

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

Evidenčné číslo: 103002/I/2022/36114651175992836

PREVIERKY ZABEZPEČENIA KVALITY
ŠTATUTÁRNEHO AUDITU
Diplomová práca

2022

Bc. Ivana Bírová

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

PREVIERKY ZABEZPEČENIA KVALITY
ŠTATUTÁRNEHO AUDITU

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 2022

Bc. Ivana Bírová



Ekonomická univerzita v Bratislave
Fakulta hospodárskej informatiky

ZADANIE ZÁVEREČNEJ PRÁCE

Meno a priezvisko študenta: Bc. Ivana Bírová
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: Previerky zabezpečenia kvality štatutárneho auditu
Anotácia: Práca je zameraná na proces výkonu previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu realizovaných SKAU a UDVA. Výsledkom práce je porovnanie zverejnených výsledkov z týchto previerok s výsledkami previerok na medzinárodnej úrovni.

Vedúci: Ing. Denisa Domaracká, PhD.
Katedra: KÚA FHI - Katedra účtovníctva a audítorstva FHI
Vedúci katedry: prof. Ing. Miloš Tumpach, PhD.

Dátum zadania: 27.10.2020

Dátum schválenia: 05.11.2020

prof. Ing. Miloš Tumpach, PhD.
vedúci katedry

Pod'akovanie

Touto cestou by som rada vyjadrila moju úprimnú vd'aku vedúcej záverečnej práce, pani Ing. Denise Domarackej, PhD. za jej odborné rady, trpezlivosť, ochotu a profesionálny prístup pri vypracovávaní tejto diplomovej práce.

ABSTRAKT

BÍROVÁ, Ivana, Bc.: *Previerky zabezpečenia kvality štatutárneho auditu*. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúca záverečnej práce: Ing. Denisa Domaracká, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2022, 72 s.

Záverečná práca je vypracovaná na tému Previerky zabezpečenia kvality štatutárneho auditu. Jedným z cieľov záverečnej práce je vysvetliť problematiku týkajúcu sa previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu, jednak prostredníctvom teoretických východísk opierajúcich sa o nadnárodnú aj národnú legislatívu a tiež prostredníctvom prezentácie výsledkov z previerok zabezpečenia kvality štatutárnych auditov vychádzajúcich z praxe. Hlavným cieľom záverečnej práce je prispieť k zvýšeniu kvality štatutárnych auditov. Jednotlivé časti záverečnej práce boli zamerané na teoretické priblíženie previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu a následne na názorné zobrazenie konkrétnych výsledkov z už uskutočnených previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu v rámci nami analyzovaného obdobia tak v Slovenskej republike, ako aj na medzinárodnej úrovni. Výsledkom riešenia danej problematiky je porovnanie zverejnených výsledkov z previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu identifikovaných v rámci Slovenskej republiky s výsledkami previerok na medzinárodnej úrovni. Hlavný prínos predkladanej záverečnej práce vidíme v potenciálnom zvýšení kvality výkonu štatutárneho auditu v praxi, nakoľko práca vymedzuje základné informácie o previerkach zabezpečenia kvality štatutárneho auditu a tiež najčastejšie sa vyskytované zistenia z reálne uskutočnených previerok, ktorým je potrebné sa pri výkone štatutárneho auditu vyvarovať.

Kľúčové slová: štatutárny audit, kontrola kvality, kvalita auditu, zistenia z kontroly kvality

ABSTRACT

BÍROVÁ, Ivana, Bc.: *Auditing Inspections* – The University of Economics in Bratislava. Faculty of Economic Informatics; Department of Accounting and Auditing. – Advisor: Ing. Denisa Domaracká, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2022, 72 p.

The closing thesis is prepared on the topic of Auditing Inspections. One of the objectives of the closing thesis is to explain the issues related to auditing inspections through theoretical approaches based on transnational and national legislative basis and also through the presentation of results from auditing inspections of statutory audits. The main objective of the closing thesis is to contribute to improving the quality of statutory audits. The individual parts of the closing thesis were focused on the theoretical approximation of auditing inspections and on the illustration of the specific results of the already performed auditing inspections within our analyzed period, both in the Slovak Republic and internationally too. The main benefit of the presented closing thesis is its potential to increase the quality of statutory audit in praxis, because the thesis inform about auditing inspections and present the most frequently occurring quality control findings from real inspections. These should be avoided during the implementation of statutory audit.

Keywords: statutory audit, quality control, audit quality, quality control findings

O B S A H

Úvod	7
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí.....	9
1.1 Previerky zabezpečenia kvality štatutárneho auditu.....	11
1.2 Zodpovedné orgány v kontexte previerok zabezpečenia kvality.....	15
1.3 Vymedzenie Úradu pre dohľad nad výkonom auditu v kontexte previerok zabezpečenia kvality	18
1.4 Vymedzenie Slovenskej komory audítorov v kontexte previerok zabezpečenia kvality.....	19
1.5 Kľúčové rozdiely vo výkone previerok zabezpečenia kvality Úradom pre dohľad nad výkonom auditu a Slovenskou komorou audítorov	20
1.6 Vymedzenie výboru CEAOB v kontexte previerok zabezpečenia kvality.....	25
1.7 Vymedzenie združenia IFIAR v kontexte previerok zabezpečenia kvality.....	28
2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania	31
3 Výsledky práce a diskusia	33
3.1 Zistenia z previerok zabezpečenia kvality v rámci Slovenskej republiky	34
3.2 Zistenia z previerok zabezpečenia kvality na medzinárodnej úrovni.....	45
3.3 Porovnanie hlavných zistení z previerok zabezpečenia kvality identifikovaných v rámci Slovenskej republiky s medzinárodnými zisteniami	63
Záver	66
Zoznam použitej literatúry	68

Úvod

S hodnotením kvality sa ľudia stretávajú dennodenne pri akýchkoľvek životných situáciách, čo súvisí so zvyšovaním životnej úrovne ľudstva. Rovnako si to môžeme premietnuť aj na oblasť účtovníctva a audítorstva. Čím sú zverejňované účtovné závierky vierohodnejšie, tým informovanejší sú používatelia informácií a tým sa zvyšuje úroveň finančného výkazníctva vo svete a dôvera v neho. Práve k tomu, aby boli účtovné závierky vierohodné, prispievajú štatutárne audity, ktorých kvalita sa musí taktiež neustále zvyšovať. Efektívnym nástrojom na zvýšenie kvality štatutárnych auditov sú uskutočňované previerky zabezpečenia kvality štatutárnych auditov, ktoré sú ústrednou témou našej diplomovej práce.

Tému predkladanej diplomovej práce sme si vybrali s cieľom prispieť k zvýšeniu kvality štatutárnych auditov obzvlášť v súčasnosti, kedy sa ekonomická neistota, spôsobená celosvetovou pandémiou, ako aj aktuálnym neutíchajúcim vojnovým konfliktom na Ukrajine zdôrazňuje. Je preto dôležité, aby štatutárne audity poskytovali dôveru finančného vykazovania.

Hlavnou témou diplomovej práce sú previerky zabezpečenia kvality štatutárneho auditu, ktoré patria v rámci Slovenskej republiky do kompetencií Úradu pre dohľad nad výkonom auditu a Slovenskej komory audítorov. Previerky zabezpečenia kvality sú neodmysliteľnou súčasťou audítorskej profesie. Prínos práce vidíme nielen pre potenciálnych štatutárnych audítorov, ale aj pre účtovníkov, ktorí prezentujú účtovné informácie štatutárnym audítorom pri výkone štatutárneho auditu.

Predkladaná diplomová práca je určená pre čitateľov, ktorí sa pohybujú v oblasti účtovníctva a audítorstva a majú znalosť o pojmoch ako účtovníctvo, účtovná závierka či audit účtovnej závierky. Naša práca totiž nie je zameraná na priebeh štatutárneho auditu z hľadiska jeho výkonu, ale zameriava sa na to, čo nasleduje po vykonaní štatutárneho auditu.

Prvá kapitola je zameraná na teoretické priblíženie problematiky previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu opierajúc sa predovšetkým o platnú legislatívu, vymedzenie orgánov kompetentných na výkon previerok v rámci Slovenskej republiky a z medzinárodného hľadiska predstavenie orgánov, ktoré sa usilujú o zvyšovanie kvality štatutárnych auditov tak v rámci Európskej únie ako aj celosvetovo.

Druhá kapitola je venovaná objasneniu cieľov práce, vytýčeniu metód a zásad použitých na dosiahnutie stanovených cieľov a zahŕňa tiež vymedzenie metód skúmania,

ktoré sme uplatnili v rámci tretej kapitoly. V tretej kapitole sme skúmali predovšetkým zistenia z previerok zabezpečenia kvality štatutárnych auditov, ktoré sú ich výsledkom. V prvej časti tretej kapitoly sme sa zamerali na zistenia identifikované Úradom pre dohľad nad výkonom auditu a Slovenskou komorou audítorov, teda zistenia identifikované v rámci Slovenskej republiky. V druhej časti tretej kapitoly sme vďaka prieskumu inšpekčných zistení združenia IFIAR analyzovali celosvetové zistenia. Záverom tretej kapitoly je porovnanie najčastejšie sa vyskytujúcich zistení v rámci Slovenskej republiky, s najčastejšie sa vyskytujúcimi celosvetovými zisteniami.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

Slovník slovenského jazyka definuje pojem kvalita ako „*súhrn podstatných vlastností, príznakov, zvláštností, ktoré odlišujú príslušný predmet alebo jav od iných*“. Z hľadiska charakteru môže byť kvalita dobrá alebo zlá, môže sa vzťahovať k rôznym predmetom či javom, napríklad kvalita výrobkov, kvalita pôdy, kvalita práce. V súvislosti s problematikou, na ktorú je zameraná naša predkladaná diplomová práca sme sa ďalej zaoberali pojmom kvalita v súvislosti so štatutárnym auditom účtovnej závierky (ďalej aj „ŠA“). (Albrechtová, 1959)

Výkon štatutárneho auditu je okrem iného ovplyvnený aj dodržiavaním Etického kódexu, vydaného Medzinárodnou federáciou účtovníkov (ďalej aj „IFAC“ z angl. International Federation of Accountants), s čím súvisí, že každý štatutárny audítor musí dodržiavať zásady profesijnej etiky. Jednou z týchto zásad je vykonávanie profesie štatutárneho audítora vo verejnom záujme, čo znamená, že „*širšie spoločenstvo ľudí a inštitúcií sa spolieha na kvalitu práce štatutárneho audítora*“, teda na to, že štatutárny audit je vykonaný za každých okolností kvalitne. K správne fungovaniu trhov napomáha práve kvalitne vykonaný štatutárny audit a to prostredníctvom zvyšovania hodnovernosti finančných výkazov. (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, v z. n. p., ods. 9)

V priebehu rokov sa vyvinulo viacero definícií týkajúcich sa kvality auditu. Azda prvou takouto definíciou bol výrok L. E. DeAngela, ktorý definuje kvalitu auditu ako trhom posudzovanú pravdepodobnosť, že audítor zistí nesprávnosť v účtovnom systéme auditovanej účtovnej jednotky a zároveň aj túto nesprávnosť nahlási. Táto definícia sa často vysvetľuje tak, že rozdeľuje kvalitu auditu na dve zložky:

1. pravdepodobnosť, že audítor zistí existujúce nesprávne údaje, čo súvisí s odbornou spôsobilosťou a úrovňou úsilia audítora,
2. audítor primerane koná na základe zistenia nesprávností, čo súvisí s objektivnosťou, profesionálnym skepticizmom a nezávislosťou audítora.

