

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

Evidenčné číslo: 103002/I/2021/36103158107235844

DODATOČNÉ POŽIADAVKY NA ŠTATUTÁRNY AUDIT
SUBJEKTOV VEREJNÉHO ZÁUJMU

Diplomová práca

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

DODATOČNÉ POŽIADAVKY NA ŠTATUTÁRNY AUDIT
SUBJEKTOV VEREJNÉHO ZÁUJMU

Diplomová práca

Študijný program: Účtovníctvo a audítorstvo

Študijný odbor: Ekonómia a manažment

Školiace pracovisko: Katedra účtovníctva a audítorstva

Vedúci záverečnej práce: Ing. Denisa Domaracká, PhD.

Bratislava 2021

Bc. Mária Pivarčiová

ZADANIE ZÁVEREČNEJ PRÁCE

Meno a priezvisko študenta: Bc. Mária Pivarčiová
Študijný program: účtovníctvo a audítorstvo (Jednoodborové štúdium, inžiniersky II. st., denná forma)
Študijný odbor: ekonómia a manažment
Typ záverečnej práce: Inžinierska záverečná práca
Jazyk záverečnej práce: slovenský
Sekundárny jazyk: anglický

Názov: Dodatočné požiadavky na štatutárny audit subjektov verejného záujmu

Anotácia: Cieľom diplomovej práce je vymedziť dodatočné požiadavky na štatutárny audit subjektov verejného záujmu vyplývajúce z Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 537/2014 zo 16. apríla 2014 o osobitných požiadavkách týkajúcich sa štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu a zrušení rozhodnutia Komisie 2005/909/ES.

Vedúci: Ing. Denisa Domaracká, PhD.
Katedra: KÚA FHI - Katedra účtovníctva a audítorstva FHI
Dátum zadania: 11.10.2019

Dátum schválenia: 02.11.2019

prof. Ing. Miloš Tumpach, PhD.
vedúci katedry

POĎAKOVANIE

Týmto by som sa chcela veľmi pekne poďakovať vedúcej práce Ing. Denise Domarackej, PhD., za jej ochotu pomôcť, pripomienky, odborné rady a hlavne za jej čas, ktorý venovala tejto práci.

Zároveň sa chcem týmto poďakovať svojej rodine, vďaka ktorej mi bolo umožnené študovať a ktorá ma po celý čas podporovala.

ABSTRAKT

PIVARČIOVÁ, Mária: *Dodatočné požiadavky na štatutárny audit subjektov verejného záujmu* – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky, Katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúci záverečnej práce: Ing. Denisa Domaracká, PhD. Bratislava: FHI EU, 2021, 60 s.

Cieľom diplomovej práce je vymedziť dodatočné požiadavky na štatutárny audit subjektov verejného záujmu. Práca pozostáva z troch kapitol. V prvej kapitole sa zameriavame na priblíženie štatutárneho auditu, vymedzenie subjektov verejného záujmu, dôvod vzniku Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 a jeho vplyvu na národnú úpravu, dôvod vzniku dodatočných požiadaviek na štatutárny audit subjektov verejného záujmu. Druhá kapitola je zameraná na hlavný cieľ práce, ktorý následne naplníme v tretej kapitole. Tretia kapitola obsahuje vymedzenie dodatočných požiadaviek na štatutárny audit subjektov verejného záujmu, a to predovšetkým takých, ktoré sme považovali z nášho pohľadu vo vzťahu k výkonu štatutárneho auditu v subjektoch verejného záujmu za najdôležitejšie.

Kľúčové slová: subjekt verejného záujmu, štatutárny audit, štatutárny audítor, audítorská spoločnosť, Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 537/2014

ABSTRACT

PIVARČIOVÁ, Mária: *Additional requirements for statutory audit of PIEs*. – University of Economics in Bratislava. Faculty of Business Informatics; Department of Accounting and Auditing. – Thesis Supervisor: Ing. Denisa Domaracká, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2021, 60 p.

The aim of the diploma thesis is to develop the issues of specific requirements regarding statutory audit of public interest entities (PIE). The diploma thesis consists of three chapters. In the first chapter we focus on the approximation of statutory audit, the role of the EP and Council Regulation (EU) no. 537/2014 in the context of the statutory audit of the PIE, the reason for the creation of specific requirements regarding for statutory audit of public interest entities. In the second chapter we focus on the aim of the diploma thesis. In the third chapter we focus on approximation of individual specific requirements regarding statutory audit PIE, from our point of view, we deal only of individual specific requirements which are important for statutory audit of PIE.

Key words: public interest entities, statutory audit, statutory auditor, audit company, Regulation (EU) no. 537/2014 of the European parliament and of the Council

OBSAH

Úvod	7
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí.....	9
1.1 Štatutárny audit subjektov verejného záujmu	11
1.1.1 Úrad pre dohľad nad výkonom auditu.....	12
1.2 Subjekty verejného záujmu.....	15
1.3 Dôvod vzniku Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014	20
1.4 Úloha nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 v kontexte štatutárneho auditu SVZ.....	23
1.5 Vplyv Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 537/2014 na právnu legislatívu Slovenskej republiky.....	24
2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania	26
3 Výsledky práce a diskusia	28
Záver	57
Zoznam použitej literatúry	59

Úvod

Činnosť audítorov si vyžaduje neustále reagovať na meniace sa podmienky najmä právnej úpravy a požiadaviek kladených na profesiu audítorov. Hospodársky trh sa neustále vyvíja a dôležité pre fungovanie tohto trhu je vzájomná spolupráca medzi krajinami celého sveta. Aby bol spomínaný hospodársky trh efektívne fungujúci, je potrebné niektoré skutočnosti podložiť legislatívou. Legislatíva by mala mať jednotnú úpravu a jej výklad musí byť zrozumiteľný, čo je dôležité pre aplikáciu v praxi. Finančná kríza aj v Európe nastolila potrebu pre vytvorenie prísnejších pravidiel na právne úpravy a to tiež v oblasti auditu.

V súčasnosti sa štáty na celom svete spájajú do politických, ale aj ekonomických celkov a vytvárajú zväzky, ktoré sa riadia spoločnou právnou úpravou. Avšak právne úpravy jednotlivých štátov je potrebné zosúladiť, čím ide o tzv. harmonizáciu právnej úpravy. Tým, že Slovenská republika je členským štátom Európskej únie, preberá právne úpravy Európskeho parlamentu a Európskej rady. Takýmito právnymi úpravami sú smernice a nariadenia, ktoré prebrala Slovenská republika aj v oblasti štatutárneho auditu.

Štatutárnym auditom rozumieme overenie účtovnej závierky prostredníctvom nezávislej osoby, pričom sa požaduje najmä dôveryhodnosť účtovnej závierky. Dôveryhodnosť však spájame najmä s používateľmi účtovnej uzávierky, kedy znamená dôveryhodnosť získanie istoty, že v účtovnej závierke sa nevyskytujú významné chyby. Na dôveryhodnosť audítorov by sa mal klásť väčší dôraz, najmä na tých, ktorí vykonávajú svoju činnosť vo verejnom záujme. Je dôležité požadovať prísnejšie podmienky na výkon štatutárneho auditu v subjektoch verejného záujmu, pretože sú z hospodárskeho hľadiska významnejšie. Pri tomto štatutárnom audite sa potom uplatňujú aj osobitné požiadavky, ktoré je potrebné zo strany audítorov a audítorských spoločností aplikovať.

Naša práca je rozčlenená na tri kapitoly. V prvej kapitole sa venujeme najmä oblastiam, akými sú charakteristika samotného štatutárneho auditu a taktiež štatutárneho auditu v subjektoch verejného záujmu, vymedzenie subjektov verejného záujmu, právna úprava a legislatívny rámec subjektov verejného záujmu, dôvody vzniku Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 537/2014, úlohy a vplyv Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 537/2014 na subjekty verejného záujmu, dôvody vzniku dodatočných požiadaviek na štatutárny audit subjektov verejného záujmu.

Druhá kapitola hovorí o primárnom celi práce. V tretej časti práce sa venujeme analýze jednotlivých dodatočných požiadaviek na štatutárny audit subjektov verejného záujmu. Venujeme sa len tým požiadavkám, ktoré sme považovali z nášho hľadiska za dôležité vo väzbe na výkon štatutárneho auditu v subjektoch verejného záujmu, avšak potrebné je ich dodržiavať všetky. Rozdelili sme ich na tie, ktoré súvisia s výkonom činnosti štatutárneho audítora priamo a na ostatné požiadavky.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

Pri založení prvých ľudských spoločenstiev sa začal objavovať určitý typ verejného záujmu. Tento typ sa objavuje v priereze celej ľudskej spoločnosti. Niektorí filozofi ako Platón alebo Hippodamos z Milétu, poukazovali na poznatky z výstavby obcí, pričom kládli dôraz na nutnosť existencie verejných stavieb, či samotných verejných spoločenstiev. Až pri vzniku Rímskej republiky sa ustálil pojem verejný záujem. Tu už vzniká a rozlišuje sa súkromné a verejné právo. Prvé zmienky sa uvádzajú v Zákone dvanástich tabúl, obsahom ktorého boli taktiež tresty za jeho porušenie. Už tu sa objavili nositelia verejného záujmu, ktorými boli rôzne spoločenstvá ľudí a predovšetkým úradná moc. Postupne sa verejný záujem pretransformoval na národný záujem.

Verejný záujem je náročné definovať, nakoľko má mnohooberový charakter. Pojem verejný záujem je pojmom, ktorým sa zaoberajú ekonómovia v oblasti hospodárskej politiky. Verejný záujem je zakotvený v širokých politicko-filozofických súvislostiach a ide vlastne o povinnosť a úlohu ľudí verejnej moci. Musí sa zaoberať predovšetkým základnými ľudskými právami a slobodou. Toto všetko musí byť obsiahnuté v právnej rovine. Samozrejme, že aj Slovenská republika sa v rámci svojho vývoja musela zaoberať týmito právnymi aspektmi a to od totalitného štátu, kde neexistovala listina základných ľudských práv, a tá sa preto musela premietnuť do našej legislatívy. V súčasnosti o konaní o verejnom záujme v demokratických spoločnostiach, hovorí politika a právo štátu.

Každý subjekt verejného záujmu, z pohľadu účtovníctva a audítorstva, je potrebné chápať ako účtovnú jednotku, ktorá sa riadi právnymi úpravami účtovníctva a tiež audítorstva. Účtovnými jednotkami, ktoré predstavujú subjekty verejného záujmu, môžeme rozumieť účtovné jednotky, ktoré sú viditeľnejšie a podstatnejšie z hľadiska hospodárskeho. Spomínanými subjektami verejného záujmu sa zaoberali viacerí autori a to hlavne v kontexte legislatívy. Avšak je potrebné aj pojem audit vedieť definovať. Prvé, čo nás môže zaujať, je to, že slovo „audit“ nemá slovenský pôvod. Je pravdepodobne odvodené z latinského slova *audire*, čo znamená počúvať. Ak prelistujeme slovníky cudzích slov, nájdeme preklad ako *kontrola účtovných kníh, kontrola vykázaných aktív a pasív spoločností, preverenie určitého stavu*. Podľa tejto terminológie sa audit zaoberá kontrolou a overovaním skutočností. Avšak uvedená terminológia nie je zďaleka taká presná a správna. „Audit možno chápať zo širšieho pohľadu ako prostriedok, pomocou ktorého

sa jedna osoba uisťuje inou osobou o správnosti a stave určitých skutočností, ktorými sa iná osoba zaoberala.“ (Sedláček, 2006, s. 18) V užšom ponímaní je pojem audit spájaný s účtovnou závierkou, tzn. že predmetom skúmania sa stáva celé účtovníctvo. Príčinou vzniku samotného audítorstva bola potreba kontroly verejných financií. Rok 1844 môžeme považovať za začiatok moderného auditu. Vtedy anglický parlament prijal zákon o akciových spoločnostiach. Jednou z požiadaviek tohto zákona bolo vypracovať správu o finančnej situácii pre akcionárov spoločnosti.

Aj pojem audítor má svoju históriu. Už za vlády kráľa Dáriusa, ktorý panoval v Perzii, sa objavili prví audítori. Ich úlohou bolo kontrolovať daňové príjmy, avšak túto kontrolu museli vykonávať dvaja nezávislí kontrolóri v každej provincii. Z kontroly musela byť vždy pre vládcov vypracovaná správa. V začiatkoch bola len ústna, neskôr prebrala písomnú podobu.

Vzhľadom na uvedené, audítor má nezastupiteľnú úlohu v spoločnosti od čias staroveku až po súčasnosť. V súčasnosti musí audítor pre výkon svojej práce spĺňať veľa podmienok, ktoré určuje legislatíva.

1.1 Štatutárny audit subjektov verejného záujmu

Za vznikom auditorskej profesie stojí hlavne hospodársky a technický rozvoj, pretože dôsledkom tohto rozvoja sa objavila potreba vyššej investičnej náročnosti, ktorá prispela k akumulácii kapitálu v spoločnosti. Týmto došlo k oddeleniu manažmentu spoločnosti od vlastníkov kapitálu.“ (Kovanicová, 2005, s. 410)

Význam auditu účtovnej závierky a jeho nevyhnutnosť aplikovania ako účinného nástroja uvádzajú autori vo svojej literatúre. *„Audit sa považuje za účinný a obľúbený nástroj preverenia správnosti a dôkaznosti finančných informácií určitej účtovnej jednotky. Audit vznikol z objektívnej potreby odstránenia alebo zníženia informačnej asymetrie, vyvolanej oddelením výkonu vlastníckych práv a výkonu bežného riadenia spoločnosti. Jeho hlavnou funkciou je zvyšovanie vierohodnosti účtovných a ekonomických informácií, ktoré sú prezentované vlastníkom spoločnosti.*“ (Štangová, 2016, s. 10)

„Audit účtovnej závierky v zozname vedeckých disciplín nenájdeme ako samostatný vedný odbor, aj napriek tomu je možné ho v najširšom slova zmysle považovať za vedeckú disciplínu. Predmetom jeho činnosti je prostredníctvom systematických procesov získať objektívne informácie a dôkazy o ekonomických činnostiach. Získané informácie porovnáva so stanovenými kritériami a jeho cieľom je vyjadriť mieru súladu medzi týmito informáciami a stanovenými kritériami. Výsledky porovnávania sú zverejnené príslušným používateľom v správe audítora.“ (Müllerová, 2014, s. 21)

Už od roku 1984 je na úrovni Európskej únie oblasť výkonu auditu účtovných závierok harmonizovaná. Audit účtovnej závierky, resp. štatutárny audit je na základe zákona č. 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o štatutárnom audite“), § 2 ods. 1 *„overovanie individuálnej účtovnej závierky alebo konsolidovanej účtovnej závierky a overovanie individuálnej výročnej správy alebo konsolidovanej výročnej správy podľa osobitného predpisu alebo na základe rozhodnutia účtovnej jednotky, ktorá nemá povinnosť overovania individuálnej účtovnej závierky alebo konsolidovanej účtovnej závierky a overovania individuálnej výročnej správy alebo konsolidovanej výročnej správy“.*

Je veľmi dôležité tiež vymedziť, kto je štatutárny audítor a auditorská spoločnosť. Tieto dva pojmy vymedzuje zákon o štatutárnom audite nasledovne:

„Štatutárny audítor je fyzická osoba, ktorá je zapísaná v zozname štatutárnych audítorov, ktorý vedie úrad a má oprávnenie na vykonávanie štatutárneho auditu (ďalej len „licencia“) okrem audítora podľa § 7.“ (zákon o štatutárnom audite, § 2 ods. 2)

„Audítorská spoločnosť je právnická osoba, ktorá je zapísaná v zozname audítorských spoločností, ktorý vedie úrad, a má licenciu okrem audítorskej spoločnosti podľa § 7.“ (zákon o štatutárnom audite, § 2 ods. 3)

Do zoznamu audítorov sa zapisujú aj audítorské spoločnosti a audítori z tretích krajín. Ako spomíname v definíciách vyššie existujú aj výnimky, ktoré sa do zoznamu nezapisujú. Podľa zákona o štatutárnom audite, § 1 ods. 1 písm. e) sa pod pojmom úrad rozumie „Úrad pre dohľad nad výkonom auditu“ (ďalej aj „Úrad“).

