych w 2023 roku w Polsce w związku ze zidentyfikowanymi nieprawidłowościami oraz ocena ryzyka związanego z tymi nieprawidłowościami.

Tabela 5. Ograniczanie ryzyk i analiza ryzyka systemowego

| Lp. | | Odpowiedź | Kategoria | Objaśnienia |
|----------------------------|---|-----------|-----------|--|
| Ograniczanie ryzyka | | | | |
| 1 | Czy w okresie referencyjnym, w odniesieniu do nieprawidłowości JZP, przedstawione zalecenia zostały wdrożone w sposób zadowalający przed upływem dwunastomiesięcznego okresu transpozycji? Proszę podać szczegóły w przypadkach, gdy zalecenia nie zostały wdrożone w sposób zadowalający, bądź gdy zostały wdrożone po upływie dwunastomiesięcznego okresu ich wdrażania. | Nie | | W odniesieniu do 14 kontrolowanych firm audytorskich badających JZP, przedstawione zalecenia nie zostały wdrożone w sposób zadowalający. We wszystkich pozostałych przypadkach zalecenia zostały wdrożone w sposób zadowalający i terminowy. |

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

| Lp. | | Odpowiedź | Kategoria | Objaśnienia |
|-----------------------------------|--|-----------|---|--|
| 2 | Czy w okresie referencyjnym istniały nieprawidłowości zidentyfikowane jako "powtarzające się nieprawidłowości", tj. gdy te same ustalenia zostały zidentyfikowane w tej samej firmie audytorskiej lub u biegłego rewidenta w poprzednich cyklach kontroli? W przypadku odpowiedzi twierdzącej, proszę wskazać jakie działania zostały podjęte wobec firmy audytorskiej (lub biegłego rewidenta). | Tak | Kontrola jakości wykonania zlecenia badania – kontroler jakości | Wszczęto postępowania administracyjne przeciwko badanej firmie audytorskiej oraz postępowania dyscyplinarne przeciwko kontrolerowi jakości. |
| | | Tak | Inne | Nieprawidłowe udokumentowanie odnośnie do wymogów formalnych. Wszczęto postępowanie administracyjne wobec firmy audytorskiej. |
| 3 | Czy w okresie referencyjnym nałożono jakieś sankcje regulacyjne w odpowiedzi na zidentyfikowane nieprawidłowości w badaniach JZP (w tym poza okresem referencyjnym)? Proszę wyjaśnić rodzaj tych sankcji (i czy procedura została zakończona). | Tak | | <p>W efekcie zidentyfikowanych przez PANA nieprawidłowości, m.in. w trakcie przeprowadzanych kontroli, ze względu na przyznane ustawowo kompetencje mogą być wszczynane postępowania administracyjne wobec firm audytorskich oraz dochodzenia dyscyplinarne wobec biegłych rewidentów. W związku z nieprawidłowo wykonanymi usługami PANA wszczęła i prowadzi postępowania administracyjne m.in. wobec firm audytorskich badających JZP.</p> <p>W 2023 r. PANA wydała 7 decyzji administracyjnych (w tym nieostatecznych i nieprawomocnych) nakładających kary na firmy audytorskie badające JZP w zw. ze stwierdzonymi naruszeniami w przeprowadzanych przez nie badaniach ustawowych JZP, z czego:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 1 karę zakazu świadczenia usług objętych standardami wykonywania zawodu • 1 odstąpienie od wymierzenia kary i umorzenie postępowania (ostateczna i prawomocna) • 5 kar pieniężnych (1 ostateczna i prawomocna). <p>W 2023 r. uprawomocniło się 7 orzeczeń sądowych nakładających kary na biegłych rewidentów w zw. z naruszeniami w przeprowadzanych przez nich badaniach ustawowych JZP, z czego 3 orzeczenia nakładające karę upomnienia i 4 orzeczenia nakładające karę pieniężną.</p> |
| Analiza ryzyka systemowego | | | | |
| | Czy którakolwiek z nieprawidłowości w badaniu JZP lub połączonych nieprawidłowości w badaniu JZP wykrytych w okresie referencyjnym wskazywał na słabości systemowe w którymś z następujących obszarów: | | | |