DeAngelova definícia auditu teda určuje dve dôležité zložky kvality auditu. (Knechel, 2012)

Kvalita všetkých štatutárnych auditov má byť vysoká a dlhodobá, k čomu prispieva legislatívna podmienka, že všetky štatutárne audity musia byť vykonané v súlade

s Medzinárodnými audítorskými štandardmi (ďalej aj „ISA“ z angl. International Standards on Auditing). Súvisí to s hlavným cieľom ISA, ktorým je zvýšiť dôveryhodnosť a kvalitu účtovných závierok a tým posilňovať verejné blaho. (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, v z. n. p., ods. 13, 14)

Ku kvalite vykonaného štatutárneho auditu prispieva viacero faktorov. Jedným z nich je napríklad zavedenie systému vnútornej kontroly kvality štatutárnym audítorom alebo audítorskou spoločnosťou. Na zabezpečenie kvality auditu, štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť zavádza, s cieľom dostatočne motivovať k výkonu, aj vhodné politiky odmeňovania a rozdeľovania zisku. Avšak tržby z poskytovania neaudítorských služieb auditovanému subjektu štatutárnym audítorom alebo audítorskou spoločnosťou nesmú tvoriť súčasť odmeňovania osoby, ktorá sa podieľala na štatutárnom audite, prípadne ak mala možnosť výkon štatutárneho auditu ovplyvniť. Ďalším spôsobom na skvalitnenie štatutárneho auditu je v prípade audítorských spoločností výber kľúčového audítorského partnera. (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, v z. n. p., Kapitola IV, Článok 24a, ods. 1 g, článok 24b))

„Kvalitný štatutárny audit účtovných závierok prispieva k riadnemu fungovaniu spoločností a organizácií [...]. Práve kvalitnými, detailnými správami audítora sa zvyšuje dôveryhodnosť a spoľahlivosť informácií z účtovných závierok, na ktoré sa spoliehajú odborné inštitúcie, investori a verejnosť. Môžeme preto konštatovať, že len kvalitný štatutárny audit [...] prináša hodnotu nad rámec formálnej účtovnej závierky.“ (Správa o činnosti Úradu pre dohľad nad výkonom auditu za rok 2015, 2016)

Aby si štatutárny audit zachoval svoju relevantnosť, je povinnosťou každého členského štátu Európskej únie zabezpečiť, aby všetci štatutárni audítori a audítorské spoločnosti podliehali systému zabezpečenia kvality. Tento je realizovaný prostredníctvom výkonu previerok zabezpečenia kvality štatutárnych auditov (ďalej aj „previerka“). (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, v z. n. p., Kapitola VI, Článok 29, ods. 1)

1.1 Previerky zabezpečenia kvality štatutárneho auditu

V súčasnosti sú previerky zabezpečenia kvality štatutárneho auditu upravované v rámci nadnárodnej legislatívy Smernicou 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, v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Smernica EP a Rady 2006/43/ES“) a Nariadením 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 v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014“). Z týchto usmernení následne vychádzajú aj vnútroštátne právne predpisy štátov Európskej únie, ktoré ako členovia Európskej únie, museli do svojej národnej legislatívy zakomponovať. Smernica EP a Rady 2006/43/ES to ustanovuje v článku 53, kde prikazuje, že členské štáty musia prijať a zverejniť v stanovenej lehote opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s uvedenou smernicou, musia uviesť odkaz na uvedenú smernicu priamo v prijatých opatreniach, prípadne pri ich zverejnení a tiež musia oznámiť Komisii znenia hlavných ustanovení vnútroštátnych právnych predpisov, ktoré prijali v oblasti pôsobenia uvedenej smernice. Rovnako je to aj v prípade Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, kde je v článku 42 ustanovené, že *„členské štáty prijmu vhodné ustanovenia na zabezpečenie účinného uplatňovania tohto nariadenia“*.

Jedným z cieľov Smernice EP a Rady 2006/43/ES (ods. 32) je zvyšovanie spolupráce medzi orgánmi členských štátov Európskej únie navzájom a tiež ich spolupráca s orgánmi tretích krajín. Táto spolupráca je potrebná na zlepšovanie a harmonizáciu kvality štatutárneho auditu, v snahe posilniť dôveru verejnosti v štatutárny audit.

„Dobрым prostriedkom na dosiahnutie dlhodobo vysokej kvality štatutárnych auditov sú pravidelné kontroly.“ Kontroly štatutárnych audítorov a audítorských spoločností vykonávané organizovaným spôsobom a zároveň nezávisle od preverovaných subjektov sa označujú ako previerky zabezpečenia kvality štatutárneho auditu. (Smernica EP a Rady 2006/43/ES, ods. 17)

Smernica EP a Rady 2006/43/ES sa venuje problematike zabezpečenia kontroly v kapitole VI s názvom Zabezpečenie kvality, konkrétne v článku 29 s názvom Systémy zabezpečenia kvality. Vymedzuje, že každý členský štát Európskej únie musí zaistiť,

aby všetci štatutárni audítori a všetky audítorské spoločnosti podliehali systému zabezpečenia kvality. Tento systém musí spĺňať aspoň nasledovné kritériá:

- je organizovaný a nezávislý od preverovaných štatutárnych audítorov či audítorských spoločností,
- podlieha verejnému dohľadu,
- jeho financovanie je bezpečné a bez vplyvu zo strany štatutárnych audítorov či audítorských spoločností,
- má primerané zdroje,
- osoby kompetentné k výkonu previerok sú dostatočne odborne vzdelané a skúsené v oblasti štatutárneho auditu a finančného výkazníctva a taktiež zaškolené v oblasti previerok zabezpečenia kvality,
- pri výbere osôb na výkon previerky sa zabezpečí aby nedošlo ku konfliktu záujmov medzi osobami, ktoré uskutočňujú previerku a medzi preverovaným štatutárnym audítorom či audítorskou spoločnosťou,
- previerka je podporená primeranou kontrolou vybraných zložiek audítorskej dokumentácie,
- overuje sa uplatňovanie dodržiavania audítorských štandardov a nezávislosť,
- posudzuje sa kvantita a kvalita vynaložených zdrojov a poplatkov za audit,
- posudzuje sa vnútorný kontrolný systém kontroly kvality audítorskej spoločnosti,
- priebeh previerky je uskutočňovaný na základe analýzy rizika,
- výsledkom previerky je správa obsahujúca hlavné závery previerky zabezpečenia kvality,
- výsledky previerky sú každoročne zverejňované,
- odporúčania vyplývajúce z previerok sú v primeranej lehote štatutárnym audítorom a audítorskou spoločnosťou aplikované, v opačnom prípade sa začne disciplinárne konanie, prípadne sa uplatnia sankcie,
- pri výkone previerok je dodržaná primeranosť v závislosti od rozsahu a zložitosti činnosti preverovaného štatutárneho audítora a audítorskej spoločnosti. (Smernica EP a Rady 2006/43/ES, Článok 29, ods. 1)

Článok 29 Systémy zabezpečenia kvality nachádzajúci sa v šiestej kapitole Smernice EP a Rady 2006/43/ES s názvom Zabezpečenie kvality sa však nevzťahuje na všetky štatutárne audity. Výnimkou je štatutárny audit ročných a konsolidovaných účtovných závierok subjektov verejného záujmu, ktorý je upravovaný osobitným predpisom, konkrétne Nariadením EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, účinným od 17. júna 2016. Jeho druhá kapitola

s názvom Zabezpečenie kvality, monitorovanie trhu a transparentnosť príslušných orgánov sa v článku 26 Zabezpečenie kvality zaoberá práve problematikou previerok zabezpečenia kvality štatutárnych audítorov a audítorských spoločností, vykonávajúcich štatutárny audit subjektov verejného záujmu.

Na účely Smernice EP a Rady 2006/43/ES (čl. 2) a Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 (čl. 3) sú „subjektom verejného záujmu:

a) subjekty, ktoré sa riadia právom členského štátu a 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/ES¹;

b) úverové inštitúcie vymedzené v článku 3 ods. 1 bode 1 smernice Európskeho parlamentu a Rady 2013/36/EÚ², iné ako úverové inštitúcie uvedené v článku 2 uvedenej smernice,

c) poisťovne v zmysle článku 2 ods. 1 smernice 91/674/EHS³ alebo

d) subjekty, ktoré určili členské štáty ako subjekty verejného záujmu, napríklad podniky, ktoré sú dôležité z verejného hľadiska z dôvodu povahy ich podnikania, ich veľkosti alebo počtu ich zamestnancov.“

Previerky štatutárnych audítorov a audítorských spoločností, vykonávajúcich štatutárne audity účtovných závierok subjektov verejného záujmu sa uskutočňujú na základe analýzy rizika a tiež na základe časovej frekvencie nasledovne:

„a) v prípade štatutárnych audítorov a audítorských spoločností vykonávajúcich štatutárne audity iných subjektov verejného záujmu, ako sú vymedzené v článku 2 bode 17 a v článku 2 bode 18 smernice 2006/43/ES⁴ aspoň každé tri roky a

b) v iných prípadoch, než sú prípady uvedené v písmene a), aspoň každých šesť rokov“. (Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, Článok 26)

Previerky uskutočňované u štatutárnych audítorov a audítorských spoločností, ktoré vykonali štatutárny audit účtovných závierok subjektov verejného záujmu sa týkajú aspoň nasledovných činností:

¹ Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2004/39/ES z 21. apríla 2004 o trhoch s finančnými nástrojmi, o zmene a doplnení smerníc Rady 85/611/EHS a 93/6/EHS a smernice Európskeho parlamentu a Rady 2000/12/ES a o zrušení smernice Rady 93/22/EHS

² Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/36/EÚ z 26. júna 2013 o prístupe k činnosti úverových inštitúcií a prudenciálnom dohľade nad úverovými inštitúciami a investičnými spoločnosťami, o zmene smernice 2002/87/ES a o zrušení smerníc 2006/48/ES a 2006/49/ES (Ú. v. EÚ L 176, 27.6.2013, s. 338).

³ Smernica Rady z 19. decembra 1991 o ročných účtovných závierkach a konsolidovaných účtovných závierkach poisťovní (91/674/EHS)

⁴ Článok 2 bod 17 a v článku 2 bod 18 Smernice EP a Rady 2006/43/ES sa týka vymedzeniu „stredne veľkých podnikov“ a „malých podnikov“.

- zhodnotenie systému ich vnútornej kontroly kvality,
- testovanie dodržiavania audítorských postupov,
- preverenie audítorských spisov,
- zhodnotenie obsahu najnovšej ročnej správy o transparentnosti, ktorá bola zverejnená štatutárnym audítorm či audítorskou spoločnosťou,
- preverenie metodík používaných štatutárnymi audítormi a audítorskými spoločnosťami na výkon štatutárneho auditu a ďalšie iné.

V rámci vnútornej kontroly štatutárneho audítora či audítorskej spoločnosti sa musia preveriť aspoň tieto politiky a postupy:

- dodržiavanie aktuálne platných audítorských štandardov a štandardov kontroly kvality, etického kódexu audítora, nezávislosti,
- použité zdroje a dodržiavanie požiadaviek na priebežné vzdelávanie,
- dodržanie podmienok o poplatkoch za audit.