Je potrebné vzhľadom na tému našej diplomovej práce spomenúť § 33 zákona o štatutárnom audite, ktorý hovorí o štatutárnom audite v subjektoch verejného záujmu. Vzhľadom na dôležitosť tohto paragrafu a obsahu našej diplomovej práce sa mu budeme bližšie venovať v tretej kapitole našej práce.

1.1.1 Úrad pre dohľad nad výkonom auditu

Úrad pre dohľad nad výkonom auditu bol zriadený od 1. 1. 2008 zákonom č. 540/2007 Z. z. o audítoroch, audite a dohľade nad výkonom auditu. Od 1. 1. 2016, po nadobudnutí účinnosti zákona č. 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, tento zákon prebral právnu legislatívu, ktorej súčasťou je aj úrad, nakoľko zákon č. 540/2007 Z. z. o audítoroch, audite a dohľade nad výkonom auditu bol zrušený. Pričom článok I a článok II, bod 3, 4, 6, 10 a § 39o v bode 11 zákona o štatutárnom audite nadobudli účinnosť až 17. 6. 2016.

Úrad je právnická osoba, ktorá plní úlohy podľa zákona č. 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov a vykonáva dohľad v oblasti verejnej správy. (Úrad pre dohľad nad výkonom auditu, www.udva.sk)

Tabuľka 1 Činnosti úradu

<i>Pôsobnosť úradu (vykonáva)</i>	<i>Úrad vykonáva aj tieto činnosti</i>
dohľad nad dohliadanými subjektmi,	zúčastňuje sa na tvorbe, aktualizácií a schvaľovaní medzinárodných účtovných štandardov prostredníctvom príslušných orgánov EÚ,
previerky zabezpečenia kvality štatutárneho auditu,	zabezpečuje interpretácie medzinárodných účtovných štandardov a ich prístupnosť pre používateľov v SR v štátnom jazyku,
zabezpečuje audítorské skúšky, skúšky spôsobilosti a preskúšanie,	spolupracuje s Ministerstvom financií SR na príprave návrhov všeobecne záväzných právnych predpisov v oblasti účtovníctva a štatutárneho auditu,
vydáva osvedčenia o pôsobnosti na výkon štatutárneho auditu,	informuje príslušný orgán v domovskom členskom štáte o registrácii a o zániku licencie jeho štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti
vydáva, pozastavuje a odoberá licencie štatutárnym audítorom a audítorským spoločnostiam,	oznamuje dôverné informácie, ktoré sú určené na plnenie úloh, príslušným orgánom zodpovedným za dohľad nad subjektmi verejného záujmu,
zapisuje štatutárnych audítorov a audítorské spoločnosti do príslušného zoznamu a tento zoznam vedie,	oznamuje Výboru európskych orgánov pre dohľad nad výkonom auditu uloženie sankcií a o rozhodnutiach Úradu,
registruje do príslušného zoznamu audítorov z tretej krajiny a audítorské spoločnosti z tretej krajiny,	spolupracuje a vymieňa si informácie s inými orgánmi, ak tak ustanovuje osobitný predpis,
poskytuje audítorskú dokumentáciu a informácie do iného členského štátu alebo tretej krajiny,	

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Úradu pre dohľad nad výkonom auditu, www.udva.sk

Ak audítor alebo audítorská spoločnosť predpokladá výkon auditu v subjekte verejného záujmu, sú povinní sa zaregistrovať na Úrade pre dohľad nad výkonom auditu a Úradu zaplatiť ročný registračný poplatok:

Tabuľka 2 Výška ročných registračných poplatkov Úradu vzhľadom na predpokladaný výkon štatutárneho auditu v subjektoch verejného záujmu

1000 EUR	1 – 3 subjekty verejného záujmu
5000 EUR	4 – 5 subjektov verejného záujmu
10 000 EUR	6 – 10 subjektov verejného záujmu
20 000 EUR	11 – 16 subjektov verejného záujmu
35 000 EUR	viac ako 15 subjektov verejného záujmu

Zdroj: Vlastné spracovane podľa zákona o štatutárnom audite, § 68, ods. 7

Je taktiež veľmi dôležité poznamenať, že štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť sa musia na predpokladaný výkon štatutárneho auditu v subjekte verejného záujmu registrovať na Úrade pre dohľad nad výkonom auditu, a to najneskôr do 30. septembra príslušného kalendárneho roka, ktorý predchádza roku, v ktorom štatutárny audit v subjekte verejného záujmu bude vykonávaný. (zákon o štatutárnom audite, § 68, ods. 7)

Úrad však zaregistruje štatutárneho audítora alebo audítorskú spoločnosť, ktorí predpokladajú výkon štatutárneho auditu v subjekte verejného záujmu, na Úrade, na základe písomnej žiadosti, ktorej prílohou je doklad o zaplatení ročného registračného poplatku. Jednotlivú výšku registračného poplatku sme si spomenuli v tabuľke vyššie.

Registračné obdobie, na ktoré sa štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť registruje na Úrade, v súvislosti s predpokladaným výkonom štatutárneho auditu v subjektoch verejného záujmu, je zhodné s kalendárnym rokom, teda od 01. 01. do 31.12.

Tento príspevok, ktorý je potrebné zaplatiť sa platí raz ročne. „*Subjekt verejného záujmu alebo audítorská spoločnosť, ktorej účtovné obdobie je kratšie ako 12 kalendárnych mesiacov, uhrádza pomernú časť ročného príspevku zaokrúhlenú matematicky na celé eurá.*“ (zákon o štatutárnom audite, § 68, ods. 5)

1.2 Subjekty verejného záujmu

V súvislosti s výkonom štatutárneho auditu sa spájajú subjekty verejného záujmu. Subjekty verejného záujmu (angl. *Public-Interest Entities*, ďalej aj „SVZ“) z pohľadu účtovníctva a audítorstva sú vymedzené v dvoch zákonoch, a to v zákone č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o účtovníctve“), v § 2 ods. 14 a v zákone č. 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite, v § 2 ods. 16.

Tabuľka 3 Subjekty verejného záujmu podľa zákona o účtovníctve

účtovná jednotka, ktorá emitovala cenné papiere a tie boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu ktoréhokoľvek členského štátu Európskej únie,
banka, pobočka zahraničnej banky,
exportno-importná banka Slovenskej republiky,
poisťovňa, pobočka zahraničnej poisťovne,
zaist'ovňa, pobočka zahraničnej zaist'ovne,
zdravotná poisťovňa,
správcovská spoločnosť, pobočka zahraničnej správcovskej spoločnosti,
dôchodková správcovská spoločnosť,
doplňková dôchodková spoločnosť,
Burza cenný papierov,
Centrálny depozitár cenných papierov,
obchodník s cennými papiermi,
platobná inštitúcia,
inštitúcia elektronických peňazí,
subjekt kolektívneho investovania,
dôchodkový fond,
pobočka zahraničnej finančnej inštitúcie

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa zákona o účtovníctve, § 2 ods. 14

Dohliadaným subjektom sú aj veľké obchodné spoločnosti, na ktoré sa niekedy vzťahujú rovnaké požiadavky ako na subjekty verejného záujmu, napríklad zriadenie výboru pre audit. Aj na samotných štatutárnych audítorov veľkých obchodných spoločností sa vzťahujú niektoré z požiadaviek, ktoré majú štatutárni audítori SVZ.

Avšak tieto veľké obchodné spoločnosti nezaradujeme medzi subjekty verejného záujmu.

V tabuľke nižšie si uvedieme, o ktoré veľké obchodné spoločnosti ide.

Tabuľka 4 Veľké obchodné spoločnosti podľa zákona o účtovníctve

Obchodná spoločnosť, ktorá najmenej dve po sebe idúce účtovné obdobia spĺňa:
celková suma majetku presiahla (brutto) 170 000 000 eur
čistý obrat presiahol 170 000 000 eur
priemerný prepočítaný počet zamestnancov v jednotlivom účtovnom období presiahol 2 000

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa zákona o účtovníctve, § 17a, ods. 2

Tabuľka 5 Subjekty verejného záujmu podľa zákona o štatutárnom audite

účtovná jednotka, ktorá emitovala cenné papiere, a tie boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu ktoréhokoľvek členského štátu,
banka a pobočka zahraničnej banky,
exportno-importná banka Slovenskej republiky,
poisťovňa, pobočka poisťovne z iného členského štátu a pobočka zahraničnej poisťovne,
zaist'ovňa, pobočka zaist'ovne z iného členského štátu a pobočka zahraničnej zaist'ovne,
zdravotná poisťovňa,
správcovská spoločnosť a pobočka zahraničnej správcovskej spoločnosti,
dôchodková správcovská spoločnosť,
doplňková dôchodková spoločnosť,
Burza cenných papierov,
Železnice Slovenskej republiky,
účtovná jednotka zostavujúca konsolidované účtovnú závierku ústrednej správy,
vyšší územný celok,
účtovná jednotka, ktorá je obcou, mestom alebo mestskou časťou,

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa zákona o štatutárnom audite, § 2, ods. 16

Na základe uvedeného môžeme konštatovať, že dve právne úpravy, ktorými sú zákon o účtovníctve a zákon o štatutárnom audite, ktoré by mali byť vzájomne prepojené a na seba nadväzovať, nie sú. Obe právne úpravy majú zakotvené ustanovenia týkajúce sa vymedzenia subjektov verejného záujmu, pričom tieto ustanovenia nie sú totožné. Každý z týchto právnych predpisov ustanovuje vlastný zoznam subjektov verejného záujmu, v ktorom niektoré typy subjektov verejného záujmu sú totožné, avšak niektoré sa odlišujú. Vzhľadom na obsah našej diplomovej práce, ktorý je zameraný na oblasť auditu, sú pre nás východiskové subjekty verejného záujmu definované v zmysle zákona o štatutárnom audite.

K 31. 12. 2020 bolo na Slovensku 181 subjektov verejného záujmu v zmysle zákona o štatutárnom audite. Tento údaj zverejňuje Úrad pre dohľad nad výkonom audit, www.udva.sk.

„Formulácie ustanovení, ktoré vymedzujú subjekty verejného záujmu, či už v zákone o účtovníctve alebo v zákone o štatutárnom audite, sú vo viacerých aspektoch nepresné a nejednoznačné. Nejednoznačnú textáciu je možné identifikovať v zákone o účtovníctve už pri poisťovniach, kedy zákon zaraďuje medzi subjekty verejného záujmu iba poisťovňu a pobočku zahraničnej poisťovne a v porovnaní s ustanovením zákona o štatutárnom audite nezahrňa medzi subjekty verejného záujmu pobočku poisťovne z iného členského štátu. V súlade so zákonom č. 39/2015 Z. z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj „zákon o poisťovníctve“) nemožno pod pobočkou zahraničnej poisťovne rozumieť pobočku poisťovne z iného členského štátu, a preto pri rigoróznom výklade zákona by sa pobočky poisťovní nemali považovať za subjekty verejného záujmu.“ (Ekonomická Univerzita v Bratislave, Zborník 19. medzinárodná vedecká konferencia AIESA – BUDOVANIE SPOLOČNOSTI ZALOŽENEJ NA VEDOMOSTIACH, Gedeon, 2020, str. 56). Takýchto podobných príkladov by sme mohli identifikovať viac.

V smernici Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES zo 17. mája 2006 o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a ktorou sa zrušuje smernica Rady 84/253/EHS (ďalej aj „smernica o štatutárnom audite“) v znení smernice Európskeho parlamentu a Rady 2014/56/EÚ zo 16. apríla 2014, ktorá bola transponovaná do zákona o štatutárnom audite, sa uvádza, že subjektom verejného záujmu sú subjekty, ktorých prevoditeľné cenné papiere sú prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu ktoréhokoľvek členského štátu v zmysle článku 4 ods. 1 bodu 14 smernice 2004/39/ES,

úverové inštitúcie vymedzené v článku 1 bode 1 smernice Európskeho parlamentu a Rady 2000/12/ES z 20. marca 2000 o začatí a vykonávaní činnosti úverových inštitúcií (1) a poisťovne v zmysle článku 2 ods. 1 smernice 91/674/EHS. (smernica o štatutárnom audite, článok 2 ods. 13)

Podľa smernice o štatutárnom audite však môžu členské štáty vo svojej národnej právnej úprave vymedziť aj iné subjekty ako subjekty verejného záujmu, napríklad také, ktoré sú dôležité z verejného hľadiska, z dôvodu povahy ich predmetu podnikania, ich veľkosti alebo počtu zamestnancov, pričom Slovenská republika túto možnosť využila. Spomínané subjekty sa môžu označiť ako národné subjekty verejného záujmu a tieto sú uvedené v zákone o štatutárnom audite.

Do slovenského právneho poriadku tak zákon o štatutárnom audite preberá smernicu Európskeho parlamentu a Rady č. 2014/56/EÚ, ktorou sa mení smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES zo 17. mája 2006 o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a ktorou sa zrušuje smernica Rady 84/253/EHS a taktiež prebral niektoré časti nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 537/2014 o osobitných požiadavkách týkajúcich sa štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu a zrušení rozhodnutia Komisie 2005/909/ES. (ďalej aj „Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014“)

Štatutárny audit subjektov verejného záujmu sa od roku 2016 vykonáva podľa Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čo nepojednáva nariadenie, sa pri štatutárnom audite subjektov verejného záujmu v Slovenskej republike postupuje podľa zákona o štatutárnom audite. Zákon o štatutárnom audite zobrazuje a upravuje oblasti štatutárneho auditu a dohľadu nad jeho výkonom.

Pričom predmetom úpravy zákona o štatutárnom audite sú nasledovné body:

- a) *„podmienky na výkon štatutárneho auditu,*
- b) *postavenie a činnosti štatutárnych audítorov, audítorských spoločností a asistentov štatutárneho audítora,*
- c) *dohľad nad výkonom štatutárneho auditu*
- d) *pôsobnosť Slovenskej komory audítorov,*
- e) *pôsobnosť úradu pre dohľad nad výkonom auditu.“*

(Zákon č. 423/2015 o štatutárnom audite, § 1, ods. 1).