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

| Lp. | | Odpowiedź | Kategoria | Objaśnienia |
|-----|--|-----------|-----------|--|
| 4 | Cele i strategię firmy audytorskiej (tj. cele i wskaźniki skuteczności działania) | Nie | | nie dotyczy |
| 5 | Stabilność finansowa firmy audytorskiej | Nie | | nie dotyczy |
| 6 | Przywództwo i kultura firmy audytorskiej | Tak | | W przypadku jednej skontrolowanej firmy audytorskiej przeprowadzającej badania sprawozdań finansowych JZP zidentyfikowano ryzyko systemowe związane z zarządzaniem i kulturą firmy audytorskiej. Stwierdzone systemowe ryzyko wynikało z niedostatecznej komunikacji. |
| 7 | Ogólna jakość systemu kontroli wewnętrznej firmy audytorskiej | Tak | | W przypadku czterech skontrolowanych firm audytorskich przeprowadzających badania sprawozdań finansowych JZP zidentyfikowano ryzyka systematyczne związane z ogólną jakością systemu kontroli wewnętrznej w firmie audytorskiej. Stwierdzone systematyczne niedociągnięcia dotyczyły braku lub niewielkiego przeglądu jakości wykonania zlecenia i nadzoru wewnętrznego. |
| | | | | |
| 8 | Czy w okresie sprawozdawczym poza procesem kontroli wykryto inne przypadki ryzyka systemowego (np. poprzez działania związane z egzekwowaniem prawa, przekazy medialne). Proszę podać szczegóły. | Nie | | nie dotyczy |
| | | | | |

Źródło: opracowanie własne.

4. Podsumowanie

Usługi świadczone przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie, w tym w szczególności usługi w zakresie **badania ustawowych na rzecz jednostek zainteresowania publicznego**, są na bieżąco monitorowane przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego, czego odzwierciedleniem są liczne publikacje zamieszczane na stronach Agencji⁴⁰ oraz niniejsze sprawozdanie, które opiera się na poddanych analizie informacjach o biegłych rewidentach i firmach audytorskich zgromadzonych zgodnie z metodologią opracowaną przez Komitet Europejskich Organów Nadzoru Audytowego (KEONA). Informacje zawarte w sprawozdaniu pochodzą z różnych źródeł, tj. zarówno baz danych Agencji, jak i udostępnionych przez Urząd Komisji Nadzoru Finansowego oraz przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów.

Główne wnioski wyciągnięte z monitorowania rynku usług świadczonych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie za 2023 rok zaprezentowano poniżej.

W zakresie rynku biegłych rewidentów i firm audytorskich, w tym jego koncentracji, należy wskazać, że:

- w Polsce na koniec 2023 roku było blisko 5 tys. biegłych rewidentów, tj. mniej o 2 proc. (122 osoby) niż rok wcześniej i o niespełna 6 proc. (290 osób) niż 2 lata wcześniej. Trend spadkowy utrzymuje się w tej kategorii na podobnym poziomie od wielu lat (średnioroczny spadek w ciągu ostatnich 11 lat wyniósł poniżej 200 osób). Spośród osób wpisanych do rejestru biegłych rewidentów wykonywanie zawodu biegłego od kilku lat deklaruje nieznacznie więcej, niż połowa z nich: 52 proc. na koniec 2023 roku (tj. 2,6 tys. BR). **W odniesieniu do spadku liczby biegłych rewidentów, Agencja monitoruje uważnie zaistniałą sytuację.** Trudno jednoznacznie ocenić wpływ tego zjawiska na jakość usług świadczonych przez firmy audytorskie, jednak oceniając je należy zwrócić uwagę na inne trendy występujące w sektorze badań sprawozdań finansowych, takie jak rosnące możliwości automatyzacji części zadań. Podkreślić należy też, że podobne zjawisko obserwowane jest od wielu lat także w innych gospodarkach. **(patrz: str. 12-22);**
- na rynku działa 1,2 tys. firm audytorskich⁴¹, w tym jedna firma audytorska z kraju członkowskiego UE (z Republiki Czeskiej). **Liczba firm audytorskich w Polsce systematycznie maleje:** spadek łącznej liczby firm audytorskich w 2023 roku wyniósł 49 (blisko 4 proc.), natomiast w ciągu 2 ostatnich lat wyniósł 134 FA (niespełna 10 proc.). W przypadku firm audytorskich (badających sprawozdania finansowe zarówno JZP jak i nie-JZP), znaczna część skreśliła wyniki z zakończenia przez nie działalności. Natomiast przyczyną pewnej części spadku liczby firm audytorskich są konsolidacje działalności z innymi firmami audytorskimi, co Agencja postrzega jako zjawisko pozytywne, często przynoszące synergii i dające biegłym rewidentom dodatkowe wsparcie. **(patrz: str. 13);**