„O kontrole sa vypracuje správa, ktorá obsahuje hlavné závery a odporúčania z previerky zabezpečenia kvality.“ Ešte predtým ako sa však táto správa dokončí, kontrolóri po výkone previerky oznámia štatutárnemu audítorovi či audítorskej spoločnosti všetky zistenia, závery a odporúčania vyplývajúce z vykonanej previerky. Preverujúci orgán stanoví primeranú lehotu, počas ktorej musí preverovaný štatutárny audítor alebo preverovaná audítorská spoločnosť zapracovať tieto odporúčania, pričom táto lehota nesmie presiahnuť dvanásť mesiacov, ak sa jedná o odporúčania ohľadom systému vnútornej kontroly kvality štatutárneho audítora či audítorskej spoločnosti. (Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, Článok 26, ods. 6, 7, 8, 9)

Čo zapríčinilo, aby sa subjektom verejného záujmu venovala individuálna pozornosť prostredníctvom spomenutého osobitného predpisu – Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014? Zelená kniha s názvom Audítorská politika: Poučenie z krízy, uverejnená Komisiou dňa 13. októbra 2010 započala verejnú konzultáciu o úlohe, rozsahu auditu a o možnostiach zlepšenia funkcie auditu na zvýšenie finančnej stability. Táto verejná konzultácia dospela k presvedčeniu, že Smernica EP a Rady 2006/43/ES v súvislosti s výkonom štatutárneho auditu účtovných závierok subjektov verejného záujmu nie je dostačujúca. (Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, ods. 4)

V samotnej Smernici EP a Rady 2006/43/ES (ods. 23), je vyjadrený názor, že *„keďže subjekty verejného záujmu sú viditeľnejšie a významnejšie z hospodárskeho hľadiska, mali by sa na štatutárny audit ich ročnej účtovnej závierky alebo konsolidovanej účtovnej závierky vzťahovať prísnejšie požiadavky“*.

Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 (ods. 5) ustanovuje, že je relevantné stanoviť podrobné pravidlá na zabezpečenie primeranej kvality štatutárnych auditov subjektov verejného záujmu a tiež na to, aby tieto audity vykonávali štatutárni audítori a audítorské spoločnosti, ktoré podliehajú prísnyim požiadavkám. Cieľom zavedenia prísnejších pravidiel je zlepšenie integrity, nezávislosti, objektívnosti, zodpovednosti, transparentnosti a spoľahlivosti štatutárnych audítorov a audítorských spoločností, ktoré vykonávajú štatutárny audit účtovných závierok subjektov verejného záujmu. Všetko vyššie spomenuté vedie k zvýšeniu kvality štatutárnych auditov subjektov verejného záujmu v Európskej únii, čo sa prejaví v lepšom a efektívnejšom fungovaní vnútorného trhu a vo vyššej ochrane spotrebiteľov či investorov.

Aj v odseku 24 Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 je ustanovené, že „*externé zabezpečenie kvality v prípade štatutárneho auditu je pre vysokú kvalitu auditu rozhodujúce. Zverejňovaným finančným informáciám sa ním dodáva dôveryhodnosť a spoločníkom, investorom, veriteľom a ostatným zúčastneným stranám sa poskytuje lepšia ochrana. Štatutárni audítori a audítorské spoločnosti by preto mali podliehať systému zabezpečenia kvality, za ktorý by mali byť zodpovedné príslušné orgány, čím by sa zabezpečila objektivita a nezávislosť od audítorskej profesie. Previerky zabezpečenia kvality by sa mali organizovať tak, aby každý štatutárni audítor alebo každá audítorská spoločnosť vykonávajúca audity subjektov verejného záujmu podliehala previerke zabezpečenia kvality na základe analýzy rizík*“. Previerky musia byť primerané v závislosti od rozsahu a zložitosti preverovaného štatutárneho audítora a audítorskej spoločnosti.

Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 sa začalo v Slovenskej republike a ostatných členských štátoch Európskej únie uplatňovať od 17. júna 2016, v súlade s článkom 44 tohto nariadenia.

1.2 Zodpovedné orgány v kontexte previerok zabezpečenia kvality

Každý členský štát Európskej únie je povinný určiť jeden alebo viac orgánov, ktoré slúžia na plnenie všetkých úloh uvedených v Smernici EP a Rady 2006/43/ES, avšak len jeden orgán v každom členskom štáte zodpovedá za výkon dohľadu. Výkon dohľadu zahŕňa viacero činností a keďže naša diplomová práca nie je zameraná na výkon dohľadu, ale na výkon previerok, uvádzame ako príklad jednu z činností dohľadu práve dohľad nad systémami zabezpečenia kvality. Tento jeden hlavný orgán môže delegovať niektorú

zo svojich povinností na iné orgány, ktoré sú zákonom oprávnené na výkon týchto úloh. Povinnosťou každého orgánu je, okrem iného, aj uverejňovanie každoročných programov práce a správ o svojej činnosti. (Smernica EP a Rady 2006/43/ES, Článok 32, ods. 4. d), 4a., 4b., 6)

„Príslušné orgány sú orgány určené zákonom, ktoré sú zodpovedné za reguláciu a/alebo za dohľad nad štatutárnymi audítormi a audítorskými spoločnosťami alebo ich osobitnými aspektmi.“ (Smernica EP a Rady 2006/43/ES, Článok 2, ods. 10)

Medzi orgánmi členských štátov, ktoré sú zodpovedné okrem iného aj za zabezpečenie kvality a za kontrolu, orgánmi určenými v článku 20 Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 a orgánmi dohľadu, musí panovať spolupráca vždy, keď je to potrebné, na dodržiavanie povinností či úloh, ktoré vyplývajú zo Smernice EP a Rady 2006/43/ES a Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014. Vzájomná pomoc musí prebiehať aj medzi jednotlivými orgánmi členských štátov medzi sebou. Spolupráca sa uskutočňuje predovšetkým pri výmene informácií a prešetrovaniach súvisiacich s výkonom štatutárnych auditov. (Smernica EP a Rady 2006/43/ES, Článok 36, ods. 1)

Pri štatutárnych audítoroch a audítorských spoločnostiach, ktoré vykonávajú štatutárny audit účtovných závierok subjektov verejného záujmu je, s cieľom zvyšovania kvality štatutárneho auditu, zavedená podmienka, aby každý rok poskytl svojmu príslušnému orgánu zoznam auditovaných subjektov verejného záujmu a to v členení podľa charakteru tržieb na:

„a) tržby za štatutárny audit,

b) tržby za iné neaudítorské služby, než sú služby uvedené v článku 5 ods. 1⁵, ktoré vyplývajú z právnych predpisov Únie alebo vnútroštátneho práva, a

c) tržby za iné neaudítorské služby, než sú služby uvedené v článku 5 ods. 1, ktoré nevyplývajú z právnych predpisov Únie ani vnútroštátneho práva“. (Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, Článok 14)

Povinnosťou členských štátov Európskej únie je zabezpečiť právomoci pre príslušné orgány na výkon ich funkcií v súlade so Smernicou EP a Rady 2006/43/ES a Nariadením EP a Rady (EÚ) č. 537/2014. Okrem iných činností sa jedná napríklad aj o právomoc na vykonanie kontrol štatutárnych audítorov a audítorských spoločností. (Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, Článok 23)

⁵ Článok 5 ods. 1 Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 je venovaný službám, ktoré má štatutárny audítor/ audítorská spoločnosť vykonávajúca štatutárny audit subjektu verejného záujmu zakázané poskytovať podľa ďalších bližšie špecifikovaných podmienok v tomto článku.

Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 (čl. 28 c, d) ustanovuje, že orgány musia uverejňovať okrem iného aj:

- „ročnú správu o celkových výsledkoch systému zabezpečenia kvality, ktorá obsahuje informácie o vydaných odporúčaníach, opatrenia nadväzujúce na odporúčania, prijaté opatrenia dohľadu a uložené sankcie. Obsahuje aj kvantitatívne informácie a iné kľúčové informácie o výkonnosti týkajúce sa finančných a ľudských zdrojov a efektívnosti a účinnosti systému zabezpečenia kvality,
- súhrnné informácie o zisteníach a záveroch z kontrol uvedených v článku 26 ods. 8 prvom pododseku. Členské štáty môžu požadovať uverejnenie týchto zistení a záverov pri jednotlivých kontrolách.“

Smernica EP a Rady 2006/43/ES (čl. 29, ods. 2) ustanovuje podmienky, ktoré musia osoby kompetentné k výkonu previerky spĺňať. Ide aspoň o tieto kritériá:

- súvisiace odborné vzdelanie a skúsenosti v oblasti štatutárneho auditu a finančného výkazníctva,
- špecifickú odbornú prípravu v oblasti previerok zabezpečenia kvality,
- vyhlásenie osôb, ktoré uskutočňujú previerku, o nejestvovaní konfliktu záujmov voči preverovanému štatutárnemu audítorovi či audítorskej spoločnosti.

Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 (čl. 26, ods. 5 b, c) vymedzuje aj prípady, kedy osoba nemôže byť kontrolórom, a to keď:

- je aktívnym štatutárnym audítorom alebo zamestnancom štatutárneho audítora či audítorskej spoločnosti, respektíve ak s nimi existuje ešte iné prepojenie,
- ešte neprešla lehota troch rokov, odkedy táto osoba prestala byť partnerom alebo zamestnancom preverovaného štatutárneho audítora či audítorskej spoločnosti (prípadne s ním prestala byť inak prepojená).

V rámci Slovenskej republiky je previerka vymedzená Zákonom 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“), v ktorom sú zakomponované ustanovenia Smernice EP a Rady 2006/43/ES a Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014. Výkon previerok je v Slovenskej republike realizovaný prostredníctvom profesijných organizácií (orgánov) stanovených zákonom o štatutárnom audite, a to Úradom pre dohľad nad výkonom auditu (ďalej aj „Úrad“) a Slovenskou komorou audítorov (ďalej aj „Komora“). (Zákon č. 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v z. n. p., § 35, ods. 1)

V zahraničí sa spôsoby vykonávania kontrol štatutárnych audítorov či audítorských spoločností líšia v závislosti od podmienok stanovených konkrétnou národnou legislatívou. Kontroly vykonávané na národnej úrovni musia byť v súlade s národnou legislatívou. (Raffeegeau, 1996)

Na audítorskú profesiu však v členských štátoch Európskej únie dohliada osobitná inštitúcia, ktorou je Výbor európskych orgánov pre dohľad nad výkonom auditu (ďalej aj „výbor CEAOB“ z angl. Committee of European Auditing Oversight Bodies). Na celosvetovej úrovni sa zvyšovaniu kvality štatutárneho auditu venuje Medzinárodné fórum nezávislých regulačných orgánov pre audit (ďalej aj „združenie IFIAR“ z angl. International Forum of Independent Audit Regulators).

V nasledujúcej časti prvej kapitoly predkladanej diplomovej práce sme vymedzili jednotlivé organizácie a ich pôsobnosť, pričom sme sa zamerali, s ohľadom na tému diplomovej práce, predovšetkým na ich výkon v oblasti previerok.