Tabuľka 6 Prehľad smerníc vydaných pre oblasť účtovníctva a audítorstva

8. smernica Rady 84/253/EHS z 10. apríla 1984 o požiadavkách kladených na osoby oprávnené vykonávať povinný audit účtovných dokladov. (uvedená smernica zrušená)
Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES o štatutárnom audite ročných účtovných závierok, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a ktorou sa zrušuje smernica Rady 84/253/EHS.
Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov, ktorou sa mení smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES a zrušujú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS.
Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2014/56/EÚ zo 16. apríla 2014, ktorou sa mení smernica 2006/43/ES o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok.
Nariadenia Európskeho Parlamentu a Rady č. 537/2014 o osobitných požiadavkách týkajúcich sa štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu.

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Ministerstva financií Slovenskej republiky

(www.mfsr.sk)

1.3 Dôvod vzniku Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014

Aby sme mohli konštatovať dôvod vzniku Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, musíme sa vrátiť v čase trochu späť. Ekonomická kríza, ktorá nastala v roku 2007, príčinou ktorej bola americká hypotekárna kríza, prerástla vo svetovú finančnú krízu. Faktormi, ktoré v tejto kríze zohrali veľkú úlohu boli predovšetkým: nárast cien ropy, pokles hrubého domáceho produktu, nárast spotrebiteľských cien, rozmach špekulatívnych obchodov na akciových trhoch. Situáciu, ktorú spôsobila svetová finančná kríza bolo potrebné rozanalyzovať a prijať opatrenia na stabilizáciu finančného systému. Predmetom mnohých diskusií a analýz boli tiež úlohy finančných inštitúcií a ich fungovanie. Veľká pozornosť v tejto finančnej diskusií bola venovaná aj audítorskej profesii. „*Skutočnosť, že v mnohých bankách sa od roku 2007 do roku 2009 objavili obrovské straty na pozíciách, ktoré mali v súvahových a podsúvahových položkách, nastrojuje nielen otázku ako mohli audítori v tomto období dávať svojim klientom čisté audítorské správy, ale aj otázku vhodnosti a primeranosti súčasného legislatívneho rámca.*“ (Zelená kniha, Audítorská politika: poučenie z krízy, Brusel, 2010, str. 3, ods. 1)

Na základe zistených nedostatkov veľkého rozsahu bolo potrebné sa zamyslieť nad reformou v oblasti auditu. Koordináciu nad reformou v oblasti na medzinárodnej úrovni prevzala Komisia Európskej únie. Samotný štatutárny audit by mal byť zárukou k finančnej stabilite, nakoľko jeho úlohou je, aby všetky spoločnosti podliehajúce povinnosti štatutárneho auditu v danej krajine prispievali k finančnej stabilite ekonomiky.

Komisia Európskeho parlamentu poukázala na rôzne nedostatky v oblasti výkonu štatutárneho auditu. Niektoré nedostatky, na ktoré Komisia Európskeho parlamentu poukázala si uvedieme. V niektorých spoločnostiach, na základe vykonaného štatutárneho auditu, štatutárni audítori nepoukázali na žiadne významné nedostatky aj napriek tomu, že spoločnosť bola vo finančných problémoch. Ďalší významný nedostatok v oblasti auditu bol spôsobený tým, že v spoločnostiach bol vykonávaný štatutárny audit rovnakou audítorskou spoločnosťou neprimerane veľa rokov. Nerovnosť vykonávania štatutárneho auditu bola aj v oblasti poskytovania neaudítorských služieb, nakoľko vo Francúzsku nemohli audítorské spoločnosti poskytovať neaudítorské služby, v iných krajinách sa tieto služby poskytovali. Ďalšie oblasti, ktoré sa riešili po finančnej kríze boli napríklad výška honoráru audítora, vymenovanie audítorov, atď. Na základe uvedených skutočností bolo prijaté Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, ktoré nadobudlo účinnosť v roku 2016.

Smernice Európskeho parlamentu a Rady EÚ musia byť do národnej právnej úpravy transponované, avšak nariadenia sú len záväzné, bez transpozície do národnej právnej úpravy.

„Nariadenie bolo prijaté vzhľadom na podstatný verejný záujem ohľadom subjektov verejného záujmu, ktorý vyplýva z rozsahu a zložitosti ich činnosti, ako aj z povahy ich činnosti a v záujme dosiahnutia spoločného regulačného rámca štatutárneho auditu týchto subjektov. Ustanovuje podrobné pravidlá a prísnejšie požiadavky na štatutárnych auditorov, ktorí vykonávajú štatutárny audit v subjektoch verejného záujmu. Spoločný regulačný prístup by mal zlepšiť integritu, nezávislosť, objektivnosť, zodpovednosť, transparentnosť a spoľahlivosť štatutárnych auditorov a auditorských spoločností vykonávajúcich štatutárne auditu subjektov verejného záujmu, čím sa prispeje k skvalitneniu štatutárnych auditov v EÚ, a tým k hladkému fungovaniu vnútorného trhu pri dosahovaní vysokej úrovne ochrany spotrebiteľov a investorov.“ (Asociácia zamestnávateľských zväzov a združení SR, 2015, s.1, www.azzz.sk)

Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 bolo prijaté v záujme dosiahnutia spoločného regulačného rámca štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu, pričom ustanovuje podrobné pravidlá a prísnejšie požiadavky na štatutárnych auditorov subjektov verejného záujmu, ako aj požiadavky na samotné subjekty verejného záujmu. *„Je dôležité ustanoviť podrobné pravidlá, pokiaľ ide o zabezpečenie toho, aby štatutárne auditu subjektov verejného záujmu mali primeranú kvalitu, a aby ich vykonávali štatutárni audítori a auditorské spoločnosti podliehajúce prísnyim požiadavkám.“* (Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, ods. 5)

Prijatím Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 sa závažne nezmenilo vymedzenie subjektov verejného záujmu, avšak ovplyvnilo samotné podmienky na výkon štatutárneho auditu v spomínaných SVZ. Čo však môžeme poznamenať je to, že prijatie Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 nepriamo ovplyvnilo počet SVZ v jednotlivých členských štátoch Európskej únie. (Zborník 19. medzinárodná vedecká konferencia AIESA – BUDOVANIE SPOLOČNOSTI ZALOŽENEJ NA VEDOMOSTIACH, Gedeon, 2020)

„Možno konštatovať, že došlo k zníženiu počtu tzv. národných subjektov verejného záujmu v dôsledku úpravy definície SVZ v národnej právnej úprave príslušných členských krajín EÚ.“ (Zborník 19. medzinárodná vedecká konferencia AIESA – BUDOVANIE SPOLOČNOSTI ZALOŽENEJ NA VEDOMOSTIACH, Gedeon, 2020, s. 60)

V súvislosti so zabezpečením kvality vykonávania štatutárnych auditov subjektov verejného záujmu na Slovensku bol schválený zákon o štatutárnom audite (nadobudnutím účinnosti ktorého bol zrušený dovtedy platný zákon č. 540/2007 Z. z. o audítoroch, audite a dohľade nad výkonom auditu a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov), ktorý prehľadne a jednoznačne upravuje jednotlivé oblasti štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu a dohľadu nad výkonom štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu. Zmeny sa týkajú predovšetkým oblastí, ktorými sú určenie rozsahu subjektov verejného záujmu a rozšírenie ich povinností, zvýšenie nezávislosti a zabezpečenia systému vnútornej kvality štatutárnych audítorov a audítorských spoločností, vnútornej organizácie u štatutárnych audítorov a v audítorských spoločnostiach. Zmeny sa týkajú tiež zloženia a kompetencií výboru pre audit, ktorý je subjekt verejného záujmu povinný zriadiť.

I napriek prijatým opatreniam Európska komisia vydala 28. 1. 2021 správu Parlamentu, Rade, Európskej centrálnej banke a Európskemu výboru pre systémové riziká o vývoji na trhu EÚ so službami štatutárneho auditu poskytovanými subjektom verejného záujmu. Obsahom správy je hlavne vývoj trhu v EÚ, v oblasti vykonávania štatutárnych auditov subjektov verejného záujmu. Európska komisia rieši oblasť koncentrácie trhu a riziká, ktoré môžu plynúť pri nedostatkoch kvality štatutárneho auditu a výkonov výborov pre audit.

V oblasti nedostatkov Európska komisia konštatovala, že veľká štvorka nepretržite ovláda trh so štatutárnym auditom subjektov verejného záujmu a to v skoro všetkých členských štátoch EÚ. Celkové tržby veľkej štvorky z uvedených auditov tvoria viac ako 90 % celkových tržieb.

Pri zameraní sa na nedostatky kvality v rámci EÚ, Európska komisia konštatovala hlavne nedostatky vo vnútorných systémoch kvality audítorských spoločností, ktoré uvádzajú nedostatočné audítorské dôkazy a následne celú audítorskú dokumentáciu. Ďalej poukazuje na potrebu lepšieho monitorovania, komunikácie medzi výbormi pre audit a externými audítormi, tiež poukazuje na výberové konanie a poskytovanie neaudítorských služieb spolu s evidenciou zaplatených poplatkov. (Správa Komisie Európskeho parlamentu, Rade, Európskej centrálnej banke a Európskemu výboru pre systémové riziká, Brusel, 2021)

1.4 Úloha nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 v kontexte štatutárneho auditu SVZ

V predmete úpravy Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 je zakotvená jeho úloha. „Týmto nariadením sa ustanovujú požiadavky na vykonávanie štatutárneho auditu ročných a konsolidovaných účtovných závierok subjektov verejného záujmu, pravidlá organizácie a výberu štatutárnych audítorov a audítorských spoločností subjektmi verejného záujmu, s cieľom podporovať ich nezávislosť a vyhnúť sa konfliktom záujmov, ako aj pravidlá o dohľade nad dodržiavaním uvedených požiadaviek štatutárnymi audítormi a audítorskými spoločnosťami.“ (Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 1)

To znamená, že cieľom tohto Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 je sprehľadniť trh s audítorskými službami, zvýšiť dôveru verejnosti v ročné a konsolidované účtovné závierky SVZ. Toto sa týka hlavne štatutárnych audítorov SVZ, aby si SVZ vyberali audítorské spoločnosti, ktoré zaručia nezávislosť a tiež, aby sa predišlo konfliktom záujmov. Dôležitým aspektom je dohľad nad výkonom auditu štatutárnych audítorov a audítorských spoločností SVZ. V Nariadení EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 sa stanovujú podmienky pre vykonávanie štatutárneho auditu v subjektoch verejného záujmu, hlavne:

- štruktúru poplatkov,
- zákaz poskytovania neaudítorských služieb,
- prípravu na štatutárne audity,
- nezrovnalosti v oblasti financií, prípadne nezákonného konania,
- správu audítora,
- dodatočné požiadavky na štatutárneho audítora, tým sa myslí zverejnenie správy o transparentnosti a zverejnenie príjmov za poskytnuté služby v oblasti štatutárneho auditu a za neposkytnutie neaudítorských služieb,
- vymenovanie štatutárnych audítorov alebo audítorských spoločností SVZ,
- dohľad nad štatutárnymi audítormi a audítorskými spoločnosťami SVZ.

V tretej kapitole si jednotlivé podmienky priblížime bližšie.

Uvedené Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 je zamerané hlavne na posilnenie kvality auditu a na podporu hospodárskej súťaže na trhu s auditom. Každá členská

krajina Európskej únie je povinná zostaviť správu o trhu v oblasti poskytovania služieb štatutárnych auditov pre subjekty verejného záujmu, ktorá slúži pre potreby európskych inštitúcií. Prvá spoločná správa o monitoringu trhu poskytovania služieb štatutárneho auditu subjektom verejného záujmu v Európskej únii bola zverejnená v septembri, v roku 2017.

1.5 Vplyv Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 537/2014 na právnu legislatívu Slovenskej republiky

Vznikom Európskej únie, teda spojením viacerých štátov do jedného celku, vznikla potreba zjednotiť zákonodarnú a časť výkonnej moci tak, aby spoločenstvo týchto štátov mohlo fungovať ako celok, či už v oblasti zákonodarnej, výkonnej, hospodárskej, spoločenskej, atď. „*V právnych predpisoch Únie sa vyžaduje, aby sa účtovné závierky pozostávajúce z ročných účtovných závierok alebo konsolidovaných účtovných závierok úverových inštitúcií, poisťovní, emitentov cenných papierov prijatých na obchodovanie na regulovanom trhu, platobných inštitúcií, podnikov kolektívneho investovania do prevoditeľných cenných papierov (PKIPCP), inštitúcií elektronických peňazí a alternatívnych investičných fondov podrobili auditu jednou alebo viacerými osobami oprávnenými vykonávať tieto audity v súlade s právom Únie.*“ (Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 537/2014, ods. 2)

Už na začiatku sme spomenuli, že SVZ sú z hospodárskeho hľadiska významnejšie a v podstate aj viditeľnejšie. Tým pádom, ako hovorí aj smernica EP a Rady (EÚ) č. 2006/43/ES zo 17. mája 2006 o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a ktorou sa zrušuje smernica Rady 84/253/EHS v ods. 23 „*mali by sa na štatutárny audit ich ročnej účtovnej závierky alebo konsolidovanej účtovnej závierky vzťahovať prísnejšie požiadavky.*“ Dodatočným požiadavkám sa budeme venovať v tretej kapitole. Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 je aplikované v štátoch Európskej únie, vrátane Slovenskej republiky. Štátom Európskej únie dáva možnosť úpravy požiadaviek prísnejšie alebo naopak jednoduchšie, čo aj na Slovensku bolo aplikované v zákone o štatutárnom audite, ktorý obsahuje alternatívne úpravy uvedené v tabuľke, na nasledujúcej strane:

Tabuľka 7 Úpravy štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu v zákone o štatutárnom audite

limit na poplatky za neaudítorské služby a limit na celkové poplatky u jedného klienta,
druhy neaudítorských služieb, ktoré boli poskytnuté auditovanému subjektu
obsah správy audítora,
dodatočná správa pre výbor pre audit,
dodatočná správa orgánom dohľadu,
dĺžka trvania zákazky,
rotácia audítorského partnera a povinná rotácia audítorskej spoločnosti.

Zdroj:

Vlastné spracovanie podľa dôvodovej správy k zákonu o štatutárnom audite, všeobecná časť, ods. 4

2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

Každá účtovná závierka musí podať verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva a o finančnej situácii účtovnej jednotky. Zvlášť osobitné požiadavky je potrebné dodržiavať pri overovaní účtovných závierok v subjektoch verejného záujmu, nakoľko tieto subjekty majú vplyv na celú spoločnosť a výsledky štatutárnych auditov vykonaných v subjektoch verejného záujmu sa vnímajú zvlášť citlivo. Keďže sa to považuje za dôležitú oblasť, aj právna úprava, či už nadnárodná alebo národná musí tejto skutočnosti zodpovedať.

Za hlavný cieľ našej diplomovej práce sme si zvolili vymedzenie dodatočných požiadaviek, ktoré sú kladené na štatutárny audit subjektov verejného záujmu. Na dosiahnutie a naplnenie primárneho cieľa diplomovej práce sme si stanovili nasledovné sekundárne ciele.