⁴⁰ Adres strony Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego: pana.gov.pl

⁴¹ Dodatkowo, na koniec 2022 roku zarejestrowana była 1 jednostka audytorska z państwa trzeciego (z Wielkiej Brytanii). Zgodnie z art. 204 ustawy o biegłych rewidentach, Polska Agencja Nadzoru Audytowego prowadzi listę jednostek audytorskich pochodzących z państw trzecich, która jest dostępna pod adresem: <https://pana.gov.pl/komunikaty/lista-jednostek-audytorskich-z-panstw-trzecich/>.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

- ze względu na różne reżimy regulacyjne, na rynku możemy wyróżnić firmy audytorskie przeprowadzające badania ustawowe sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego (obok świadczenia usług jednostkom nie-JZP) oraz te, które nie świadczą usług badań ustawowych na rzecz jednostek posiadających status JZP. Liczba **firm audytorskich, które w 2023 roku przeprowadzały badania ustawowe sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego wyniosła 53⁴²** (o 5 podmiotów tj. o 9 proc. mniej niż w roku poprzednim i o 14 podmiotów tj. 21 proc. w ciągu ostatnich 2 lat). Przeciętna liczba jednostek zainteresowania publicznego przypadających na jedną FA przeprowadzającą badania ustawowe JZP w 2023 roku wyniosła 22,6, co jest wielkością wyższą, niż w latach poprzednich, kiedy iloraz ten wynosił 21,2 (w roku 2022), 20,6 (w roku 2021) i 20,5 (w roku 2015). W innych krajach europejskich średnie liczby jednostek zainteresowania publicznego przypadające na jedną FA badającą JZP kształtują się na zróżnicowanych poziomach, wynosząc w 2021 roku przykładowo 16,2 w Niemczech oraz 5,3 we Francji przy średniej unijnej na poziomie 14,8. Firmy audytorskie badające JZP wraz z sieciami, których są członkami, posiadały blisko 69 proc. udziału w przychodach z tytułu badań ustawowych, przy czym suma przychodów z tytułu badań ustawowych wyniosła blisko 1,06 mld zł. **(patrz: str. 22-29)**;
- **na rynku badań ustawowych sprawozdań finansowych JZP**, w ujęciu ogólnym oraz w poszczególnych segmentach JZP, **dominuje wielka czwórka firm audytorskich (w porządku alfabetycznym są to: Deloitte, EY, KPMG, PwC). Firmy należące do tych czterech sieci łącznie osiągnęły w Polsce w 2023 r. 60 proc. przychodów z badań ustawowych na rzecz JZP** (nieznacznie więcej, niż w roku poprzednim). Jednocześnie należy zauważyć, że osobno żadna z tych sieci nie posiada na rynku badań ustawowych pozycji dominującej rozumianej jako przekraczającej 40 proc.⁴³ rynku badań sprawozdań finansowych JZP **(patrz: str. 37-43)**;
- analiza skupiająca się na najważniejszych sektorach JZP, tj. spółkach giełdowych, bankach, zakładach ubezpieczeń i pozostałych (krajowych JZP) pokazuje w szczególności, że **dwa sektory są zdominowane przez kilka firm audytorskich. Dotyczy to zakładów ubezpieczeń i reasekuracji oraz banków (patrz: str. 44-49)**. Koncentracja ta w ciągu ostatnich lat utrzymała się, mimo mechanizmu obowiązkowej rotacji sieci firm przeprowadzających badania ustawowe JZP wprowadzonego Rozporządzeniem nr 537/2014 i Ustawą o biegłych rewidentach;
- na rynku badań ustawowych sprawozdań finansowych jednostek nie będących JZP zauważalne jest nieznaczne zmniejszenie udziału przychodów z badań sprawozdań finansowych wykonywanych przez firmy należące do wielkiej czwórki;

⁴² Agencja corocznie publikuje wykaz firm audytorskich badających JZP w ciągu poprzedniego roku obrotowego. Dla 2023 roku wykaz ten znajduje się na stronie: <https://pana.gov.pl/wp-content/uploads/2024/03/Wykaz-FA-JZP-2023-dokument-do-publicacji.pdf>.

⁴³ Zgodnie z ustawą z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (Dz.U. z 2021 r. poz. 275 ze zm.) przez pozycję dominującą rozumie się pozycję przedsiębiorcy, która umożliwi mu zapobieganie skutecznej konkurencji na rynku właściwym przez stworzenie mu możliwości działania w znacznym zakresie niezależnie od konkurentów, kontrahentów oraz konsumentów; domniemywa się, że przedsiębiorca ma pozycję dominującą, jeżeli jego udział w rynku właściwym przekracza 40 proc..