1.3 Vymedzenie Úradu pre dohľad nad výkonom auditu v kontexte previerok zabezpečenia kvality

Podľa § 52 zákona o štatutárnom audite je Úrad *„právnickou osobou, ktorej je v oblasti verejnej správy zverený výkon dohľadu a plnenie ďalších úloh podľa tohto zákona“*. Zjednodušene povedané, Úrad je inštitúcia zastrešujúca oblasť štatutárneho auditu, pričom jeho hlavnou činnosťou je vykonávanie dohľadu nad audítorskou profesiou v Slovenskej republike. (Kareš, 2018)

Pôsobnosť Úradu je obširna a jeho výkon je zameraný na mnohé činnosti týkajúce sa oblasti účtovníctva a štatutárneho auditu. Medzi činnosti Úradu patrí napríklad zabezpečovanie audítorských skúšok, vydávanie, pozastavovanie a odoberanie licencií, vykonávanie dohľadu nad dodržiavaním medzinárodných audítorských štandardov, či nad dodržiavaním Etického kódexu audítora. Úrad taktiež spolupracuje s orgánmi Európskej únie pri aplikovaní medzinárodných účtovných štandardov, medzinárodných audítorských štandardov, Etického kódexu audítora a vykonáva mnoho ďalších činností stanovených zákonom o štatutárnom audite, Smernicou EP a Rady 2006/43/ES a Nariadením EP a Rady (EÚ) č. 537/2014. (www.udva.sk, 2020)

V snahe čo najviac priblížiť čitateľom hlavnú tému diplomovej práce, sme sa v celej práci zo všetkých činností Úradu, detailne zamerali najmä na jeho výkon v oblasti previerok

zabezpečenia kvality štatutárneho auditu. Výkon previerok Úradom je definovaný v § 35 zákona o štatutárnom audite a vo vnútorných predpisoch Úradu. (www.udva.sk, 2020)

Medzi hlavné ciele Úradu pri výkone previerok patrí najmä overenie, či preverované subjekty majú nastavený primeraný systém implementácie medzinárodných audítorských štandardov na vybraných audítorských spisoch. Ak Úrad vykonáva v preverovanom subjekte ostatnú previerku, ktorou sa myslí každá nasledujúca previerka, overuje najmä implementáciu prijatých opatrení do praxe, vzhľadom na zistenia previerky v predchádzajúcom cykle. (Správa o činnosti Úradu pre dohľad nad výkonom auditu za rok 2020, 2021)

Kompetencie Úradu v súvislosti s výkonom previerok stanovené zákonom o štatutárnom audite sme vymedzili v podkapitole 1.5 prostredníctvom vytýčenia kľúčových rozdielov vo výkone previerok Úradom pre dohľad nad výkonom auditu a Slovenskou komorou audítorov.

1.4 Vymedzenie Slovenskej komory audítorov v kontexte previerok zabezpečenia kvality

„Komora je nezávislá samosprávna stavovská organizácia, ktorá združuje štatutárnych audítorov a audítorské spoločnosti zapísaných v zozname členov komory.“ Úlohy a činnosti Komory sú uvedené v § 40 zákona o štatutárnom audite. Ide napríklad o starostlivosť o riadny výkon štatutárneho auditu a dodržiavanie profesionality štatutárnych audítorov a asistentov štatutárnych audítorov, zabezpečovanie a kontrola sústavného vzdelávania štatutárnych audítorov a asistentov štatutárnych audítorov, vydávanie Etického kódexu audítora, spolupráca s Úradom pri výkone dohľadu a mnohé ďalšie činnosti. (Zákon č. 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v z. n. p. , § 39 ods. 1, § 40)

V súvislosti s hlavnou problematikou predkladanej diplomovej práce, sme osobitne vytýčili jednu z činností Komory, ktorou je výkon previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu. Túto činnosť Komory sme rozanalyzovali v podkapitole 1.5 za účelom porovnania kľúčových rozdielov vo výkone previerok realizovaných ňou a Úradom.

Považujeme za nevyhnutné spomenúť, že podľa § 35 ods. 2 Zákona o štatutárnom audite *„systém previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu, ktorý vykonáva komora, podlieha dohľadu, ktorý vykonáva úrad“*. Z tejto definície vyplýva, že Komora je vo svojej

činnosti podriadená Úradu. Podriadenosť Komory voči Úradu je vymedzená aj v § 35 ods. 9 Zákona o štatutárnom audite tým, že Komora musí predkladať Úradu na schválenie úpravy zásad previerok vykonané vo vnútorných predpisoch Komory. (Zákon č. 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v z. n. p. , § 35 ods. 2, 9)

1.5 Kľúčové rozdiely vo výkone previerok zabezpečenia kvality Úradom pre dohľad nad výkonom auditu a Slovenskou komorou audítorov

Kompetencie orgánov Slovenskej republiky pre oblasť štatutárneho auditu – Úradu a Komory v oblasti výkonu previerok jasne vymedzuje zákon o štatutárnom audite. Tieto kompetencie vychádzajú z nadnárodnej legislatívy, ktorou je už spomenutá Smernica EP a Rady 2006/43/ES a Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014. Medzi oboma orgánmi je možné nájsť v rámci výkonu previerok viaceré odlišnosti. Činnosti Úradu a Komory však nie sú vzájomne porovnateľné, nakoľko ako sme už spomenuli, Úrad dohliada na Komoru a teda aj ich procesy musia byť odlišné. To platí aj pre oblasť previerok, nakoľko previerka realizovaná Komorou je poriadaná vyššiemu orgánu, ktorým je Úrad. Napriek tomu sme považovali za dôležité a tiež zaujímavé vytýčiť kľúčové rozdiely vo výkone previerok Úradom a Komorou. Rozdiely, ktoré považujeme v tomto smere za kľúčové sme zhrnuli v nasledovnej časti práce prostredníctvom Tabuľky 1, s ktorou neodlúčiteľne súvisia, pre správne pochopenie problematiky, doplňujúce informácie uvedené pod touto tabuľkou.

Tabuľka 1 Kľúčové rozdiely vo výkone previerok Úradom a Komorou

Oblasti kľúčových rozdielov vo výkone previerok	Úrad pre dohľad nad výkonom auditu	Slovenská komora audítorov
Začiatok vykonávania previerok u štatutárnych audítorov/ audítorských spoločností	Rok 2017	Rok 2008
Charakter účtovnej jednotky, ktorej účtovná závierka bola auditovaná preverovaným štatutárnym audítorom/ audítorskou spoločnosťou	Subjekt verejného záujmu	Ostatné účtovné jednotky ⁶
	Obchodná spoločnosť podľa § 2 ods. 15 písm. f.) zákona o štatutárnom audite	
	Ostatné účtovné jednotky ⁷	
Minimálna frekvencia výkonu previerok u štatutárneho audítora/ audítorskej spoločnosti	Raz za tri roky ⁸	Raz za šesť rokov

Zdroj: vlastné spracovanie na základe § 35 zákona o štatutárnom audite a § 31 Zákona 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

Začiatok výkonu previerok u štatutárnych audítorov a audítorských spoločností

Dnes už neúčinný 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 (ďalej aj „zákon o audítoroch, audite a dohľade nad výkonom auditu“) definoval vo svojej štvrtej časti oblasť previerok zabezpečenia kvality auditu, výkonu dohľadu a medzinárodnú spoluprácu, pričom oblasť previerok zabezpečenia kvality auditu je ustanovená v § 31 tohto zákona.

Hneď v § 31 ods. 1 zákona o audítoroch, audite a dohľade nad výkonom auditu je uvedené, že *„audítori a audítorské spoločnosti podliehajú previerke zabezpečenia kvality auditu, ktorú vykonáva komora audítorov prostredníctvom kontrolórov menovaných*

⁶ Do roku 2017 vykonávala Slovenská komora audítorov aj previerky subjektov verejného záujmu a obchodných spoločností podľa § 2 ods. 15 písm. f.) zákona o štatutárnom audite.

⁷ V „ostatných účtovných jednotkách“ vykonáva previerku primárne Komora, no podľa zákona o štatutárnom audite § 35 ods. 1 b)). [...] „tým nie je dotknuté oprávnenie úradu vykonávať previerky zabezpečenia kvality štatutárneho auditu u štatutárnych audítorov a v audítorských spoločnostiach, ktorí vykonávajú štatutárny audit v účtovných jednotkách, ktoré nie sú subjektmi verejného záujmu“.

⁸ Týka sa to previerok vykonaných Úradom pre dohľad nad výkonom auditu u tých štatutárnych audítorov/ audítorských spoločností, ktoré vykonali audit účtovnej závierky subjektov verejného záujmu a obchodnej spoločnosti podľa § 2 ods. 15 písm. f.) zákona o štatutárnom audite, tzn. nie ostatných účtovných jednotiek.

komorou auditorov“. Úrad vykonáva len dohľad nad systémom previerok vykonávaných Komorou, nie samotné previerky. (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 z. n. p., § 31 ods. 1)

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 podľa čl. 3 *„nadobudol účinnosť 1. januára 2016 s výnimkou čl. I a čl. II bodov 3 a 4, 6 až 10 a § 39o v bode 11, ktoré nadobudli účinnosť 17. júna 2016“*, pričom § 39o čl. 2 v bode 11 stanovuje, že *„na konania podľa § 38 ods. 1 písm. f) začaté pred 17. júnom 2016 sa vzťahuje predpis účinný do 16. júna 2016“*. Dôvodom prijatia zákona o štatutárnom audite bolo prevzatie Smernice Európskeho parlamentu a Rady č. 2014/56/EÚ zo 16. apríla 2014, ktorou sa menila Smernica EP a Rady 2006/43/ES a tiež prevzatie Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014.

Jednou zo zmien medzi uvedenými zákonmi je práve pôsobnosť Úradu a Komory v oblasti previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu, nakoľko § 35 ods. 1 zákona o štatutárnom audite jasne vymedzuje riešenú problematiku nasledovne: *„Štatutárni audítori a audítorské spoločnosti podliehajú previerke zabezpečenia kvality štatutárneho auditu, ktorú vykonáva*

a) úrad prostredníctvom kontrolórov vymenovaných úradom u štatutárneho audítora a v audítorskej spoločnosti, ktorí vykonávajú štatutárny audit v subjektoch verejného záujmu alebo v obchodných spoločnostiach podľa § 2 ods. 15 písm. f),

b) komora prostredníctvom kontrolórov vymenovaných komorou u štatutárnych audítorov a v audítorských spoločnostiach, ktorí vykonávajú štatutárny audit v účtovných jednotkách, ktoré nie sú subjektmi verejného záujmu alebo obchodnými spoločnosťami podľa § 2 ods. 15 písm. f); tým nie je dotknuté oprávnenie úradu vykonávať previerky zabezpečenia kvality štatutárneho auditu u štatutárnych audítorov a v audítorských spoločnostiach, ktorí vykonávajú štatutárny audit v účtovných jednotkách, ktoré nie sú subjektmi verejného záujmu“.

Identifikovanie tohto rozdielu bolo kľúčové z hľadiska nájdenia porovnateľného obdobia pre potreby analýzy, týkajúcej sa porovnania výsledkov z previerok zabezpečenia kvality štatutárnych auditov, vykonanej v kapitole 3 Výsledky práce a diskusia. Na základe Tabuľky 1 je zrejmé, že porovnateľným obdobím pre účely praktickej časti diplomovej práce boli roky 2017 – 2020, čo je prienik období, kedy vykonával previerku súčasne Úrad aj Komora.