Prvým sekundárnym cieľom našej diplomovej práce bolo teoreticky vymedziť verejný záujem a štatutárny audit. Ďalej sme sa venovali komparácií subjektov verejného záujmu podľa zákona o štatutárnom audite a zákona o účtovníctve. Vymedzili sme si aj štatutárny audit v subjekte verejného záujmu. Poukázali sme si dôvod vzniku Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 537/2014 zo 16. apríla 2014 o osobitných požiadavkách týkajúcich sa štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu a zrušení rozhodnutia Komisie 2005/909/ES a jeho vplyvu na národnú právnu úpravu Slovenskej republiky.

V tretej kapitole sme sa venovali analýze dodatočných požiadaviek kladených na štatutárneho audítora a audítorské spoločnosti, ktorí vykonávajú štatutárny audit v subjektoch verejného záujmu podľa súčasnej platnej legislatívy. Ďalej sme používali metódu indukcie, v ktorej sme rozoberali Nariadenie EP a Rady EÚ č. 537/2014. Dospeli sme k záveru, že Nariadenie EP a Rady EÚ č. 537/2014 je potrebné neustále novelizovať, aby vyhovovalo podmienkam v každej situácii, ktorá nastane. Avšak vzhľadom na rozsah našej diplomovej práce sa budeme venovať tým dodatočným požiadavkám, ktoré považujeme z nášho hľadiska za dôležité vo väzbe na výkon štatutárneho auditu v subjektoch verejného záujmu na Slovensku.

Na dosiahnutie nami vytýčených cieľov bolo potrebné preštudovať literatúru, ktorá sa zaoberá danou problematikou. Prostredníctvom metódy selekcie sme získavali teoretické vedomosti predovšetkým z Európskej legislatívy, v súčasnosti platného zákona o štatutárnom audite, kníh, vedeckých časopisov, zborníkov z konferencií či odborných

článkov na internete. Získané informácie nám poslúžili predovšetkým na komparáciu jednotlivých skutočností.

Vzhľadom na to, že Európska únia vydaním Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 umožnila členským štátom upraviť dodatočné požiadavky kladené na štatutárny audit subjektov verejného záujmu do svojich vlastných národných zákonov. Ako sme uvádzali, aj samotná Slovenská republika takúto možnosť využila. Taktiež sme spomínali, že hlavným cieľom našej diplomovej práce bude analyzovanie dodatočných požiadaviek kladených na štatutárny audit subjektov verejného záujmu, ale zároveň si rozoberieme ako niektoré dodatočné požiadavky sú upravené v Slovenskej legislatíve.

3 Výsledky práce a diskusia

Tak ako sme spomínali v predchádzajúcej časti Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, ktorého predmetom sú dodatočné požiadavky subjektov verejného záujmu, si tieto jednotlivé dodatočné požiadavky rozoberieme, avšak vzhľadom na rozsah našej práce si podrobnejšie priblížime tie, ktoré považujeme za najdôležitejšie vo väzbe výkonu štatutárneho auditu v subjektoch verejného záujmu. Priblížime si aj zákon o štatutárnom audite, ktorý upravuje niektoré dodatočné požiadavky subjektov verejného záujmu v Slovenskej legislatíve.

Tabuľka 8 Rozdelenie dodatočných požiadaviek podľa Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014

<i>Dodatočné požiadavky vo väzbe na štatutárny audit, štatutárnych audítorov a auditorské spoločnosti</i>	<i>Ostatné dodatočné požiadavky</i>
poplatky za štatutárny audit,	delegovanie úloh orgánu domovského členského štátu na orgán iného členského štátu
zákaz poskytovania neauditorských služieb,	spolupráca s ostatnými príslušnými orgánmi na vnútroštátnej úrovni,
príprava na štatutárny audit a posúdenie ohrozenia nezávislosti,	monitorovanie kvality trhu a hospodárskej súťaže,
nezrovnalosti,	transparentnosť príslušných orgánov,
previerka kontroly kvality zákazky,	zriadenie CEAOB,
medzinárodné auditorské štandardy,	povinnosť spolupracovať,
správa audítora,	kolégia príslušných orgánov,
dodatočná správa určená pre výbor pre audit,	dôvernosť a služobné tajomstvo vo vzťahu k spolupráci medzi príslušnými orgánmi,
správa orgánom dohľadu nad subjektmi verejného záujmu,	ochrana osobných údajov,
správa o transparentnosti,	dohoda o výmene informácií príslušných orgánov s orgánmi tretích krajín,
vymenovanie štatutárnych audítorov alebo auditorských spoločností,	zverejnenie informácií orgánom členského štátu získané od tretích krajín,
trvanie zákazky na štatutárny audit,	vykonávanie delegovania právomocí Komisiou,
odvolanie a odstúpenie štatutárnych audítorov alebo auditorských spoločností,	preskúmanie správy Komisiou,
podmienky nezávislosti,	
služobné tajomstvo vo vzťahu k príslušným orgánom	
právomoci príslušných orgánov,	
zabezpečenie kvality štatutárnych audítorov a auditorských spoločností,	
spolupráca v oblasti previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu, prešetrovaní a kontrol na mieste,	

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014

Vzhľadom na obsah a podstatu našej diplomovej práce sa budeme venovať dodatočným požiadavkám na štatutárny audit subjektov verejného záujmu a tiež spomenieme výbory pre audit. Nakoľko rozsah našej práce nám nedovolí rozobrať každú požiadavku do hĺbky, tak sa budeme venovať len tým, ktoré považujeme z nášho pohľadu za dôležité vo väzbe výkonu štatutárneho auditu v SVZ a to nasledovne:

Poplatky za štatutárny audit

„Poplatky za poskytovanie štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu nie sú podmienené.“ (Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 4, ods. 1). Subjekt verejného záujmu zaplatí poplatky audítorskej spoločnosti alebo štatutárnemu audítorovi za vykonanie štatutárneho auditu, ktoré sú vopred stanovené alebo vypočítané na vopred stanovenom základe, môžu súvisieť napríklad s výsledkom poskytnutej služby audítorskou spoločnosťou alebo štatutárnym audítorom, takéto poplatky sa považujú za podmienené. Za nepodmienené by sa mohli poplatky považovať aj vtedy, ak ich výšku určí napríklad súd.

Štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť môže poskytovať svojmu klientovi, u ktorého vykonáva štatutárny audit alebo materskému podniku daného klienta alebo aj podniku, kde auditovaný klient má rozhodujúci vplyv neaudítorskej služby (ďalej aj „NAS“). Poplatky za spomínané NAS, ktoré vykonáva štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť počas troch po sebe nasledujúcich účtovných obdobíach alebo viacerých po sebe idúcich ďalších účtovných obdobíach, nesmú prekročiť viac ako 70 % priemeru poplatkov, ktoré auditovaný subjekt zaplatí za vykonaný štatutárny audit štatutárnemu audítorovi alebo audítorskej spoločnosti. Ak štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť poskytujú subjektu verejného záujmu NAS neprerušene počas troch účtovných období, tak celkové poplatky za poskytovanie NAS v štvrtom roku budú obmedzené na hranicu 70 % z priemeru.

V súvislosti s poplatkami môže nastať situácia, kedy sa celkové poplatky prijaté od jedného subjektu verejného záujmu prekročia v posledných troch po sebe nasledujúcich účtovných obdobíach hranicu 15 % celkových poplatkov štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti. V takejto situácii musí štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť touto situáciou oboznámiť výbor pre audit. Výbor pre audit rozhodne na základe rokovaní so štatutárnym audítorom alebo audítorskou spoločnosťou, či štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť ohrozuje svoju nezávislosť a štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť musia prijať opatrenia, ktoré pomôžu zmierniť toto ohrozenie. *„Výbor pre audit*

zváži, či by zákazka na audit mala pred vydaním správy audítora podliehať previerke kontroly kvality zákazky zo strany iného štatutárneho audítora alebo auditorskej spoločnosti. “ (Úrad pre dohľad nad výkonom auditu, www.udva.sk)

Je veľmi dôležité byť obozretný pri pojme „celkové poplatky“, nakoľko tieto poplatky zahŕňajú poplatky, ktoré sa zaplatia auditorskej spoločnosti alebo štatutárnemu audítorovi za vykonanie štatutárneho auditu, ale aj za poskytnutie NAS.

Zákaz poskytovania neauditorských služieb

„Štatutárny audítor alebo auditorská spoločnosť vykonávajúca štatutárny audit subjektu verejného záujmu alebo ktorýkoľvek člen siete, do ktorej štatutárny audítor alebo auditorská spoločnosť patria, neposkytujú, či už priamo, alebo nepriamo, auditovanému subjektu, jeho materskému podniku ani podnikom, v ktorých má auditovaný subjekt rozhodujúci vplyv v rámci Únie žiadne zakázané neauditorské služby. “ (Nariadenie č. 537/2014, čl. 5, ods. 1)

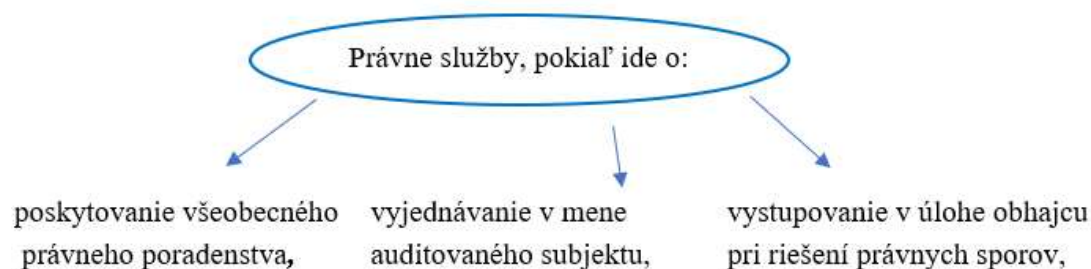
Medzi zakázané neauditorské služby patrí napríklad:

Obrázok 1 Zakázané NAS týkajúce sa daňových služieb



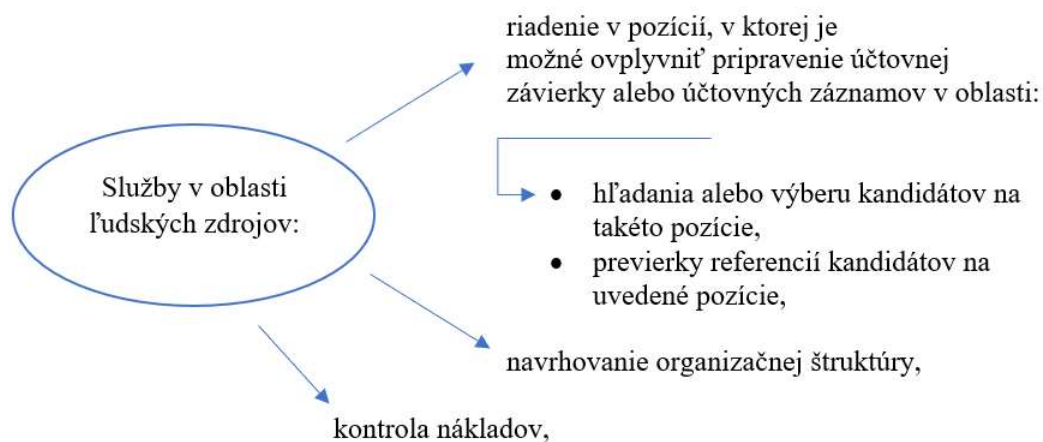
Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 5, ods. 1

Obrázok 2 Zakázané NAS týkajúce sa právnych služieb



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 5, ods. 1

Obrázok 3 Zakázané NAS v oblasti ľudských zdrojov



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 čl. 5, ods. 1

Tabuľka 9 Ďalšie zakázané NAS podľa článku 5, ods. 1

služby, ktoré zahŕňajú plnenie nejakej úlohy v riadení alebo rozhodovaní auditovaného subjektu,
vedenie účtovníctva a vypracúvanie účtovných záznamov a účtovných závierok,
spracovanie miezd,
navrhovanie a implementácia postupov vnútornej kontroly alebo riadenia rizík, ktoré súvisia s vypracovaním alebo aj kontrolou finančných informácií,
oceňovanie vrátane oceňovaní vykonávaných v súvislosti s poistno-matematickými službami alebo službami týkajúcich sa podpory prípadu právneho sporu,
služby týkajúce sa funkcie vnútorného auditu auditovaného subjektu,
služby súvisiace s financovaním, kapitálovou štruktúrou a alokáciou a investičnou stratégiou auditovaného subjektu,
propagovanie akcií auditovaného subjektu, obchodovanie s nimi alebo ich upisovanie.

Zdroj:

Vlastné spracovanie podľa Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 5, ods. 1

NAS, ktoré sme spomenuli môžeme všetky nájsť v Nariadení EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, v čl. 5, ods. 1, tieto NAS predstavujú tzv. *black list* neaudítorských služieb. Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 hovorí, že NAS, ktoré sme spomenuli sú zakázané v:

- a) „v časovom horizonte, to znamená obdobie, medzi začiatkom auditovaného obdobia a vydaním správy audítora,
- b) v účtovnom období, ktoré bezprostredne predchádza obdobiu uvedenému v písmene a vo vzťahu k právnym službám“ (Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 5, ods. 1)

Okrem toho, že Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 prísne vymedzuje zákaz poskytovania NAS, ďalej však umožňuje, aby členské štáty EÚ zakázali poskytovanie aj ďalších NAS, ktoré Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 nespomína, ale zároveň umožňuje členským štátom EÚ, aby vo svojej legislatíve určili možnosť poskytovať aj niektoré zo zakázaných NAS. Štatutárny audítor alebo audítorské spoločnosti môžu poskytovať NAS, ak neohrozujú svoju nezávislosť. Túto skutočnosť upravuje zákon o štatutárnom audite č. 423/2015 § 23, ods. 4 „Štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť môžu poskytovať aj neaudítorské služby, ktorými sa rozumejú najmä služby v oblasti vedení účtovníctva, analýz účtovného systému, ekonomického a finančného

poradenstva, oceňovanie majetku, vypracovanie odporúčaní a poskytovania konzultácií na overenie a posúdenie podnikateľského zámeru.“

Príprava na štatutárny audit a posúdenie ohrozenia nezávislosti

V príprave na štatutárny audit v SVZ je potrebné, aby štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť mali pred začatím zákazky uzatvorené zmluvy o vykonaní štatutárneho auditu, vrátane poplatkov, musí byť zabezpečená nezávislosť štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti, ktorí *„každoročne písomne potvrdzujú výboru pre audit, že štatutárny audítor, audítorská spoločnosť a partneri, manažéri na vyšších úrovniach riadenia a manažéri vykonávajúci štatutárny audit sú od auditovaného subjektu nezávislí.“* (Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 6, ods. 2a)

Nezrovnalosti

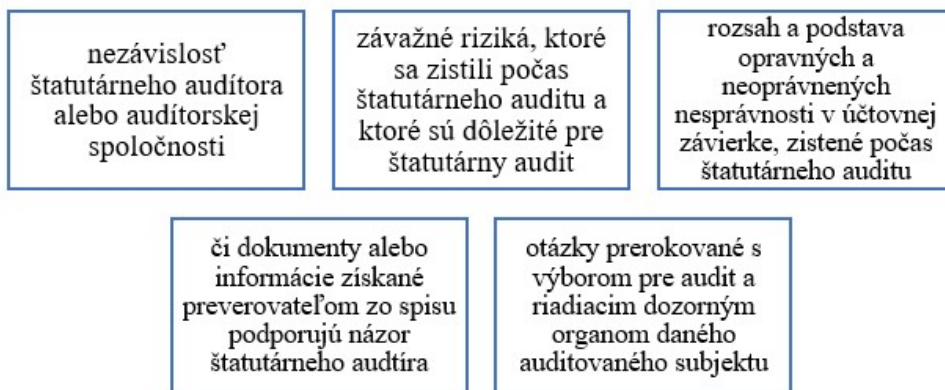
Ak sú dôvody, že došlo k finančným nezrovnalostiam alebo podvodu, audítorský subjekt informuje auditovaný subjekt a k týmto nezrovnalosti sa musí účtovná jednotka vyjadriť a musia byť prijaté opatrenia, aby sa podobná situácia v budúcnosti neopakovala. V prípade neprešetrenia nezrovnalosti, ktorá nastala, štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť informuje orgány určené členskými štátmi. V Slovenskej republike predstavuje takýto orgán Úrad pre dohľad nad výkonom auditu.