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

- w Polsce, podobnie jak w większości krajów UE⁴⁴, na żadne podmioty nie nałożono ustawowego obowiązku przeprowadzania badań wspólnych, tj. angażowania do badania jednego sprawozdania finansowego więcej niż jednej firmy audytorskiej. Mimo istnienia w ustawie uregulowań dopuszczających takie rozwiązanie, zjawisko to, choć występuje, nie jest częste – w ostatnich trzech latach występowało 6 lub 5 badań wspólnych rocznie. **(patrz: str. 14).**

W zakresie ryzyk dotyczących jakości badań sprawozdań finansowych, należy wskazać, że:

- w Polsce firmy audytorskie podlegają m.in. planowym kontrolom w zakresie świadczonych usług rewizji finansowej. Od początku swojego istnienia Agencja realizuje kontrole w firmach audytorskich badających JZP i nie-JZP. Najczęściej występujące nieprawidłowości dotyczyły:
 - planowania badania,
 - właściwego procesu badania i dokumentacji,
 - komunikacji z osobami sprawującymi nadzór i opinii z badania,
 - naruszenia standardu KSKJ1 oraz KSKJ2.

Szczegółowe informacje dotyczące występujących nieprawidłowości ujawnionych w trakcie kontroli są przedmiotem opracowań dostępnych na stronie internetowej Agencji. (patrz: str. 51-58)

- Zalecenia wydawane firmom audytorskim badającym JZP w konsekwencji przeprowadzonych kontroli, w większości przypadków były w 2023 roku wdrożone w sposób zadowalający i terminowy (pewne zastrzeżenia zaistniały w odniesieniu do 14 z tych firm). **(patrz: str. 58-61)**
- W nielicznych przypadkach, jeśli w toku kontroli takie same ustalenia jak w poprzednich cyklach kontroli zostały zidentyfikowane ponownie w tej samej firmie audytorskiej lub u tego samego biegłego rewidenta, wszczynane były postępowania administracyjne lub dyscyplinarne.

Przypominamy, że na pełną ocenę sytuacji na rynku usług świadczonych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie w 2023 roku mogą mieć wpływ wyniki niezakończonych do dnia publikacji niniejszego sprawozdania postępowań administracyjnych i dyscyplinarnych.

⁴⁴ Do nielicznych wyjątków należy Francja, Bułgaria i Chorwacja.

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

Spis tabel

| | |
|--|----|
| Tabela 1 Sprawozdania z monitorowania polskiego rynku usług świadczonych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie oraz działalności komitetów audytu oraz Sprawozdania z monitorowania polskiego rynku usług świadczonych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie | 5 |
| Tabela 2. Struktura rynku na dzień 31 grudnia 2023 roku wraz z danymi porównawczymi | 12 |
| Tabela 3. Udział w rynku kluczowych uczestników rynku wg stanu na dzień 31 grudnia 2023 lub za rok kalendarzowy kończący się w tym dniu | 32 |
| Tabela 4. Rezultaty działania systemu zapewnienia jakości w 2023 roku i w roku poprzednim | 51 |
| Tabela 5. Ograniczanie ryzyk i analiza ryzyka systemowego | 58 |