Charakter účtovnej jednotky, ktorej účtovná závierka bola auditovaná preverovaným štatutárnym audítorom alebo preverovanou audítorskou spoločnosťou

V § 35 ods. 1 zákona o štatutárnom audite je stanovené, ktorá organizácia (Úrad alebo Komora) je oprávnená vykonávať previerku u štatutárnych audítorov (ako fyzických osôb) alebo u audítorských spoločností (ako právnických osôb), na základe toho, v akom type účtovnej jednotky realizovali preverovaní štatutárni audítori alebo preverované audítorské spoločnosti štatutárny audit účtovnej závierky. Tento rozdiel sme považovali za významný pre pochopenie celej problematiky previerok, a preto je neoddeliteľnou súčasťou Tabuľky 1. V uvedenej tabuľke je zostručnene vysvetlené, že to, ktorého štatutárneho audítora alebo audítorskú spoločnosť Úrad alebo Komora preverí, závisí od charakteru účtovnej jednotky, v ktorej daný preverovaný štatutárny audítor, či audítorská spoločnosť vykonali štatutárny audit účtovnej závierky. Štatutárni audítori alebo audítorské spoločnosti, ktoré vykonali štatutárny audit účtovnej závierky subjektu verejného záujmu alebo obchodnej spoločnosti podľa § 2 ods. 15 písm. f.) zákona o štatutárnom audite podliehajú previerke, ktorú vykonáva výlučne Úrad. Štatutárni audítori alebo audítorské spoločnosti, ktoré vykonali štatutárny audit účtovnej závierky „ostatných účtovných jednotiek“ podliehajú previerke (ale nie výlučne) zo strany Komory.

Charakter účtovnej jednotky sme analyzovali nasledovne:

Definíciu subjektu verejného záujmu pre účely Smernice EP a Rady 2006/43/ES a Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 sme uviedli v podkapitole 1.1.

V rámci legislatívy Slovenskej republiky je subjekt verejného záujmu vymedzený jednak zákonom o štatutárnom audite v § 2 ods. 16 a taktiež aj Zákonom č. 432/2002 Z. z. o účtovníctve (ďalej aj „zákon o účtovníctve“) v § 2 ods. 14. Členenie subjektov verejného záujmu je v rámci dvoch vyššie spomenutých zákonov z časti odlišné. Pre účely našej diplomovej práce je smerodajné členenie subjektov verejného záujmu podľa § 2 ods. 16 zákona o štatutárnom audite, ktorý zaraďuje medzi subjekty verejného záujmu nasledovné:

- a) „účtovná jednotka, ktorá emitovala cenné papiere, a tie boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu ktoréhokoľvek členského štátu,*
- b) banka a pobočka zahraničnej banky,*
- c) Exportno-importná banka Slovenskej republiky,*
- d) poisťovňa, pobočka poisťovne z iného členského štátu a pobočka zahraničnej poisťovne,*
- e) zaistovňa, pobočka zaistovne z iného členského štátu a pobočka zahraničnej zaistovne,*

- f) zdravotná poisťovňa,*
- g) správcovská spoločnosť a pobočka zahraničnej správcovskej spoločnosti,*
- h) dôchodková správcovská spoločnosť,*
- i) doplnková dôchodková spoločnosť,*
- j) Burza cenných papierov,*
- k) Železnice Slovenskej republiky,*
- l) účtovná jednotka zostavujúca konsolidovanú účtovnú závierku ústrednej správy,*
- m) vyšší územný celok,*
- n) účtovná jednotka, ktorá je obcou mestom alebo mestskou časťou podľa osobitných predpisov, od účtovného obdobia, ktorému predchádzajú najmenej dve po sebe idúce účtovné obdobia, v ktorých spĺňala tieto podmienky:*
 - 1. celková suma jej majetku presiahla 100 000 eur, pričom sumou majetku sa rozumie suma zistená z konsolidovanej účtovnej závierky účtovnej jednotky verejnej správy,*
 - 2. počet obyvateľov presiahol 50 000*

Podľa uvedeného môžeme pre zjednodušenie vyjadriť, že subjektom verejného záujmu je spoločnosť, ktorá určitým spôsobom slúži verejnosti a obyvateľstvu.

Obchodná spoločnosť podľa § 2 ods. 15 písm. f.) zákona o štatutárnom audite (ďalej aj „veľká obchodná spoločnosť“) je spoločnosť, ktorá „od účtovného obdobia, ktorému predchádzajú najmenej dve po sebe idúce účtovné obdobia, spĺňala najmenej dve z týchto podmienok:

- 1. celková suma jej majetku presiahla 170 000 000 eur, pričom sumou majetku sa rozumie suma zistená zo súvahy v ocenení neupravenom o položky podľa osobitného predpisu,*
- 2. čistý obrat podľa osobitného predpisu presiahol 170 000 000 eur,*
- 3. priemerný prepočítaný počet zamestnancov v jednotlivom účtovnom období presiahol 2 000“.*

Medzi ostatné účtovné jednotky patria všetky účtovné jednotky s výnimkou subjektov verejného záujmu a obchodných spoločností podľa § 2 ods. 15 písm. f.) zákona o štatutárnom audite.

Minimálna frekvencia výkonu previerok štatutárneho audítora a audítorskej spoločnosti

Zákon o štatutárnom audite v § 35 ods. 4 v nadväznosti na Smernicu EP a Rady 2006/43/ES a Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 stanovuje minimálny časový horizont na výber štatutárnych audítorov a audítorských spoločností, ktoré majú byť predmetom previerky. Táto doba sa líši v závislosti od charakteru účtovnej jednotky, ktorej účtovná závierka bola danými štatutárnymi audítormi či audítorskými spoločnosťami auditovaná (viď. vysvetlenie vyššie).

V Tabuľke 1 je zosumarizované, že Úrad vykonáva previerky prislúchajúcich štatutárnych audítorov alebo audítorských spoločností, ktoré vykonali štatutárny audit účtovnej závierky subjektu verejného záujmu alebo štatutárny audit účtovnej závierky veľkej obchodnej spoločnosti v trojročnom cykle, to znamená najmenej raz za tri roky. Štatutárni audítori a audítorské spoločnosti, ktorí vykonali štatutárny audit účtovnej závierky v ostatných účtovných jednotkách a teda ich previerky spadajú do kompetencie výkonu Komory, títo podstupujú previerku najmenej raz za šesť rokov.

S výberom konkrétnych štatutárnych audítorov či audítorských spoločností na výkon previerky okrem podmienky stanovenej v § 35 ods. 4 zákona o štatutárnom audite spomenutej vyššie, súvisí aj analýza rizika. V tejto súvislosti sa rizikom myslí napríklad *„nevyhovujúce hodnotenie z predchádzajúcej previerky, nesplnenie odporúčaní na odstránenie nedostatkov z previerky, neprimerané množstvo a kvalita vynaložených zdrojov, najmä množstvo a kvalita personálneho zabezpečenia štatutárneho auditu, počet hodín na štatutárnom audite, primeranosť výšky poplatkov za štatutárny audit, neplnenie si členských povinností audítora a pod.“* (Mozolák, 2021)

1.6 Vymedzenie výboru CEAOB v kontexte previerok zabezpečenia kvality

Výbor európskych orgánov pre dohľad nad výkonom auditu je výbor, ktorý bol založený v roku 2016. Cieľom založenia tohto výboru bolo zlepšenie spolupráce európskych vnútroštátnych audítorských orgánov v Európskej únii. (www.ec.europa.eu, 2021)

Každý členský štát Európskej únie má vo výbore CEAOB jedného zástupcu za svoju krajinu a jeden člen výboru CEAOB je vymenovaný Európskym orgánom pre cenné papiere a trhy (ďalej aj „orgán ESMA“ z angl. European Securities and Markets Authority). Všetci

členovia (s výnimkou člena menovaného prostredníctvom orgánu ESMA) majú na zasadnutiach jeden hlas, pričom rozhodnutia sa prijímajú vyhodnotením väčšiny hlasov. Výbor CEAOB má svojho predsedu aj podpredsedu, títo však nedisponujú hlasovacími právami. (Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, Článok 30, ods. 2 a 5)

Činnosť výboru CEAOB sa skladá v zmysle Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, čl. 36, ods. 2 z viacero aktivít, ako napríklad:

- zefektívňovanie vzájomnej komunikácie členov, najmä ohľadom odborných vedomostí či overených metód pri dodržiavaní Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 a Smernice EP a Rady 2006/43/ES,
- odborné poradenstvo pri dodržiavaní Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 a Smernice EP a Rady 2006/43/ES,
- hodnotenie systémov verejného dohľadu tretích krajín,
- zlepšovanie medzinárodnej spolupráce medzi členskými štátmi a tretími krajinami, napríklad v oblasti previerok zabezpečenia kvality či pri prešetrovaniach súvisiacich s výkonom štatutárnych auditov subjektov verejného záujmu,
- odborné posudzovanie Medzinárodných audítorských štandardov – ISA,
- organizovanie zasadnutí so štatutárnymi audítormi a audítorskými spoločnosťami či sieťami, ktoré vykonávajú štatutárne audity všetkých medzinárodných a dôležitých finančných inštitúcií v Európskej únii, z dôvodu informovania Európskeho výboru pre systémové riziká (skratka ESRB z angl. European Systemic Risk Board) ohľadom vývoja v týchto finančných inštitúciách,
- koordinovanie previerky alebo prešetrovania v prípade previerky zabezpečenia kvality alebo prešetrovania s cezhraničnými účinkami,
- prispievanie k spolupráci medzi orgánmi Európskej únie a tretími krajinami pokiaľ ide o previerky zabezpečenia kvality a prešetrovania štatutárnych audítorov a audítorských spoločností a tiež k dosiahnutiu zjednotenia postupov v oblasti dohľadu s tretími krajinami a ďalšie iné činnosti.

Orgány jednotlivých členských štátov Európskej únie musia poskytovať výboru CEAOB informácie uvedené v Smernici EP a Rady 2006/43/ES, týkajúce sa najmä všetkých správnych opatrení, sankcií či dočasných zákazov, ktoré boli štatutárnym audítorm a audítorským spoločnostiam udelené. Povinnosťou výboru CEAOB je následne uverejniť tieto informácie vo svojej ročnej správe. (Smernica EP a Rady 2006/43/ES, Článok 30f, ods. 1, 2)

Jednotlivé orgány členských štátov Európskej únie a tiež Európska sieť pre hospodársku súťaž (skratka ESHS z angl. European Society For The History of Science), sledujú trh poskytovania služieb štatutárneho auditu subjektom verejného záujmu a okrem iného posudzujú v súvislosti s kvalitou aj *„riziká vyplývajúce z vysokého výskytu nedostatkov v kvalite štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti vrátane systémových nedostatkov v sieti audítorských spoločností, ktoré môžu viesť k zániku niektorej audítorskej spoločnosti, narušeniu poskytovania služieb štatutárneho auditu v špecifickom sektore alebo naprieč sektormi, ďalšej akumulácii rizika nedostatkov v audite a vplyvu na celkovú stabilitu finančného sektora.“* Orgány a Európske hospodárske spoločenstvo vypracúvajú následne každé tri roky správu o vývoji na tomto trhu a predložia ju výboru CEAOB a ďalším Európskym inštitúciám. Tieto správy príslušné inštitúcie používajú na vyhotovenie spoločnej správy o vývoji v rámci Európskej únie. Táto spoločná správa sa predkladá Rade, Európskej centrálnej banke, Európskemu výboru pre systémové riziká a prípadne aj Európskemu parlamentu. (Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014, Článok 27, ods. 1, 2)

Pôsobnosť Úradu pre dohľad nad výkonom auditu vo výbore CEAOB

Ako sme už uviedli, výbor CEAOB pozostáva z jedného zástupcu za každý členský štát. Členom výboru CEAOB za Slovenskú republiku je Úrad pre dohľad nad výkonom auditu. (Európska komisia, Committee of European Auditing Oversight Bodies – Composition, 2021)