Preverka kontroly kvality zákazky

Každá zákazka na štatutárny audit SVZ musí byť podrobená kontrole kvality, ktorú vykonáva štatutárny audítor, ktorý nebol zapojený do výkonu štatutárneho auditu alebo štatutárny audítor, ktorý nebol partnerom ani zamestnancom audítorskej spoločnosti. Cieľom podrobenia kontroly kvality zákazky je zistiť či kľúčový audítorský partner alebo štatutárny audítor mohol dospieť k záveru a k názorom vyjadreným v návrhu správ. (Nariadenie EP a Rady EÚ č. 537/2014, čl. 8, ods. 1) Avšak je veľmi dôležité podotknúť, že štatutárny audítor, ktorý nebol partnerom ani zamestnancom audítorskej spoločnosti musí dodržať služobné tajomstvo. Preverovateľ musí zaznamenávať ústne a písomné informácie úsudkov, hlavných zistení, ktoré zistil a ktoré boli záverom pri audítorských postupoch.

Možno spomenúť, že pri previerke kontroly kvality zákazky sa musia hodnotiť aspoň:

Obrázok 4 Niektoré prvky, ktoré sa hodnotia pri previerke kvality kontroly zákazky



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 8, ods. 4

Výsledky previerky kontroly kvality zákazky musia byť prerokované medzi preverovateľom a kľúčovým audítorským partnerom alebo štatutárnym audítorom. Stanoví sa návrh riešení nezhôd, ktoré nastali. O výsledkoch celej previerky kontroly kvality zákazky je potrebné viesť záznamy. Avšak prievierka kontroly kvality výkonu štatutárneho auditu musí byť uskutočnená pred vydaním správy štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti.

Medzinárodné audítorské štandardy

Európska komisia úzko spolupracuje s členskými štátmi Európskej Únie, od ktorých prijíma podnety v oblasti štatutárneho auditu.

Správa audítora

Štatutárni audítori a audítorské spoločnosti po výkone štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu sú povinní predložiť výsledky štatutárneho auditu subjektu verejného záujmu, tieto výsledky sa uvádzajú v správe audítora. Podľa článku 28 smernice 2006/43/ES zo 17. mája 2006 o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a ktorou sa zrušuje smernica Rady 84/253/EHS sa vypracúva správa audítora, ktorá bola transponovaná do zákona o štatutárnom audite č. 423/2015.

Tabuľka 10 Obsah správy audítora

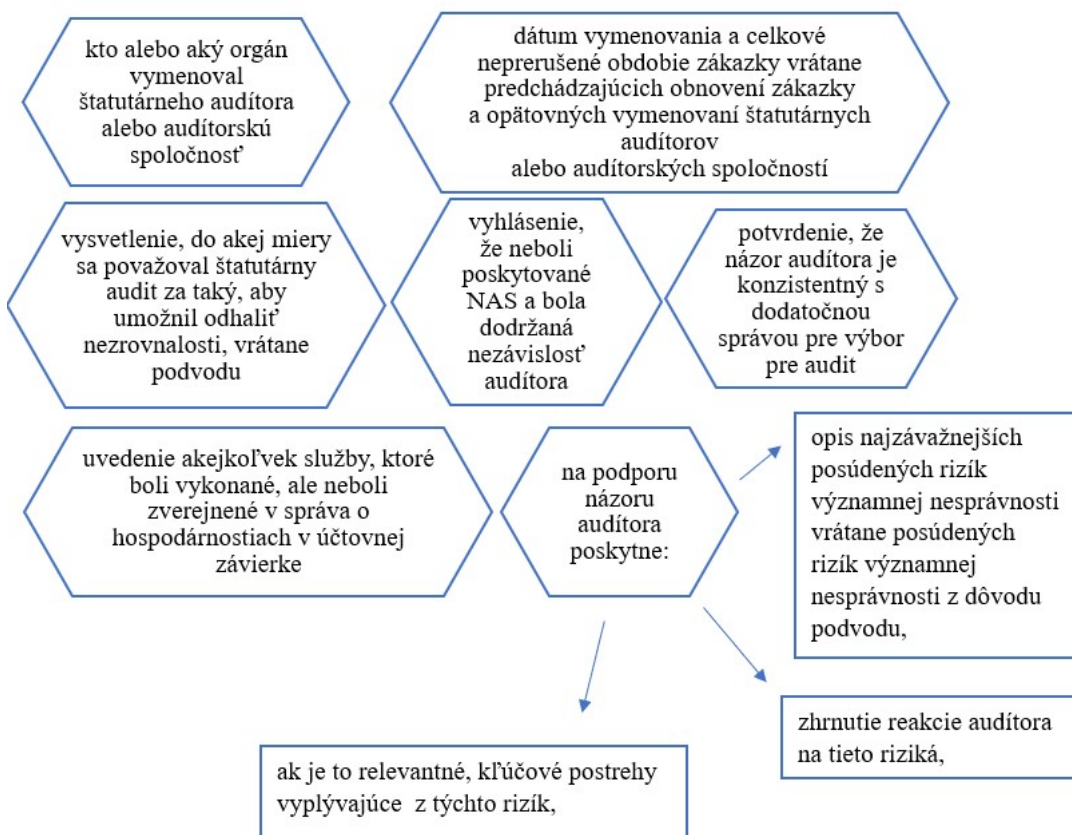
názov účtovnej jednotky,
deň, ku ktorému sa účtovná závierka zostavuje, účtovné obdobie, ktorého sa účtovná závierka týka,
postupy, ktoré sa na zostavenie účtovnej závierky použili,
rozsah vykonaného štatutárneho auditu, ktorý obsahuje použité medzinárodné štandardy, podľa ktorých sa štatutárny audit vykonal,
názor audítora, ktorý môže byť podmienený/nepodmienený/záporný prípadne obsahuje odmietnutie názoru audítora pre nedostatok dostupných informácií,
uvedenie všetkých skutočností, ktoré štatutárny audítor zdôraznil bez toho, aby vyjadril podmienený názor,
vyjadrenie ku všetkým významným neistotám súvisiacich s udalosťami alebo okolnosťami, ktoré môžu viesť k závažným pochybnostiam o schopnosti účtovnej jednotky nepretržite pokračovať v činnosti,
informáciu o domovskom členskom štáte audítorskej spoločnosti, ak štatutárny audítor vykonáva štatutárny audit v mene audítorskej spoločnosti

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa zákona o štatutárnom audite, § 27, ods. 2

„Správu audítora je štatutárny audítor povinný vypracovať písomne a uviesť v nej svoje meno, priezvisko, číslo licencie, dátum vyhotovenia správy audítora a podpis. V mene audítorskej spoločnosti podpisuje správu audítora kľúčový štatutárny audítor, ktorý štatutárny audit vykonal, pričom uvedie svoje meno, priezvisko, číslo licencie, obchodné meno, sídlo a číslo licencie audítorskej spoločnosti, dátum vyhotovenia správy audítora a podpis.“ (Zákon o štatutárnom audite, § 27, od. 3)

Správa audítora pri subjektoch verejného záujmu obsahuje informácie uvedené vyššie, avšak k týmto informáciám musí štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť doplniť dodatočné informácie, ktoré určuje Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, v čl. 10.

Obrázok 5 Dodatočné informácie uvádzané v správe audítora subjektov verejného záujmu



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 10, ods. 2

Pri dodatočnej požiadavke *správa audítora* je tiež dôležité poznamenať, že Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 umožňuje členským štátom, že si môžu určiť dodatočné požiadavky pre správu audítora subjektov verejného záujmu. Zverejnenie jednotlivých správ audítora môžeme nájsť v registri účtovných závierok jednotlivých auditovaných subjektoch alebo vo výročných správach.

Výbor pre audit

Z dôvodu veľkého významu výboru pre audit, ktorý musia subjekty verejného záujmu zriaďovať, je dôležité si uzrejmíť čo je výbor pre audit.

Výbor pre audit je jedným z nástrojov zvýšenia kvality štatutárneho auditu a nezávislosti štatutárnych audítorov a audítorských spoločností.

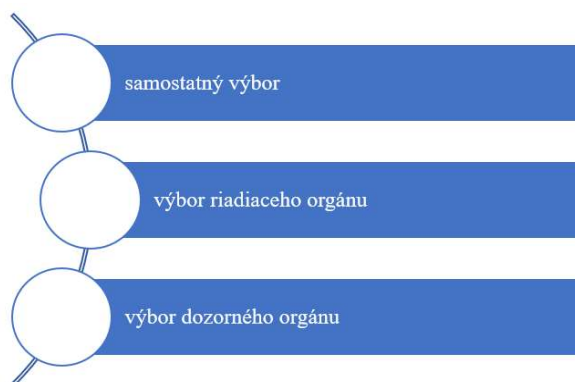
Účtovné jednotky, ktoré predstavujú SVZ musia mať zriadený výbor pre audit, čo vplýva zo zákona o štatutárnom audite, § 34, ods. 1. Výbor pre audit musí mať najmenej troch členov. V zmysle § 34, ods. 5 zákona o štatutárnom audite existujú účtovné jednotky, ktoré sú subjektmi verejného záujmu a tieto subjekty nemusia mať zriadený výbor pre audit.

Tabuľka 11 Účtovné jednotky, ktoré nemusia mať zriadený výbor pre audit

je dcérskou účtovnou jednotkou a jej materská účtovná jednotka má zriadený výbor pre audit,
má sídlo v inom členskom štáte a má vytvorený orgán vykonávajúci činnosti ako výbor pre audit,
je účtovnou jednotkou, v ktorej činnosť výboru pre audit zabezpečuje obdobný orgán určený starostom alebo primátorom,
jej dozorná rada vykonáva činnosti výboru pre audit.

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa zákona o štatutárnom audite, § 34, ods. 5

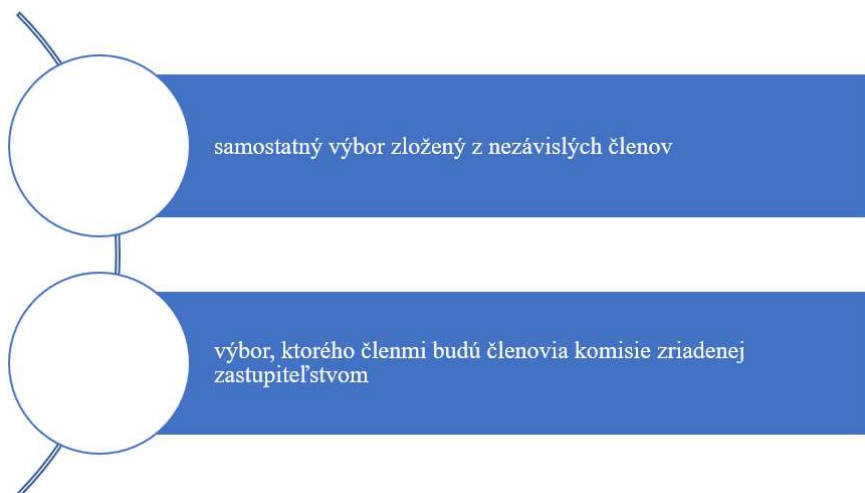
Obrázok 6 Spôsoby zriadenia výboru pre audit v účtovných jednotkách



Zdroj:

Vlastné spracovanie podľa Metodická príručka určená výborom pre audit, str. 4, 2018

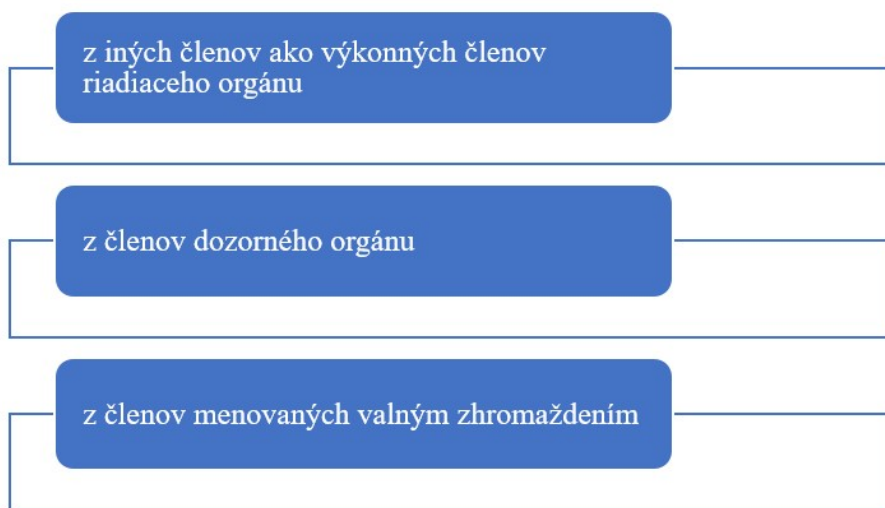
Obrázok 7 Spôsoby zriadenia výboru pre audit v samosprávnych krajocho a mestách



Vlastné spracovanie podľa Metodická príručka určená výborom pre audit, str. 4, 2018

Ako spomínáme vyššie členovia výboru pre audit musia byť najmenej traja, pričom si musia zvoliť predsedu výboru pre audit a skladá sa:

Obrázok 8 Zloženie výboru pre audit



Vlastné spracovanie podľa Metodická príručka určená výborom pre audit, str. 4, 2018

Musí byť zachovaná požiadavka pre odbornú prax, to znamená, že aspoň jeden člen musí mať odbornú prax v oblasti účtovníctva alebo štatutárneho auditu pre daný sektor. Osoby, ktoré predstavujú členov výboru pre audit ako celok musia mať adekvátnu kvalifikáciu pre preverovanú oblasť. (*Metodická príručka určená výborom pre audit*, str. 4, ods. 4, 2018)

„Predseda výboru pre audit a nadpolovičná väčšina členov výboru pre audit musí byť nezávislá. Predsedu výboru pre audit menujú členovia výboru pre audit alebo dozorná rada účtovnej jednotky. Nezávislým členom je fyzická osoba, ktorá nie je majetkovo alebo osobne prepojená s účtovnou jednotkou.“ (*Metodická príručka určená výborom pre audit*, str. 5, ods. 4, 2018)

Výbor pre audit podľa zákona o štatutárnom audite, § 34, ods. 4 plní niekoľko činností, vid' tabuľka nižšie:

Tabuľka 12 Činnosti výboru pre audit

sleduje proces zostavenia účtovnej závierky a predkladá odporúčenia a návrhy na zabezpečenie integrity tohto postupu,
sleduje efektivitu vnútornej kontroly, interného auditu a systémov riadenia rizík v účtovnej jednotke,
sleduje priebeh a výsledky štatutárneho auditu individuálnej účtovnej závierky a konsolidovanej účtovnej závierky a zohľadňuje zistenia a závery úradu,
preveruje nezávislosť štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti, predovšetkým vhodnosť poskytovania NAS,
je zodpovedný za výber štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti,
určuje termín štatutárnemu audítorovi alebo audítorskej spoločnosti na predloženie čestného vyhlásenia o nezávislosti,
informuje riadiaci orgán alebo dozorný orgán účtovnej jednotky o výsledku štatutárneho auditu a vysvetlí ako štatutárny audit účtovnej závierky prispel k integrite účtovnej závierky a akú úlohu mal výbor pre audit v uvedenom procese.