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

Spis wykresów

| | |
|--|----|
| Wykres 1. Liczba biegłych rewidentów, liczba biegłych rewidentów wykonujących zawód oraz udział wykonujących zawód wśród biegłych rewidentów ogółem w Polsce w poszczególnych latach..... | 17 |
| Wykres 2. Struktura wiekowa biegłych rewidentów w Polsce na koniec 2023 i 2022 roku..... | 19 |
| Wykres 3. Feminizacja zawodu w różnych grupach wiekowych biegłych rewidentów w Polsce na koniec 2023 r. i na koniec roku poprzedniego | 22 |
| Wykres 4 Liczba firm audytorskich zarejestrowanych w Polsce oraz liczba firm audytorskich, które przeprowadzały w ciągu danego roku badania ustawowe JZP, w poszczególnych latach | 23 |
| Wykres 5. Struktura przychodów firm audytorskich w Polsce w 2023 roku, w tys. zł | 26 |
| Wykres 6. Przychody z badań ustawowych JZP przeprowadzanych przez różne firmy audytorskie w 2023 r., w tys. zł..... | 27 |
| Wykres 7. Przychody z badań ustawowych nie-JZP przeprowadzanych przez różne firmy audytorskie w 2023 r., w tys. zł..... | 27 |
| Wykres 8. Przychody FA inne niż z badań ustawowych w 2023 r., w tys. zł..... | 28 |
| Wykres 9. Przychody FA inne niż z badań ustawowych w 2023 r., według tytułów, w tys. zł..... | 29 |
| Wykres 10. Liczba biegłych rewidentów zatrudnionych w FA poszczególnych sieci lub z nimi powiązanych jako wspólnicy lub w inny sposób na koniec 2023 roku | 36 |
| Wykres 11. Liczba biegłych rewidentów zatrudnionych w FA poszczególnych sieci lub z nimi powiązanych jako wspólnicy lub w inny sposób na koniec 2022 roku | 36 |
| Wykres 12. Porównanie liczby opinii z badań ustawowych JZP i liczby opinii nie-JZP dla wybranych sieci FA oraz udział opinii z badań ustawowych JZP w łącznej liczbie opinii wydanych przez wybrane sieci FA w 2023 r. | 38 |
| Wykres 13. Porównanie udziału liczby wydanych opinii z badań JPZ i udziału wynagrodzenia za badanie ustawowe JZP odpowiednio w łącznej liczbie opinii i łącznym wynagrodzeniu z badań ustawowych JZP między 11 wybranymi sieciami FA badających JZP w 2023..... | 39 |
| Wykres 14. Przychody z badań ustawowych w porównaniu do przychodów z usług niebędących badaniem dla wybranych sieci badających JZP za 2023 rok (w tys. zł i w proc.)..... | 40 |
| Wykres 15. Udział wybranych sieci firm audytorskich w przychodach z badań ustawowych JZP w 2023 roku..... | 41 |
| Wykres 16. Udział wybranych sieci firm audytorskich w przychodach z badań ustawowych JZP w 2022 roku..... | 41 |
| Wykres 17. Udział wybranych sieci firm audytorskich w przychodach z badań ustawowych jednostek nie będących JZP w 2023 roku..... | 42 |
| Wykres 18. Udział wybranych sieci firm audytorskich w przychodach z usług niebędących badaniami ustawowymi w 2023 roku..... | 43 |
| Wykres 19. Badania SF emitentów papierów wartościowych przeprowadzone przez wybrane firmy audytorskie w 2023 roku - udział kapitału własnego oraz liczby badanych przez FA emitentów papierów wartościowych w sumie kapitałów własnych wszystkich badanych na rynku emitentów giełdowych i ich liczbie | 44 |

SPRAWOZDANIE Z MONITOROWANIA RYNKU USŁUG ŚWIADCZONYCH
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW I FIRMY AUDYTORSKIE ZA 2023 ROK

| | |
|--|----|
| Wykres 20. Badania SF banków innych niż banki spółdzielcze przeprowadzone przez wybrane firmy audytorskie w 2023 roku – udział sumy aktywów i liczby badanych przez FA banków w sumie aktywów wszystkich badanych na rynku banków i w liczbie badanych banków..... | 45 |
| Wykres 21. Badania SF banków spółdzielczych przeprowadzone przez wybrane firmy audytorskie w 2023 roku – udział sumy bilansowej i liczby badanych przez FA banków w sumie bilansowej wszystkich badanych banków spółdzielczych i w liczbie badań ustawowych tych jednostek..... | 46 |
| Wykres 22. Badania SF zakładów ubezpieczeń i reasekuracji działu I przeprowadzone przez największe firmy audytorskie w 2023 roku – udział rezerw techniczno-ubezpieczeniowych i liczby badanych przez FA zakładów ubezpieczeń i reasekuracji działu I w sumie takich rezerw wszystkich badanych na rynku zakładów ubezpieczeń i reasekuracji działu I, a także w liczbie badanych zakładów..... | 47 |
| Wykres 23. Badania SF zakładów ubezpieczeń i reasekuracji działu II przeprowadzone przez największe firmy audytorskie w 2023 roku – udział rezerw techniczno-ubezpieczeniowych i liczby badanych przez FA zakładów ubezpieczeń i reasekuracji działu II w sumie takich rezerw wszystkich badanych na rynku zakładów ubezpieczeń i reasekuracji działu II, a także w liczbie badanych zakładów..... | 48 |
| Wykres 24. Liczba badań SF krajowych JZP przeprowadzonych przez największe sieci firm audytorskich w 2023 roku | 49 |