Úrad sa v rámci členstva vo výbore CEAOB podieľa na vzájomnej spolupráci národných orgánov dohľadov krajín Európskej únie nad štatutárnym auditom, v oblasti medzinárodných štandardov pre audit a účtovníctvo. Jednou z úloh Úradu je zúčastňovanie sa na rokovaní výboru CEAOB a jeho pracovných podskupín. Prostredníctvom výboru CEAOB Úrad realizuje rôzne činnosti, medzi ktoré patrí napríklad *„výmena skúseností z praxe z hľadiska organizácie systému dohľadu, výkonu dohľadu, riadenia rizík dohľadov, spolupráce pri tvorbe jednotnej metodiky dohľadov“*. Úrad taktiež prekladá výboru CEAOB prehľad najčastejších zistení identifikovaných v rámci vykonaných previerok za daný rok. Od roku 2020 používa Úrad pri výkone previerok metodickú príručku, ktorá vychádza jednak z nadobudnutých skúseností Úradu z vykonaných previerok za roky 2017 až 2019, no taktiež aj z celoeurópskych skúseností z výkonu previerok, získaných práve prostredníctvom členstva vo výbore CEAOB. (Správa o činnosti Úradu pre dohľad nad výkonom auditu za rok 2020, 2021)

1.7 Vymedzenie združenia IFIAR v kontexte previerok zabezpečenia kvality

V priebehu rokov sa čoraz viac nezávislých vnútroštátnych regulačných orgánov rozhodlo spojiť v rámci jednej organizácie, zameranej predovšetkým na podporu kvality auditu. (Carson, 2013)

Medzinárodné fórum nezávislých regulačných orgánov auditu (ďalej aj „združenie IFIAR“ z angl. International Forum of Independent Audit Regulators) je združenie nezávislých regulačných orgánov auditu. Bolo založené v septembri roku 2006 prostredníctvom osemnástich nezávislých audítorských regulačných orgánov a dnes má už viac ako päťdesiat členov z celého sveta. Úlohou združenia IFIAR je slúžiť verejnému záujmu prostredníctvom zvyšovania globálneho dohľadu nad auditom, podporovať spoluprácu audítorských regulačných orgánov a byť hlavným komunikačným článkom medzi organizáciami, ktoré majú záujem o zvyšovanie kvality auditu. (www.ifiar.org, 2021)

V posledných rokoch sa združeniu IFIAR podarilo stať vedúcou medzinárodnou organizáciou zaoberajúcou sa reguláciou auditu a dohľadu nad auditom a taktiež uznávaným globálnym orgánom v oblasti kvality auditu. Cieľom jeho činnosti je slúžiť verejnému záujmu a zlepšovať ochranu investorov prostredníctvom zvyšovania kvality auditu na celosvetovej úrovni. Určité činnosti, ktoré sa vykonávajú kolektívne prostredníctvom tohto združenia, môžu priniesť výhody. (International Forum of Independent Audit Regulators Charter, 2019)

Združenie IFIAR každoročne organizuje plenárne zasadnutia, na ktorých sa zúčastňujú zástupcovia členských štátov a diskutujú napríklad aj o otázkach a výzvach ohľadom profesie audítora a taktiež ohľadom strategických prístupov k udržiavaniu kvality auditu. Členovia tohto združenia dobrovoľne poskytujú svoj čas a zdroje na dosiahnutie výsledkov týkajúcich sa zlepšenia kvality auditu, najmä prostredníctvom ich aktívnej účasti v takzvaných pracovných skupinách (z angl. Working Groups, Task Forces). Združenie IFIAR taktiež každoročne organizuje takzvaný prieskum inšpekčných zistení (z angl. Inspection Findings Survey), ktorého cieľom je zvyšovať kvalitu auditu po celom svete, prostredníctvom určitej nadstavby na dohľady a previerky vykonávané jednotlivými národnými orgánmi, to znamená na základe správ od národných orgánov. (www.ifiar.org, 2021)

Členovia združenia oznamujú výsledky previerok vykonaných na národnej úrovni združeniu IFIAR, ktorý ich spracuje a vyhotoví report s názvom Prieskum zistení inšpekcie (z angl. Survey of Inspection Findings), (ďalej aj „prieskum“). Tento report zahŕňa najčastejšie zistenia na celosvetovej úrovni. Uvedené zistenia sa týkajú audítorských spoločností, patriacich medzi šesť najväčších globálnych audítorských sietí, tzv. GPPC siete (skratka GPPC z angl. Global Public Policy Committee). Výbor pre globálnu verejnú politiku (ďalej aj „GPPC“) pozostáva zo štyroch najznámejších audítorských spoločností, známych pod názvom „Veľká štvorka“, medzi ktoré patria spoločnosti Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Ernst & Young Global Limited, KPMG International Cooperative, PricewaterhouseCoopers International Limited a tiež z ďalších dvoch spoločností, ktorými sú BDO International Limited a Grant Thornton International Limited. Na prieskume inšpekčných zistení sa zúčastňujú členovia združenia IFIAR a poskytujú mu údaje zo správ z previerok vykonaných na národnej úrovni, ktoré sa vydávajú členským spoločnostiam siete GPPC. Zhromažďuje však len zistenia audítorských spoločností, ktoré vykonali štatutárny audit účtovnej závierky subjektov verejného záujmu alebo tzv. systémovo dôležitých finančných inštitúcií (ďalej aj „SIFI“ z angl. Systemically Important Financial Institutions). Medzi systémovo dôležité finančné inštitúcie patria banky, poisťovne alebo iné finančné inštitúcie, o ktorých federálne regulačné orgány USA stanovujú, že by nastalo vážne ohrozenie hospodárstva, ak by sa niektorá z danej inštitúcie dostala do úpadku. Na tieto inštitúcie sa ukladá vyššie regulačné zaťaženie, aby sa predišlo ich úpadku. Každoročne sa počet členov, ktorí oznamujú výsledky previerok združeniu IFIAR zvyšuje, ide teda o rastúci trend účasti členských štátov na vzájomnej spolupráci v rámci združenia IFIAR. Výsledky tohto prieskumu, spracované formou reportu sú každoročne zverejňované a sú verejne prístupné na webovej stránke združenia IFIAR. (International Forum of Independent Audit Regulators, Survey of Inspection Findings 2020; 2021)

Združenie IFIAR počas roka taktiež vypracúva strategické a operačné plány spolu s myšlienkovými dokumentmi o kľúčových záležitostiach dohľadu nad kvalitou auditu, ktoré sú zverejňované na webovej stránke združenia. (www.ifiar.org, 2021)

Pôsobnosť Úradu pre dohľad nad výkonom auditu v združení IFIAR

Členstvo v združení IFIAR je striktne obmedzené len na regulačné orgány auditu, ktoré sú nezávislé od profesie audítora a vykonávajú pravidelné previerky tých štatutárnych audítorov a audítorských spoločností, ktoré vykonávajú štatutárne audity subjektov

verejného záujmu. Dodržanie týchto podmienok vedie k vyššej kvalite auditu v danej krajine a práve preto je členstvo v združení IFIAR prepojené s kvalitou auditu. (Carson, 2013)

Jedným z členov združenia IFIAR je od 3. októbra 2008 práve Úrad pre dohľad nad výkonom auditu, ktorý v oblasti auditu zastupuje Slovenskú republiku. (Správa o činnosti Úradu pre dohľad nad výkonom auditu za rok 2008, 2009)

Úrad zameriava svoju činnosť v rámci medzinárodnej spolupráce s členmi združenia IFIAR predovšetkým na monitorovanie vývoja celosvetových trendov pri dohľadoch a výmenu skúseností získaných pri dohľadoch. Úrad sa zúčastnil aj na rokovaní združenia IFIAR, v rámci ktorých participoval na diskusiách s Medzinárodnou federáciou účtovníkov – IFAC. Zástupcovia Úradu sa zúčastňujú aj na zasadnutiach pracovných skupín, napríklad pracovnej skupiny pre presadzovanie a sankcie či pracovnej skupiny pre inšpekcie. (Správa o činnosti Úradu pre dohľad nad výkonom auditu za rok 2020, 2021)

2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

Cieľom diplomovej práce je prispieť k zvýšeniu kvality štatutárnych auditov prostredníctvom splnenia čiastkových cieľov, ktorými sú:

- vysvetliť problematiku týkajúcu sa previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu,
- odvodiť súčasnú slovenskú legislatívu upravujúcu oblasť previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu (zákon o štatutárnom audite) z nadnárodnej legislatívy (Smernica EP a Rady 2006/43/ES, Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014),
- odprezentovať zverejnené výsledky vyplývajúce z previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu,
- analyzovať zverejnené výsledky vyplývajúce z previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu,
- porovnať zverejnené výsledky z previerok zabezpečenia kvality štatutárnych auditov realizovaných Úradom pre dohľad nad výkonom auditu a Slovenskou komorou audítorov s výsledkami previerok zabezpečenia kvality štatutárnych auditov realizovaných na medzinárodnej úrovni,
- zhrnúť najčastejšie sa opakujúce výsledky z previerok zabezpečenia kvality štatutárnych auditov.

Hlavným prínosom práce je zvýšenie informovanosti čitateľov o problematike previerok zabezpečenia kvality štatutárnych auditov, vysvetlenie súvisiacej právnej úpravy a dôvodu jej prijatia, oboznámenie o výsledkoch z reálne uskutočnených previerok a upozornenie na najčastejšie sa opakujúce výsledky z previerok.

Na zabezpečenie kvality predkladanej diplomovej práce sme si stanovili určité zásady, ktoré sme v práci uplatnili:

- **zásada vedeckosti** – čitateľom sme sprostredkovali len vedecky overené poznatky, všetky predkladané fakty sú v súlade s objektívnou skutočnosťou,
- **zásada názornosti** – informácie sme sa snažili vždy, keď to bolo vhodné, znázorniť prostredníctvom prehľadných tabuliek, grafov a obrázku, aby si čitatelia vytvorili jasné a presné predstavy, nakoľko názornosť je základom konkrétnosti, vecnosti a reálnosti poznania,

- **zásada spájania teórie s praxou** – v diplomovej práci sme pracovali s výsledkami previerok z reálnej praxe, vďaka čomu si čitatelia utvrdia význam teoretických poznatkov nadobudnutých prostredníctvom prvej kapitoly.

V rámci prvej kapitoly, ktorá je zameraná predovšetkým na teoretické východiská, sme využili predovšetkým metódu vysvetľovania, pri ktorej ide o logicky usporiadaný spôsob sprostredkovania informácií, ktorým sme viedli čitateľov k pochopeniu podstaty, príčin a súvislostí javov. Od jedného poznania sme postupne prechádzali k ďalšiemu poznaniu. Poskytované informácie sme prepájali s vedomosťami, ktorými čitatelia tejto záverečnej práce už musia disponovať. Pod týmito vedomosťami myslíme základné znalosti o účtovníctve a audítorstve. Vysvetľovanie sme doplnili v tretej kapitole o názorné ukážky výsledkov previerok zabezpečenia kvality štatutárnych auditov.

Celkovú odbornosť práce sme zabezpečili prostredníctvom hodnoverných zdrojov uvedených v zozname použitej literatúry, ktorý je súčasťou tejto diplomovej práce. Medzi uvedenými zdrojmi prevládajú najmä legislatívne predpisy, vďaka čomu sme zabezpečili suverenitu a profesionalitu práce. Doplnujúce informácie k problematike sme získali preštudovaním odbornej domácej aj zahraničnej literatúry, či už v knižnej alebo elektronickej podobe. Základným zdrojom pre spracovanie praktickej časti boli správy orgánov z uskutočnených previerok zabezpečenia kvality, ktoré sme bližšie opísali v tretej kapitole.