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa zákona o štatutárnom audite, § 34, ods. 4

Dodatočná správa určená pre výbor pre audit

„Štatutárni audítori alebo auditorské spoločnosti vykonávajúci štatutárne audity subjektov verejného záujmu predkladajú výboru pre audit auditovaného subjektu dodatočnú správu najneskôr v deň predloženia správy audítora. Ak auditovaný subjekt nemá výbor pre audit, dodatočná správa sa predkladá orgánu, ktorý v rámci auditovaného subjektu vykonáva rovnocenné funkcie.” (Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 11, ods. 1)

Tabuľka 13 Obsah dodatočnej správy, ktorá je určená pre výbor pre audit

vyhlásenie o nezávislosti,
identifikácia kľúčového auditorského partnera zapojeného do auditu,
identifikácia práce expertov,
opis komunikácie s výborom pre audit orgánom vykonávajúcim rovnocenné funkcie,
opis rozsahu a časový harmonogram auditu,
opis metodiky testovania,
opis kvantitatívnej úrovne významnosti,
úsudky o udalostiach alebo podmienkach, ktoré sa identifikovali počas auditu s potenciálnym vplyvom na nepretržité pokračovanie v činnosti auditovaného subjektu,
závažné nedostatky kontrolného systému auditovaného subjektu alebo v prípade konsolidovanej účtovnej závierky materskému podniku a/alebo závažné nedostatky ich účtovného systému,
závažné záležitosti týkajúce sa skutočného alebo možného nedodržania zákonov alebo iných právnych predpisov,
použité metódy oceňovania rôznych položiek v účtovnej závierke vrátane vplyvu zmien takýchto metód,
audítorská práca vykonaná audítorom z tretej krajiny alebo audítorom, ktorý nie je členom rovnakej siete,
uvedie sa, či auditovaný subjekt poskytol všetky požadované vysvetlenia a dokumenty,
uvedú sa závažné problémy, ktoré sa vyskytli počas štatutárneho auditu.

Zdroj:

Vlastné spracovanie podľa Nariadenia EP a Rady (EÚ), č. 537/2014, čl. 11, ods. 2

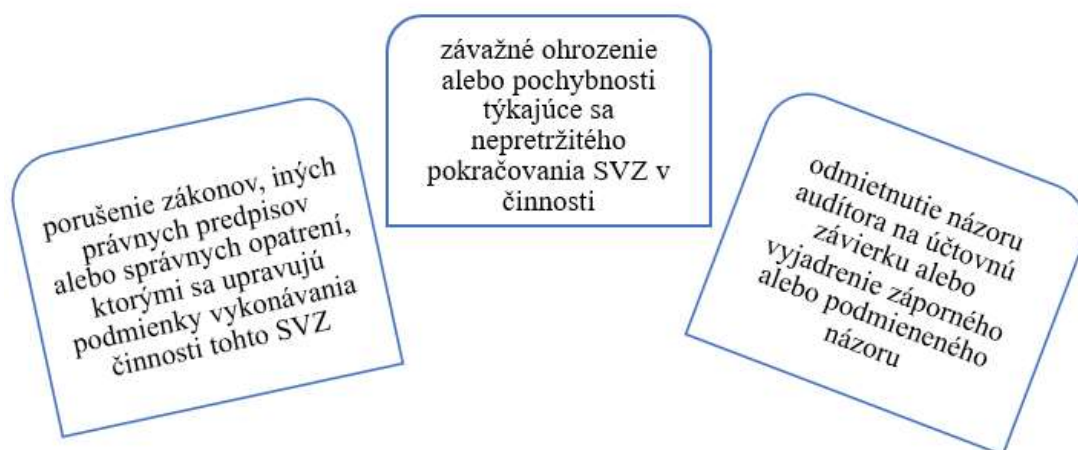
Opäť aj pri dodatočnej správe určenej pre výbor pre audit umožňuje Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 členským štátom stanoviť vlastné dodatočné požiadavky pre obsah dodatočnej správy určenej výboru pre audit.

„Ak boli súčasne vymenovaní viacerí než jeden štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť a ak medzi nimi dôjde k nezhode o audítorských postupoch, účtovných pravidlách alebo akejkoľvek inej otázke týkajúcej sa vykonávania štatutárneho auditu, musia byť dôvody tejto nezhody vysvetlené v dodatočnej správe pre výbor pre audit.“ (Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 11, ods. 4) Dodatočná správa pre výbor pre audit sa nikde nezverejňuje, avšak na žiadosť Úradu musí štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť správu Úradu predložiť.

Správa orgánom dohľadu nad subjektmi verejného záujmu

„Štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť vykonávajúca štatutárny audit subjektu verejného záujmu je povinná urýchlene podať správu príslušným orgánom vykonávajúcim dohľad nad uvedeným subjektom verejného záujmu alebo ak tak rozhodne dotknutý členský štát, príslušnému orgánu zodpovednému za dohľad nad štatutárnym audítorom alebo audítorskou spoločnosťou o každej informácii týkajúcej sa tohto subjektu verejného záujmu, o ktorej sa dozvedeli pri výkone štatutárneho auditu.“ (Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 12, ods. 1)

Obrázok 9 Informácie zistené pri štatutárnom audite, ktoré môžu spôsobiť nasledovné situácie:



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 12, ods. 1

Samozrejme, štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť sú povinní poskytnúť aj ďalšie informácie členským štátom, ak je to potrebné z hľadiska vnútroštátneho práva pre účinný dohľad nad finančným trhom. (Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 12, ods. 1)

Správa o transparentnosti

„Štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť, ktorá vykonáva štatutárne audity subjektov verejného záujmu, zverejní ročnú správu o transparentnosti najneskôr štyri mesiace po konci každého účtovného obdobia. Uvedená správa o transparentnosti sa uverejní na webovej stránke štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti a zostane na tejto stránke dostupná najmenej päť rokov odo dňa jej uverejnenia na tejto webovej stránke. Ak štatutárneho audítora zamestnáva audítorská spoločnosť, plnenie povinností podľa tohto článku je na audítorskej spoločnosti.“ (Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 13, ods. 1)

Štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť túto správu môžu aktualizovať, o čom musia informovať na svojej webovej stránke. Pôvodná správa o transparentnosti musí byť však na webovej stránke naďalej dostupná. Správa o transparentnosti musí byť podpísaná štatutárnym audítorom alebo orgánom audítorskej spoločnosti, zodpovedným konať v mene spoločnosti.

Štatutárni audítori alebo audítorské spoločnosti za výnimočných situácií nemusia zverejniť zoznam auditovaných subjektov verejného záujmu za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie, keď sa jedná o ohrozenie osobnej bezpečnosti ktorejkoľvek osoby. (Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 13, ods. 2) Štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť v prípade nezverejnenia správy o transparentnosti musí byť schopná preukázať orgánom prečo správu nemôže zverejniť. Štatutárni audítori alebo audítorské spoločnosti musia informovať Úrad, o zverejnení správy o transparentnosti alebo o jej aktualizácii, do 30 dní. Ako spomíname vyššie audítorské spoločnosti alebo štatutárni audítori zverejňujú správu o transparentnosti na svojich webových stránkach. Niektoré z nich zverejňujú správu hneď na svojej úvodnej webovej stránke, iné vo vedľajších kategóriách. Správy o transparentnosti sú dôležité pre auditované subjekty, nakoľko môžu získať informácie o štatutárnych audítoroch alebo audítorských spoločnostiach.

Skutočnosti, ktoré musí obsahovať správa o transparentnosti si uvedieme v nasledujúcej tabuľke:

Tabuľka 14 Skutočnosti, ktoré musí obsahovať správa o transparentnosti

opis právnej štruktúry a vlastníctva audítorskej spoločnosti,
charakteristika štruktúry riadenia a spravovania štatutárnych audítorov a audítorských spoločností,
opis systému internej kontroly kvality štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti a vyhlásenie správneho alebo riadiaceho orgánu o účinnosti jeho fungovania,
zoznam subjektov SVZ, pre ktoré bol vykonaný štatutárny audit počas predchádzajúceho účtovného obdobia,
vyhlásenie o postupoch na zabezpečenie nezávislosti štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti, v ktorom sa potvrdzuje, že sa vykonala interna previerka dodržiavania nezávislosti,
vyhlásenie štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti a nepretržitom vzdelávaní audítorov,
informácie o základe pre odmeňovanie partnerov v audítorských spoločnostiach,
opis politiky týkajúcej sa rotácie kľúčových audítorských partnerov a zamestnancov,

Zdroj:

Vlastné spracovanie podľa Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 13, ods. 2

Vymenovanie štatutárnych audítorov alebo audítorských spoločností

Je veľmi dôležité pre dodatočnú požiadavku „vymenovanie štatutárnych audítorov alebo audítorských spoločností“ začať práve výborom pre audit, nakoľko je zodpovedný za postup a výber štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti a jednu z jeho hlavných úloh zohráva odporúčanie vymenovania štatutárnych audítorov alebo audítorských spoločností. Z uvedeného vyplýva, že výboru pre audit neprislúcha vymenovanie štatutárnych audítorov alebo audítorských spoločností, ale len samotné odporúčanie.

„V účtovných jednotkách, ktoré majú zriadený výbor pre audit alebo v ktorých dozorná rada vykonáva funkcie výboru pre audit, predkladá predstavenstvo valnému zhromaždeniu alebo členskej schôdzi návrh na schválenie alebo odvolanie audítora na základe odporúčania výboru pre audit alebo dozornej rady.“ (zákon o účtovníctve, § 19, ods. 2)

Zákon o štatutárnom audite č. 423/2015, § 34, ods. 4, písm. e) hovorí, že výbor pre audit „je zodpovedný za postup výberu štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti a odporúča vymenovanie štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti na schválenie na výkon štatutárneho auditu pre účtovnú jednotku v súlade s osobitným predpisom.“ Týmto osobitným predpisom sa rozumie Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 16, ktorý hovorí o kritériách výberu štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti SVZ.

Obrázok 10 Kritéria na výberové konanie štatutárneho audítora alebo audítorskú spoločnosť SVZ



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 16, ods. 3

Existujú aj subjekty verejného záujmu, ktoré nie sú povinné uskutočňovať výberové konanie. Ide o malé a stredné podniky, o ktorých nám hovorí smernica 2003/71/ES Európskeho parlamentu a Rady zo 4. novembra 2003 o prospekte, ktorý sa zverejňuje pri verejnej ponuke cenných papierov alebo ich prijatí na obchodovanie, a o zmene a doplnení smernice 2001/34/ES, čl. 2, od 1, f „*malé a stredné podniky sú spoločnosti ročných alebo konsolidovaných účtovných závierok spĺňajú aspoň dve z nasledujúcich troch kritérií: priemerný počet zamestnancov za účtovný rok je nižší ako 250, celková účtovná súvaha neprevyšuje 43 000 000 EUR a čistý obrat nepresahuje 50 000 000 EUR.*“

Výbor pre audit predkladá odporúčanie valnému zhromaždeniu auditovaného subjektu na vymenovanie štatutárneho audítora alebo audítorských spoločností.

Tak ako má valné zhromaždenie alebo členská schôdza možnosť vymenovať štatutárneho audítora alebo audítorskú spoločnosť, tak môže aj odvolať štatutárneho audítora alebo audítorskú spoločnosť, a to v prípade podania návrhu o toto odvolanie od dozornej rady alebo odporúčania výboru pre audit.

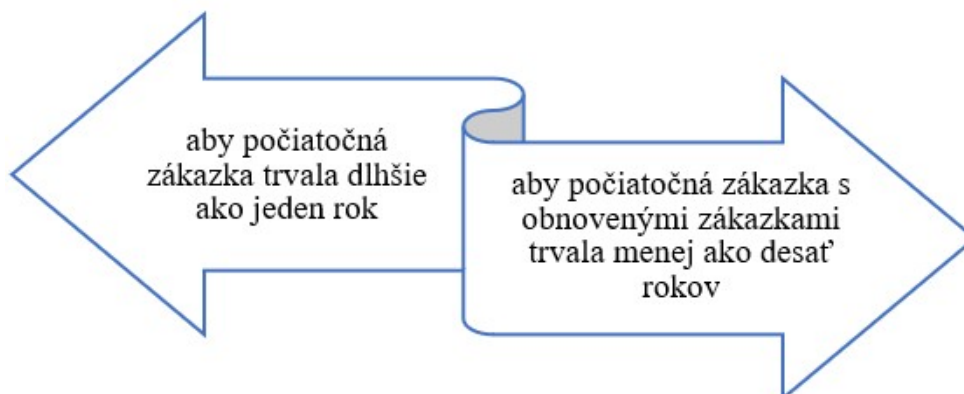
Trvanie zákazky na štatutárny audit

Čo sa týka dodatočnej požiadavky na štatutárny audit subjektov verejného záujmu *trvanie zákazky na audit*, Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 v čl. 17 určuje dĺžku trvania zákazky na audit. Avšak túto dodatočnú požiadavku upravuje aj zákon o štatutárnom audite v § 33, ods. 3.

„Subjekt verejného záujmu vymenuje štatutárneho audítora alebo audítorskú spoločnosť na počiatočnú zákazku v dĺžke trvania aspoň jedného roka. Zákazka sa môže obnoviť. Počiatočná zákazka konkrétneho štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti ani uvedená počiatočná zákazka v kombinácii s akýmkoľvek obnovenými zákazkami nesmie prekročiť maximálnu dĺžku trvania desať rokov.“ (Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 17, ods. 1)

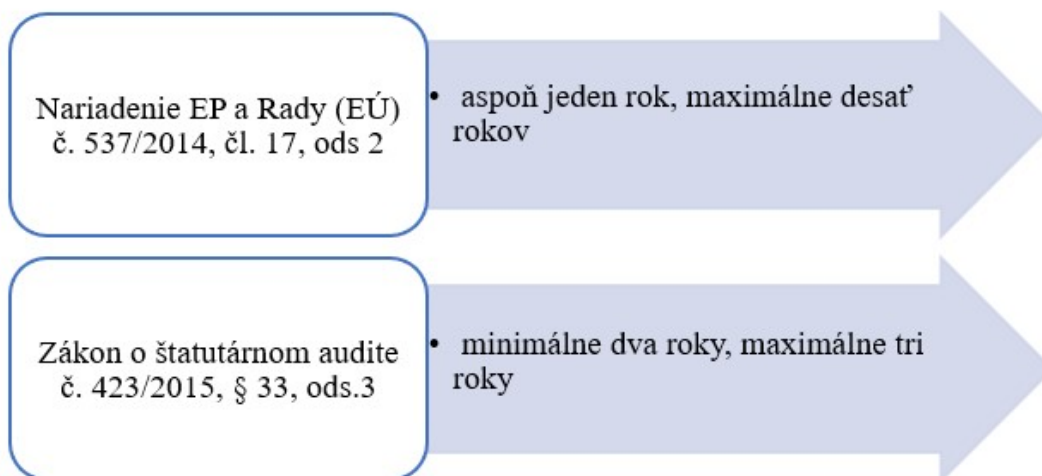
Na nasledujúcej strane vymedzíme dĺžky trvania zákazky podľa Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 a zákona o štatutárnom audite č. 423/2015.

Obrázok 11 Možnosti voľby dĺžky trvania zákazky na štatutárny audit SVZ pre členské štáty



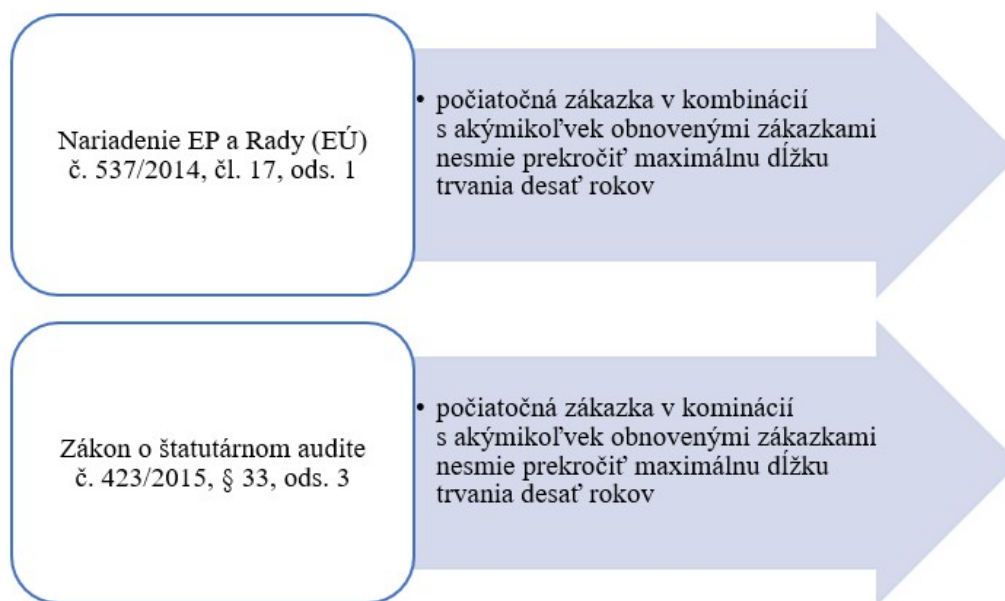
Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 17, ods. 2

Obrázok 12 Dĺžka trvania počiatočnej zákazky podľa Nariadenia EP a Rady (EÚ) a zákona o štatutárnom audite



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 a zákona o štatutárnom audite

Obrázok 13 Trvanie počiatocnej zákazky s obnovenými zákazkami podľa Nariadenia EP a Rady (EÚ) a zákona o štatutárnom audite



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 a zákona o štatutárnom audite

Tabuľka 15 Maximálna dĺžka trvania obnovenej zákazky po desiatich rokoch podľa Nariadenia EP a Rady (EÚ) a zákona o štatutárnom audite

Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 17, ods. 4	Zákon o štatutárnom audite, § 33, ods. 3
20 rokov po uplynutí maximálnych dĺžok trvania zákaziek, pri dodržaní postupu verejnej súťaže a to podľa čl. 16 ods. 2 až 5	10 rokov, ak sa výberové konanie na štatutárneho audítora vykonáva v súlade s čl. 16, ods. 2 až 5,
24 rokov po uplynutí maximálnych dĺžok trvania, ak sú súčasne vymenovaní viac ako jeden štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť	14 rokov, ak sú súčasne vymenovaní najmenej dvaja štatutárni audítori a predložia správu audítora v súlade s § 27 ods. 4.

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 a zákona o štatutárnom audite

Štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť po uplynutí maximálnych dĺžok trvania zákaziek nesmú vykonávať štatutárny audit v danom subjekte verejného záujmu ďalšie štyri roky. (Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 17, ods. 3)

Doteraz sme sa venovali dĺžke trvania zákazky auditovaného subjektu verejného záujmu, ale musíme tiež podotknúť, že v prípade audítorských spoločností, musia kľúčoví audítorskí partneri podliehať rotácií. V prípade štatutárneho audítora, ktorý je fyzickou osobou musí podliehať rotácií sám štatutárny audítor.

„Kľúčoví audítorskí partneri zodpovední za vykonanie štatutárneho auditu ukončia svoju účasť na štatutárnom audite auditovaného subjektu najneskôr po uplynutí siedmich rokov od dátumu vymenovania. Skôr než po uplynutí troch rokov od ukončenia účasti sa nesmú opäť podieľať na štatutárnom audite tohto auditovaného subjektu.“ (Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537, čl. 17, ods. 7)

Opäť členským štátom bolo umožnené, aby si rotáciu kľúčového audítora riešili na národnej úrovni. Dĺžku sedem rokov môžu skrátiť a dĺžku troch rokov môžu predĺžiť. Slovenská republika túto možnosť využila a v zákone o štatutárnom audite v § 33, ods. 4 sa definuje, že kľúčový audítorský partner môže štatutárny audit vykonávať najviac na päť po sebe nasledujúcich rokov odo dňa vymenovania a ďalšie tri roky nesmie vykonávať štatutárny audit v tomto subjekte.

Avšak na druhej strane sú ekonómovia, ktorí preferujú rotáciu štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti, nakoľko zastávajú názor, že audítori, ktorí vykonávajú štatutárny audit v auditovanom subjekte niekoľko po sebe nasledujúcich rokov sa spoliehajú na predchádzajúce výsledky štatutárneho auditu.

Niektorí ekonómovia dokonca hovoria, že rotácia štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti je o moc efektívnejšia a môže prispieť ku kvalitnejším výsledkom ako rotácia samotného kľúčového audítorského partnera v audítorskej spoločnosti, pretože každý takýto partner si je dopredu vedomý, že jeho posudok prejde dôkladnou kontrolou, ktorú bude vykonávať iná audítorská spoločnosť v určitom časovom horizonte.

„Štatutárny audítor a audítorská spoločnosť sú povinní oznámiť úradu najneskôr do štyroch mesiacov po skončení účtovného obdobia zoznam subjektov verejného záujmu, v ktorých vykonali štatutárni audit.“ (zákon o štatutárnom audite, § 33, ods. 5)

Odvolanie a odstúpenie štatutárnych audítorov alebo audítorských spoločností

Aj počas trvania zákazky je umožnené odvolanie alebo odstúpenie štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti, samozrejme s udaním dôvodu.

Ak štatutárny audítor, ktorý vykonáva štatutárny audit odstúpi, prípadne môže byť odvolaný, musí o tejto skutočnosti informovať Úrad. Taktiež o uvedenej skutočnosti musí Úrad informovať aj účtovná jednotka.

„V účtovných jednotkách, ktoré majú zriadený výbor pre audit alebo ktorých dozorná rada vykonáva funkcie výboru pre audit, predkladá predstavenstvo valnému zhromaždeniu alebo členskej schôdzi návrh na odvolanie audítora na základe odporúčania výboru pre audit alebo dozornej rady. Odvolanie audítora musí byť riadne odôvodnené, pričom rozdielnosť názorov na použitie postupov pri zostavovaní účtovnej závierky alebo na použitie audítorských postupov nemôže byť dôvodom na odvolanie audítora.“ (Metodická príručka určená výborom pre audit, str. 21, ods. d, 2018)

Povinnosťou každého štatutárneho audítora a audítorskej spoločnosti je oznámiť Úradu, a to v písomnej podobe, svoje odstúpenie, prípadne odvolanie a to najneskôr do jedného mesiaca odo dňa odstúpenia alebo odvolania. V prípade ak ide o účtovnú jednotku, nad ktorou vykonáva dohľad Národná banka Slovenska, sú štatutárni audítori alebo audítorské spoločnosti povinní oznámiť svoje odvolanie alebo odstúpenie aj Národnej banke Slovenska.

Odvolanie, prípadne odstúpenie štatutárnych audítorov alebo audítorských spoločností musí mať svoje vysvetlenie a dôvod, ktoré musia byť predložené Úradu.

Právomoci príslušných orgánov

Žiadny príslušný orgán alebo orgán verejný v konkrétnom členskom štáte nesmie ovplyvňovať obsah správy audítora. „Členské štáty zabezpečia, aby príslušné orgány mali všetky právomoci v oblasti dohľadu a prešetrovania, ktoré sú nevyhnutné na výkon ich funkcií.“ (Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 23, ods. 2)

Tabuľka 16 Právomoci nevyhnutné na výkon funkcií príslušných orgánov

prístup k údajom alebo k iným dokumentom, ktoré sa týkajú štatutárneho auditu,
získanie informácií od akejkoľvek osoby, ktoré sa týkajú štatutárneho auditu,
vykonanie kontroly štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti,
oznamovanie záležitosti na trestné stíhanie,
požiadanie odborníkov o overenie,
prijímanie opatrení alebo udeľovanie sankcií.

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 23, ods. 3

Tabuľka 17 Príslušné orgány môžu ovplyvňovať obsahu správy audítora len v súvislosti

so štatutárnymi audítormi a audítorskými spoločnosťami, ktoré vykonávajú audit v SVZ,
osobami, ktoré sú zapojené do činnosti štatutárnych auditov,
auditovanými SVZ,
s tretími osobami, ktorým boli zverené niektoré funkcie,
osobami prepojenými so štatutárnymi audítormi alebo audítorskými spoločnosťami.

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 23, ods. 3

Zabezpečenie kvality

Článok 26 Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 sa venuje zabezpečeniu kvality štatutárnych auditov SVZ. Táto požiadavka bola transponovaná do Slovenskej legislatívy - do zákona o štatutárnom audite. Od roku 2017 začal Úrad pre dohľad nad výkonom auditu vykonávať previerky kontroly zabezpečenia kvality štatutárneho auditu u štatutárneho audítora a v audítorskej spoločnosti, ktorí vykonávajú štatutárny audit v subjektoch verejného záujmu, a to v trojročných cykloch, pričom začiatok trojročného cyklu bol dátum 17. 6. 2016, kedy podľa zákona o štatutárnom audite nadobudol Úrad pre dohľad nad výkonom auditu kompetencie vykonávať previerky zabezpečenia kvality.

„Štatutárni audítori a audítorské spoločnosti podliehajú previerke zabezpečenia kvality štatutárneho auditu, ktorú vykonáva úrad prostredníctvom kontrolórov vymenovaných úradom u štatutárneho audítora a v audítorskej spoločnosti, ktorí vykonávajú štatutárny audit v subjektoch verejného záujmu.“ (zákon o štatutárnom audite, § 35, ods. 1a)

Kontrolór je preverovateľ, ktorý musí spĺňať určité požiadavky a to primerané vzdelanie, skúsenosti v oblasti štatutárneho auditu a finančného výkazníctva, spojené s odbornou prípravou na previerky zabezpečenia kvality. (Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 čl. 26, ods. 1, ods. 5)

Okrem kontrolóra sa na zabezpečení kvality štatutárnych auditov podieľa aj odborník. Je to fyzická osoba, ktorá musí mať znalosti z oblasti finančných trhov, výkazníctva alebo auditov. (Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, ods. 1)

Tabuľka 18 Kto nemôže vykonávať funkciu kontrolóra

osoba, ktorá je štatutárnym audítorom, alebo je zamestnaná štatutárnym audítorom alebo audítorskou spoločnosťou, alebo je s nimi prepojená,
osoba, ktorá bola partnerom alebo zamestnancom daného štatutárneho audítora nesmie aspoň tri roky funkciu vykonávať.

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 26, ods. 5

Jednotlivé kontroly zabezpečenia kvality musia posudzovať vnútornú kontrolu štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti, dodržiavanie postupov pri testovaní. Na základe prechádzajúceho je potrebné posúdiť obsah ročnej správy o transparentnosti. (Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 26, od 6)

Pre vnútornú kontrolu je potrebné preskúmať dodržiavanie platných audítorských štandardov, príslušných zákonov, právnych predpisov a jednotlivých ustanovení príslušných členských štátov štatutárnym audítorm alebo audítorskou spoločnosťou, kvalitu použitých zdrojov, požiadaviek na vzdelávanie a poplatkov za audit.

„Výsledkom previerky zabezpečenia kvality štatutárneho auditu je správa z previerky zabezpečenia kvality štatutárneho auditu, ktorá obsahuje hlavné zistenia previerky zabezpečenia kvality štatutárneho auditu.“ (Zákon o štatutárnom audite, § 35, ods. 6)

Avšak môže sa stať, že Úrad pre dohľad nad výkonom audit zistí nedostatky pri previerke kontroly zabezpečenia kvality štatutárneho auditu. Na základe tejto skutočnosti môže úrad uložiť sankcie, a to v rôznej podobe.

Tabuľka 19 Sankcie pri zistení nedostatkov pri výkone previerky zabezpečenia kontroly kvality štatutárneho auditu

písomné napomenutie za nesplnenie povinností,
písomné napomenutie, ktoré sa zverejní na webovom sídle úradu,
pokutu do 30 000 EUR ak ide o štatutárneho audítora,
pokuta do 1 000 000 EUR ak ide o audítorskú spoločnosť,
pokuta do 10 000 EUR, ak ide o fyzickú osobu,
pokuta do 30 000 EUR, ak ide o právnickú osobu,
dočasný zákaz a to v trvaní tri roky,
pozastavenie funkcie štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti (ak nenastala náprava),
vyčiarknutie štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti z príslušného zoznamu.

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa zákona o štatutárnom audite, § 64, ods. 1

Spolupráca v oblasti previerky zabezpečenia kvality, prešetrovaní a kontrol na mieste

Nariadenie rieši spoluprácu v oblasti zabezpečenia kvality, prešetrovania a kontrol štatutárneho auditu s orgánmi z iných členských štátov. „Príslušný orgán jedného členského štátu môže požiadať o pomoc príslušný orgán iného členského štátu, pokiaľ ide o previerky zabezpečenia kvality štatutárnych audítorov alebo audítorských spoločností patriacich do siete vykonávajúcej značnú časť činnosti v dožiadanom členskom štáte.“ (Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 31, ods. 2)

Je dôležité zabezpečiť vnútroštátnu bezpečnosť, to znamená, aby nedošlo k poskytnutiu informácií, ktoré môžu túto bezpečnosť porušiť alebo negatívne ovplyvniť.