3 Výsledky práce a diskusia

V tretej kapitole našej diplomovej práce sme sa zamerali na vytýčenie hlavných zistení, ako výsledkov uskutočnených previerok zabezpečenia kvality štatutárnych auditov. Identifikované zistenia súvisia s výkonom štatutárneho auditu a týkajú sa konkrétnych nedostatkov preverovaných subjektov – štatutárnych audítorov a audítorských spoločností, vyplývajúcich z výkonu ich audítorskej činnosti.

V prvej časti tretej kapitoly práce sme sa venovali hlavným zisteniam z previerok zabezpečenia kvality štatutárnych auditov v rámci Slovenskej republiky. Tieto sú podľa zákona o štatutárnom audite, ako sme už bližšie špecifikovali v prvej kapitole, v kompetencii dvoch orgánov, ktorými sú Úrad pre dohľad nad výkonom auditu a Slovenská komora audítorov.

Druhá časť tretej kapitoly práce sa týka zobrazenia zistení z previerok zabezpečenia kvality štatutárnych auditov na medzinárodnej úrovni, ktoré sú zverejňované prostredníctvom združenia nezávislých regulačných orgánov auditu – združenia IFIAR.

Vo všeobecnosti slúži naša praktická práca na porovnanie výsledkov z previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu realizovaných v rámci Slovenskej republiky s výsledkami previerok na medzinárodnej úrovni. Keďže výsledkom predkladanej diplomovej práce je práve porovnanie zverejnených výsledkov z previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu realizovaných Úradom a Komorou s výsledkami previerok na medzinárodnej úrovni, bolo nevyhnutné si pre tento účel vopred stanoviť porovnateľné obdobie. Toto obdobie sme si nestanovili náhodne prostredníctvom odhadu. Smerodajná bola pre nás v tomto smere zmena legislatívy, konkrétne zrušenie účinnosti zákona o audítoroch, audite a dohľade nad výkonom auditu a nadobudnutie účinnosti zákona o štatutárnom audite, vplyvom prevzatia nadnárodnej úpravy – Smernice EP a Rady 2006/43/ES a Nariadenia EP a Rady (EÚ) č. 537/2014. Ako porovnateľné obdobie pre účely praktickej časti diplomovej práce sme si preto stanovili roky 2017 až 2020, čo je prienik období, kedy vykonával previerku súčasne Úrad aj Komora. Stanovené obdobie sme následne uplatnili aj pri prezentácii výsledkov z previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu na medzinárodnej úrovni.

3.1 Zistenia z previerok zabezpečenia kvality v rámci Slovenskej republiky

Previerky zabezpečenia kvality štatutárneho auditu sú v rámci Slovenskej republiky uskutočňované prostredníctvom Úradu pre dohľad nad výkonom auditu a Slovenskej komory audítorov, v súlade so zákonom o štatutárnom audite. Oba orgány výsledky previerok zverejňujú. Tieto zverejnenia nám slúžili ako podklad k zobrazeniu jednotlivých zistení z previerok v rámci sledovaného obdobia.

Zistenia z previerok štatutárnych audítorov a audítorských spoločností, ktoré vykonali štatutárne audity účtovných závierok subjektov verejného záujmu a veľkých obchodných spoločností

Ako sme už uviedli v prvej kapitole, nadobudnutím účinnosti zákona o štatutárnom audite, dostal Úrad do svojej kompetencie vykonávať previerky predovšetkým u štatutárnych audítorov a audítorských spoločností, ktoré vykonali štatutárne audity účtovných závierok subjektov verejného záujmu a veľkých obchodných spoločností. Podľa tejto novej legislatívy sa začal výkon previerok prostredníctvom Úradu v roku 2017.

V každoročne zverejňovanom dokumente s názvom Prehľad o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu, ktorý vydáva a zverejňuje Úrad, sú zosumarizované hlavné závery a zistenia z vykonaných previerok a taktiež aj identifikované rizikové oblasti. Z týchto dokumentov sme čerpali pri sumarizácii hlavných zistení a rizikových oblastí do prehľadných tabuliek a grafov v praktickej časti našej diplomovej práce.

V Tabuľke 2 sme vytýčili hlavné zistenia Úradu identifikované u preverovaných subjektov – štatutárnych audítorov a audítorských spoločností vo vykonaných štatutárnych auditoch v rámci zrealizovaných previerok za roky 2017 až 2020. Vysvetľujúce údaje k Tabuľke 2, Tabuľke 3 a Tabuľke 4:

- symbol „X“ vyjadruje, v ktorých rokoch bolo uvedené zistenie Úradom u preverovaných subjektoch identifikované,
- symbol „–“ vyjadruje, v ktorých rokoch nebolo uvedené zistenie Úradom u preverovaných subjektoch identifikované.

Tabuľka 2 Hlavné zistenia identifikované Úradom za roky 2017 až 2020

P. č.	Hlavné zistenia	2017	2018	2019	2020
1.	Nedostatočne vypracovaná metodika pre overovanie všeobecných a aplikačných IT kontrol	×	×	×	×
2.	Nedostatočné plnenie oznamovacích povinností voči Úradu	×	×	×	×
3.	Nedostatky v správe o transparentnosti	×	×	×	×
4.	Nedostatočná komunikácia s výborom pre audit, nepredloženie dodatočnej správy výboru pre audit	×	×	×	-
5.	Nedostatočne vypracované/ nedodržané pravidlá a postupy podľa ISQC 1 ⁹ , napr. v oblasti akceptácie zákazky a auditorskej dokumentácie	×	×	×	-
6.	Nevypracovanie primeraných vnútorných postupov ohľadom odstúpenia zo zákazky alebo odstúpenia zo vzťahu s klientom	×	×	-	-
7.	Nedodržané postupy pri akceptácii zákazky	×	×	-	-
8.	Nedodržaný termín pri archivácii auditorskej dokumentácie	×	×	-	-
9.	Nedostatočne vypracovaná metodika vrátane vybranej vzorovej dokumentácie	×	×	×	×
10.	Nedodržanie nastavených postupov v oblasti kontroly kvality zákazky	×	×	-	-
11.	Nevypracovaná ročná správa o prijatých opatreniach	-	-	×	×
12.	Nedostatky v správe nezávislého audítora	-	-	×	×

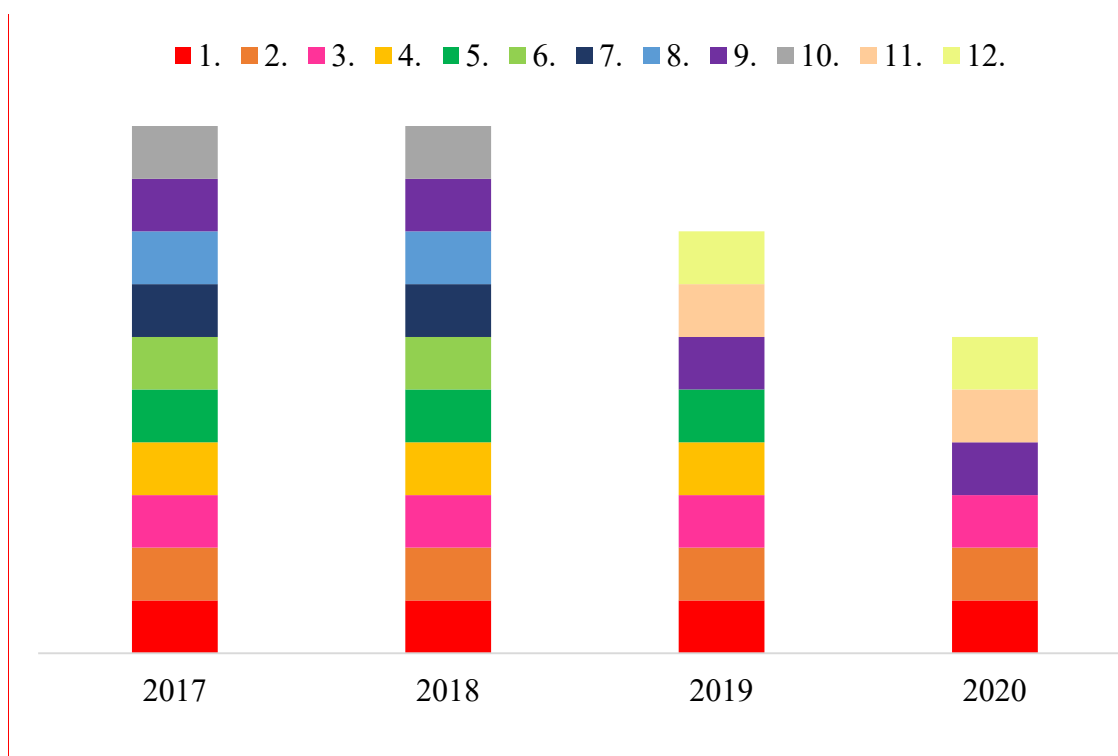
Zdroj: vlastné spracovanie na základe Prehľadu o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu Úradu pre dohľad nad výkonom auditu za rok 2017, 2018, 2019, 2020

⁹ ISQC 1 = Medzinárodný štandard pre kontrolu kvality 1 – Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uisťovacie a súvisiace služby (ďalej aj „ISQC 1“) (skratka ISQC 1 z angl. International Standard on Quality Control 1)

Hlavné zistenia identifikované Úradom v rámci výkonu previerok za roky 2017 až 2020 sme s cieľom dodržania zásady názornosti stvárnilí prostredníctvom Grafu 1. Vysvetľujúce údaje ku Grafu 1:

- údaje grafu sú prostredníctvom číselného aj farebného označenia prepojené s Tabuľkou 2, napr. ■ 1. = „Nedostatočne vypracovaná metodika pre overovanie všeobecných a aplikačných IT kontrol“.

Graf 1 Hlavné zistenia identifikované Úradom za roky 2017 až 2020



Zdroj: vlastné spracovanie na základe Prehľadu o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu Úradu pre dohľad nad výkonom auditu za rok 2017, 2018, 2019, 2020

Z Tabuľky 2 a Grafu 1 možno vidieť, že každoročne opakované zistenia, v rámci nami sledovaného obdobia, sa týkajú nedostatočne vypracovanej metodiky pre overovanie všeobecných a aplikačných IT kontrol v rámci výkonu štatutárneho auditu, nedostatočného plnenia oznamovacích povinností voči Úradu a nedostatkom v správe o transparentnosti.

ISA 315 – Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia uvádza okrem iného aj riziká vyplývajúce z informačných technológií, nakoľko využívanie IT ovplyvňuje spôsob uskutočnenia kontrolných činností. Aplikačné kontroly sa zaoberajú spracovaním jednotlivých aplikácií a všeobecné kontroly

IT sú určité pravidlá a postupy, ktoré sa týkajú väčšieho počtu aplikácií a podporujú správne fungovanie aplikačných kontrol tým, že pomáhajú zabezpečiť nepretržité a správne fungovanie informačných systémov. Medzi aplikačné kontroly patrí napríklad overovanie aritmetickej presnosti záznamov, vedenie a preverovanie účtov a obratovej predvahy, automatizované kontroly a podobne. Medzi všeobecné IT kontroly patria napríklad kontroly zmien v počítačových programoch, kontroly zabráňujúce prístupu k programom alebo údajom, kontroly systémového softvéru a podobne. Úrad prostredníctvom výkonu previerok zistil, že štatutárni audítori a audítorské spoločnosti nedostatočne vypracúvajú metodiku súvisiacu s overovaním týchto všeobecných a aplikačných IT kontrol, teda postupy ako overujú všeobecné a aplikačné IT kontroly v rámci vnútorného kontrolného systému účtovnej jednotky.