Môže nastať situácia, že príslušný orgán z iného členského štátu dospeje k názoru, že štatutárny audit sa vykonáva v rozpore legislatívou, tým pádom je jeho povinnosťou oznámiť túto skutočnosť príslušnému orgánu danej krajiny, v ktorej sa štatutárny audit uskutočňuje.

Príslušný orgán daného štátu má možnosť požiadať príslušný orgán iného členského štátu, aby aj iní zamestnanci sprevádzali pri výkone prešetrovania zamestnancov príslušného orgánu, avšak táto žiadosť môže byť aj zamietnutá.

Túto oblasť upravuje aj slovenská legislatíva, a to v zákone o štatutárnom audite, § 37, ktorý sa venuje medzinárodnej spolupráci pri vykonávaní previerky zabezpečenia kvality štatutárnych auditov.

„Úrad na požiadanie poskytne informácie príslušným orgánom dohľadu iných členských štátoch získané v súvislosti s dohľadom. Ak úrad žiadosti o poskytnutie informácií nemôže vyhovieť, bezodkladne oznámi túto skutočnosť žiadateľovi s uvedením dôvodov.“ (Zákon o štatutárnom audite, § 37, ods. 4)

Obrázok 14 Dôvody odmietnutia poskytnutia informácií iným členským štátom

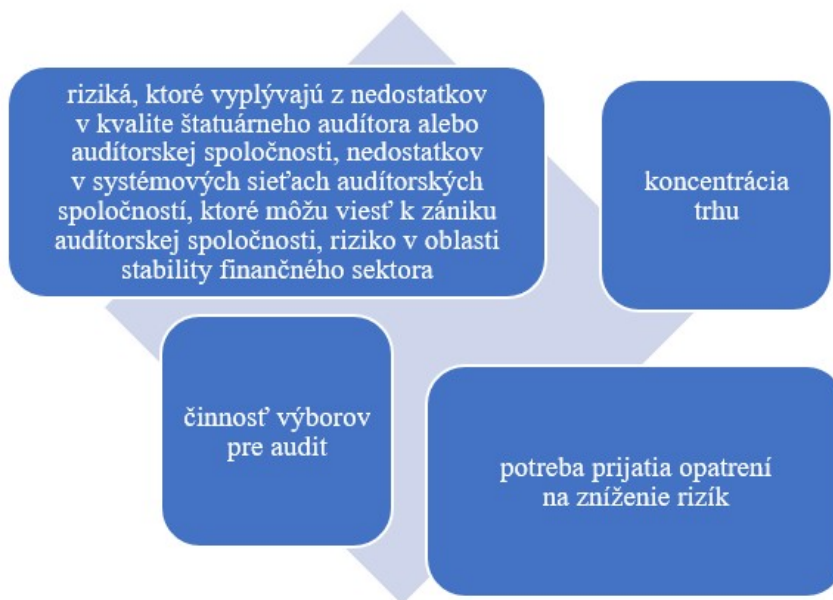
–	poskytnutá informácia alebo prešetrovanie by mohli nepriaznivo ovplyvniť suverenity, bezpečnosť alebo verejný poriadok SR
–	bolo začaté súdne konanie v súvislosti s rovnakými činnosťami a proti rovnakým štatutárnym audítorom a audítorským spoločnostiam pred príslušnými orgánmi SR
–	bolo právoplatne rozhodnuté vo vzťahu k rovnakej činnosti a proti rovnakým štatutárnym audítorom alebo audítorským spoločnostiam príslušnými orgánmi SR

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa zákona o štatutárnom audite, § 37, ods. 5

Monitorovanie kvality a hospodárskej súťaže

V rámci priestoru Európskej únie sa monitoruje vývoj trhu poskytovania služieb štatutárneho auditu SVZ.

Obrázok 15 Skutočnosti, ktoré sa posudzujú pri vývoji monitorovania trhu



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 27, ods. 1

Každé tri roky vypracujú príslušné orgány správu o vývoji na trhu s poskytovaním služieb štatutárneho auditu subjektom verejného záujmu a táto správa sa predkladá európskym inštitúciám.

Komisia Európskej únie na základe porady s ostatnými európskymi inštitúciami použije správy príslušných orgánov na vypracovanie jednej spoločnej správy, ktorú predloží Európskej Rade, Európskej centrálnej banke, Európskemu výboru pre systémové riziká a Európskemu parlamentu.

V našej práci sme rozobrali dodatočné požiadavky na štatutárny audit SVZ, ktoré sme považovali za najdôležitejšie vo väzbe výkonu štatutárneho auditu v subjektoch verejného záujmu. Na záver tretej kapitoly našej práce spomenieme dodatočnú požiadavku zriadenie CEAOB, nakoľko má tiež svoj význam.

Zriadenie CEAOB

Committee of European Auditing Oversight Bodies = Výbor európskych orgánov pre dohľad nad auditom.

Jednou z úloh Európskeho parlamentu bolo vytvoriť jednotný auditorský trh v rámci celej Európskej Únie. Pre posilnenie európskeho dohľadu nad činnosťami audítora bol zriadený výbor pre reguláciu auditu (ďalej aj CEAOB), ktorý bol zriadený v roku 2016.

Výbor tvorí jeden člen z každého členského štátu Európskej únie s hlasovacím právom, a jeden člen z Európskeho orgánu pre cenné papiere a trhy (ďalej aj ESMA) bez hlasovacieho práva. *„Zasadnutia CEAOB sa konajú v pravidelných intervaloch a v prípade potreby na žiadosť Komisie alebo členského štátu.“* (Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 30, ods. 4)

„Predseda CEAOB sa volí zo zoznamu uchádzačov, ktorí zastupujú príslušné orgány. Predseda sa volí na štvorročné funkčné obdobie. Predseda nemôže zastávať rovnakú pozíciu v nasledujúcich funkčných obdobiach, ale môže sa opätovne zvoliť po štvorročnej prestávke. Predsedu vymenúva alebo odvoláva Komisia. Predseda a podpredseda nemajú hlasovacie práva.“ (Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 30, ods. 6)

Na žiadosť predsedu alebo aspoň troch členov môže predseda prizvať na zasadanie výboru odborníkov, prípadne ľudí z praxe, aby sa vyjadrili k riešenej problematike. Rokovania CEAOB nie sú prístupné pre verejnosť.

Vzhľadom na to, že súčasná situácia na celom svete je poznačená pandémiou COVID-19, túto situáciu riešil CEAOB v určitých oblastiach a niektoré si spomenieme. V oblasti získavania dostatočných auditorských dôkazov CEAOB dáva do pozornosti, že zodpovednosťou audítora je získanie dostatočných auditorských dôkazov pred vydaním správy audítora. Uznáva sa, že momentálna situácia, v dôsledku ochrany zdravia, spôsobila, že zamestnanci spoločností pracujú z domu a tým sa zhoršil pre audítorov prístup k získaniu vhodných auditorských dôkazov. Audítorom sa odporúča, aby preskúmali všetky možné alternatívy pre získanie auditorských dôkazov prostredníctvom technológií. Využitie týchto

alternatívnych prostriedkov môže spôsobiť, že je potrebné viac času pre získanie audítorských dôkazov a tým sa predĺži čas pre vydanie správy audítora. V dôsledku takejto situácie sa môže stať, že audítori odložia vydanie svojej audítorskej správy a ak sa situácia nevyrieši, je potrebné, aby svoju audítorskú správu upravili tak, aby obsahovala informáciu o tom, že audítori neboli schopní získať dostatočné audítorské dôkazy.

Ďalšou veľmi dôležitou oblasťou, ktorú musia audítori preskúmať je, či je spoločnosť schopná pokračovania v nepretržitej činnosti. Vzhľadom na momentálnu situáciu a neistotu v oblasti predpovedí ekonomiky audítori musia brať do úvahy vplyv svojich hodnotení, pokiaľ ide o schopnosť auditovaného subjektu pokračovať v činnosti. Môžu sa vyskytnúť aj prípady, keď auditovaný subjekt musí uplatniť účtovníctvo založené na likvidácii. (Úrad pre dohľad nad výkonom auditu, www.udva.sk)

Záver

Cieľom našej diplomovej práce bolo hlbšie spracovanie problematiky štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu a dodatočných požiadaviek, ktoré sú na štatutárny audit subjektov verejného záujmu kladené.

V prvej kapitole práce sme si priblížili problematiku štatutárneho auditu a subjektov verejného záujmu, pričom na začiatku bolo potrebné tieto pojmy charakterizovať. Následne sme si priblížili právny rámec a legislatívnu úpravu subjektov verejného záujmu, nakoľko subjekty verejného záujmu sú vymedzené v dvoch právnych úpravách a to v zákone o účtovníctve a v zákone o štatutárnom audite. Ďalej sme si vymedzili úlohy a vplyv Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 537/2014 zo 16. apríla 2014 o osobitných požiadavkách týkajúcich sa štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu a zrušení rozhodnutia Komisie 2005/909/ES na právnu úpravu Slovenskej republiky a dôvod vzniku dodatočných požiadaviek.

Bližšie sme vymedzili, konkrétne v tretej kapitole práce, Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 537/2014 zo 16. apríla 2014 o osobitných požiadavkách týkajúcich sa štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu a zrušení rozhodnutia Komisie 2005/909/ES. Rozobrali sme si z nášho pohľadu tie najdôležitejšie vo väzbe na štatutárny audit subjektov verejného záujmu. Konkrétne sme sa zamerali na: poplatky za audit, zákaz poskytovania neaudítorských služieb, prípravu na štatutárny audit a posúdenie ohrozenia nezávislosti, nezrovnalosti, previerka kontroly kvality zákazky, medzinárodné audítorské štandardy, správa audítora, dodatočná správa určená pre výbor pre audit, správa orgánom dohľadu nad subjektmi verejného záujmu, správa o transparentnosti, vymenovanie štatutárnych audítorov alebo audítorských spoločností, trvanie zákazky na audit, odvolanie a odstúpenie štatutárnych audítorov alebo audítorských spoločností, právomoci príslušných orgánov, zabezpečenie kvality, spolupráca v oblasti zabezpečenia kvality, prešetrovaní a kontrol na mieste, monitorovanie kvality trhu a hospodárskej súťaže. Na záver tretej kapitoly sme si vymedzili dodatočnú požiadavku *Zriadenie CEAOB*, ktorú sme si na začiatku zaradili medzi ostatné dodatočné požiadavky, to znamená medzi požiadavky, ktoré nie sú dôležité vo väzbe na výkon štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu.

Podotýkame, že nielen spomínané dodatočné požiadavky sú dôležité. Dôležité je Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 ako celok, nakoľko bolo vydané za účelom úpravy štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu, čiže každá dodatočná požiadavka je vzhľadom na štatutárny audit subjektov verejného záujmu dôležitá. Taktiež sme venovali

pozornosť národnej úprave, konkrétne zákonu o štatutárnom audite, ktorý upravuje štatutárny audit subjektov verejného záujmu a čiastočne dodatočné požiadavky naň kladené.

Tým, že Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 poskytuje členským štátom možnosť voľby sprísnenia alebo zjednodušenia jednotlivých požiadaviek vo svojej národnej legislatíve, aj tejto oblasti sme venovali pozornosť v tretej kapitole našej práce.

Podľa nás sme venovali dostatočnú pozornosť dodatočným požiadavkám kladených na subjekty verejného záujmu. Okrem tých, ktoré sú uvedené v práci a kladené na štatutárnych audítorov, audítorské spoločnosti alebo na samotné subjekty verejného záujmu je podľa nás potrebné spomenúť aj požiadavku, ktorá z uvedených právnych noriem vyplýva nepriamo, ale je podľa nás potrebná. Ide o zodpovednosť štatutárnych audítorov a auditovaných subjektov konať vo verejnom záujme.

V momentálnej situácii je veľmi dôležité upriamiť pozornosť aj na celosvetovú pandémiu COVID-19, nakoľko ovplyvnila výkon štatutárnych audítorov, audítorských spoločností a samotný chod auditovaných subjektov. Na základe tejto situácie sme si na záver tretej kapitoly spomenuli požiadavku Zriadenie CEAOB, ktorá venuje pozornosť výkonu štatutárneho auditu v období pandémie COVID-19.

Zoznam použitej literatúry

Knižné publikácie

1. GEDEON, Milan. 2020. Vplyv vymedzenia subjektov verejného záujmu v SR a v EÚ na zostavovanie a overovanie účtovnej závierky. In: *Zborník 19. medzinárodnej vedeckej konferencie AIESA – BUDOVANIE SPOLOČNOSTI ZALOŽENEJ NA VEDOMOSTIACH*. Bratislava: Vydavateľstvo Publisher Letra Edu, 2020, s. 53-63. ISBN 978-80-89962-69-3.
2. KOVANICOVÁ, Dana. Finančné účtovníctví. Světový koncept. 5. vyd. Praha: Bova polygon. 2005, 526 s. ISBN 80-7273-129-7.
3. MÜLLEROVÁ, Libuše a KRÁLIČEK, Vladimír. Auditing. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze – Nakladatelství Oeconomica, 2014, 458 s. ISBN 978-80-245-2018-6.
4. ŠTANGOVÁ, Nora a kol. Auditorské štandardy a ich aplikácia pri príprave finančného auditu. 1. vyd. Bratislava: Merkury, spol. s r. o. 2016. 289 s. ISBN 978-80-8954-27-7.

Právne normy

5. Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 zo 16. apríla 2014 o osobitných požiadavkách týkajúcich sa štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu a zrušení rozhodnutia Komisie 2005/909/ES
6. Smernica 2003/71/ES Európskeho parlamentu a Rady zo 4. novembra 2003 o prospekte, ktorý sa zverejňuje pri verejnej ponuke cenných papierov alebo ich prijatí na obchodovanie, a o zmene a doplnení smernice 2001/34/ES
7. Smernica 2006/43/ES Európskeho parlamentu a Rady zo 17. mája 2006 o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a ktorou sa zrušuje smernica Rady 84/253/EHS
8. Zákon č. 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov
9. Zákon č. 431/2015 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov

Elektronické dokumenty

10. Asociácia zamestnávateľských zväzov a združení SR, 2015, [online] dostupné na internete: (https://lrv.rokovania.sk/data/att/151101_subor.pdf)
11. Metodická príručka určená výborom pre audit, 2018, [online] dostupné na internete: (<https://www.udva.sk/sk/subjekty-verejneho-zaujmu-a-os/vybory-pre-audit>)
12. Ministerstvo financií Slovenskej republiky, [online] dostupné na internete: (<https://www.mfsr.sk/sk/>)
13. Správa Komisie Európskemu parlamentu, Rade, Európskej centrálnej banke a Európskemu výboru pre systémové riziká o vývoji na trhu EÚ so službami štatutárneho auditu poskytovanými subjektov verejného záujmu v súlade s článok 27 nariadenia (EÚ) č. 537/2014, 2021, [online] dostupné na internete: (<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6192-2021-INIT/sk/pdf>)
14. Úrad pre dohľad nad výkonom auditu, [online] dostupné na internete: (<https://udva.sk/sk/urad>)
15. ZELENÁ KNIHA Audítorská politika: Poučenie z krízy, 2010, [online] dostupné na internete: (<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/08744053-2f56-415a-a985-7ceaef3d3b3a/language-sk/format-PDF>)