Zistenia ohľadom nedostatočného plnenia oznamovacích povinností voči Úradu identifikoval Úrad vo všetkých štyroch rokoch nami zvoleného obdobia a jedná sa najmä nedostatky v plnení oznamovacích povinností voči Úradu podľa § 28 a § 30 zákona o štatutárnom audite.

Ako uviedol Úrad, nedostatky v správe o transparentnosti patria medzi ďalšie, veľmi časté zistenia u preverovaných subjektov. Náležitosti správy o transparentnosti upravuje Nariadenie EP a Rady (EÚ) č. 537/2014 v Článku 13 a ako časté nedostatky v správe o transparentnosti Úrad uvádza napríklad nesprávne či chýbajúce údaje.

V Tabuľke 3 sme vytýčili rizikové oblasti, ktoré identifikoval Úrad u štatutárnych audítorov a audítorských spoločností vo vykonaných štatutárnych auditoch v rámci zrealizovaných previerok za roky 2017 až 2020.

Tabuľka 3 Rizikové oblasti identifikované Úradom za roky 2017 až 2020

P. č.	Rizikové oblasti	2017	2018	2019	2020
1.	Vypracovanie, primeranosť, nastavenie, dodržiavanie pravidiel a postupov v súlade s ISQC 1	×	×	×	×
2.	Zabezpečenie ochrany dát auditovaných klientov	×	×	×	-
3.	Primeranosť postupov pri posudzovaní nezávislosti auditovaných klientov v rámci procesu akceptácie zákazky a pokračovania vzťahu s klientom	×	×	-	-
4.	Kvalita a nastavenie postupov v oblasti hodnotenia zamestnancov (asistentov štatutárneho audítora a štatutárnych audítorov)	×	×	-	-

5.	Zverejňovanie a primeranosť údajov v správe o transparentnosti	×	×	-	-
6.	Obsahová náplň sústavného vzdelávania	×	×	-	-
7.	Využitie prieskumov spokojnosti zamestnancov a klientov na zvyšovanie kvality štatutárneho auditu	×	×	-	-
8.	Zaradenie školení v oblasti etiky a nezávislosti a profesionálneho skepticizmu do plánu vzdelávania	-	-	×	-
9.	Zabezpečenie dostatočnej výšky poistnej sumy na poistenie profesijnej zodpovednosti za škodu	-	-	×	-
10.	Dodržiavanie zákonom stanovenej lehoty na kompletizáciu audítorskej dokumentácie	-	-	×	-
11.	Nedostatočne vypracovaná dokumentácia fázy plánovania a zhodnotenia rizík ¹⁰	-	-	-	×
12.	Nedostatočne vypracovaná dokumentácia týkajúca sa vyhodnotenia výsledkov auditu ¹¹	-	-	-	×
13.	Nevykonanie analytických postupov	-	-	-	×
14.	Nedostatočná dokumentácia o komunikácii s predchádzajúcim audítorom	-	-	-	×
15.	Nedostatočná aplikácia profesionálneho skepticizmu	-	-	-	×
16.	Nedostatočné overenie správnosti a úplnosti účtovných závierok zostavených podľa Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva	-	-	-	×
17.	Nesplnenie zákonnej požiadavky schválenia štatutárneho audítora valným zhromaždením	-	-	-	×
18.	Nesplnenie odporúčaní Úradu, ktoré vyplynuli preverovanému subjektu z predchádzajúcej previerky	-	-	-	×

Zdroj: vlastné spracovanie na základe Prehľadu o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu Úradu pre dohľad nad výkonom auditu za rok 2017, 2018, 2019, 2020

Medzi každoročne identifikovanú rizikovú oblasť z previerok zabezpečenia kvality štatutárnych auditov realizovaných prostredníctvom Úradu, v rámci nami skúmaných rokov 2017 až 2020, patrí oblasť týkajúca sa vypracovania, primeranosti, nastavenia a dodržiavania

¹⁰ Napr. identifikácie rizík a porozumenia odhadom v účtovnej závierke.

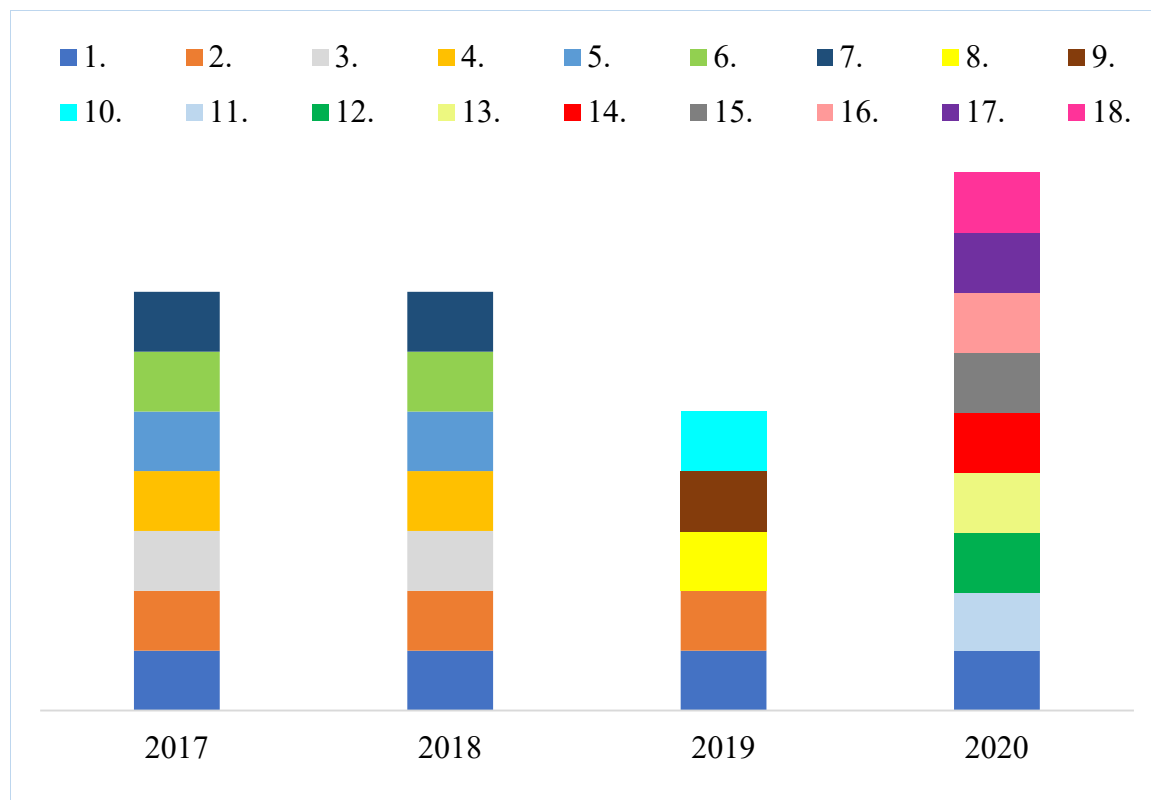
¹¹ Sumarizácia identifikovaných nesprávností, následné udalosti a vplyv následných udalostí na účtovné odhady, posúdenie rizika „going concern“, rizika podvodu, rozhodnutie o type vydávanej správy audítora.

pravidiel a postupov preverovaného subjektu podľa ISQC 1 vo vzťahu k rozsahu a zložitosti preverovaného subjektu. Možné riziko bolo identifikované predovšetkým pri nastavení postupov interného monitorovania, v oblasti ľudských zdrojov, akceptácie zákazky, etiky a nezávislosti, ľudských zdrojov, interného monitorovania, previerok kontroly kvality zákaziek, audítorskej dokumentácie, sťažností a obvinení a nedostatky v interných manuáloch týkajúcich sa vnútorného kontrolného systému. (Prehľad o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu Úradu pre dohľad nad výkonom auditu za rok 2017, 2018, 2019, 2020)

Rizikové oblasti identifikované Úradom v rámci výkonu previerok za roky 2017 až 2020 sme s cieľom dodržať zásadu názornosti stvárnili prostredníctvom Grafu 2. Vysvetľujúce údaje ku Grafu 2:

- údaje grafu sú prostredníctvom číselného aj farebného označenia prepojené s Tabuľkou 3, napr. ■ 1. = „Vypracovanie, primeranosť, nastavenie, dodržiavanie pravidiel a postupov v súlade s ISQC 1“.

Graf 2 Rizikové oblasti identifikované Úradom za roky 2017 až 2020



Zdroj: vlastné spracovanie na základe Prehľadu o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu Úradu pre dohľad nad výkonom auditu za rok 2017, 2018, 2019, 2020

Zistenia z previerok štatutárnych audítorov a audítorských spoločností, ktoré vykonali štatutárne audity ostatných účtovných jednotiek

V nadväznosti na prvú kapitolu našej diplomovej práce pripomínáme, že Komora nadobudnutím účinnosti zákona o štatutárnom audite, vykonáva už len previerky tých štatutárnych audítorov a audítorských spoločností, ktorí vykonali štatutárny audit účtovnej závierky tzv. ostatných účtovných jednotiek (viď. podkapitola 1.5). Prvým obdobím, kedy sa daná legislatíva odzrkadlila vo výkone previerok uskutočnených v kompetencii Komory bol rok 2017. V predchádzajúcich rokoch Komora vykonávala previerku všetkých štatutárnych audítorov a audítorských spoločností, bez ohľadu na charakter auditovanej účtovnej jednotky.

Komora, podobne ako Úrad, každoročne zverejňuje dokument s názvom Prehľad o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu. Sú v ňom zosumarizované hlavné nedostatky z vykonaných previerok, ktoré identifikovala Komora pri realizovaní previerok u preverovaných subjektov – štatutárnych audítorov a audítorských spoločností v rámci ich výkonu štatutárneho auditu. Z týchto dokumentov sme čerpali aj pri sumarizácii zistených nedostatkov do prehľadných tabuliek a grafov v tretej kapitole našej diplomovej práce. V Tabuľke 4 sme vytýčili dané nedostatky identifikované Komorou v rámci zrealizovaných previerok za roky 2017 až 2020.

Tabuľka 4 Nedostatky identifikované Komorou za roky 2017 až 2020

P. č.	Nedostatky	2017	2018	2019	2020
1.	Nestanovená/ nesprávne stanovená hladina významnosti pri plánovaní a vykonávaní ŠA	×	×	×	×
2.	Nedostatočné zdokumentovanie posúdenia vnútorného kontrolného systému, poznania účtovnej jednotky, právnych predpisov vzťahujúcich sa na činnosť auditovaného subjektu/ dokumentácia je len formálna, bez identifikácie možných rizík	×	×	×	×
3.	Chýbajúci spôsob reakcie na vyhodnotenú riziká, teda stanovenie a vykonanie postupov	×	×	×	×
4.	Chýbajúca dokumentácia metódy výberu vzorky, jej rozsah a nadväznosti na zvolenú výšku rizika, vyhodnotenie výsledkov vzorky audítorských postupov, a zhodnotenie, či poskytujú primeraný základ pre záver o súbore, ktorý bol testovaný	×	×	×	×
5.	Chýbajúca dokumentácia posúdenia audítorského rizika, rizika podvodu, komunikácie s klientom,	×	×	×	×

	absencia vykonaných audítorských postupov, ktoré na tieto riziká reagujú				
6.	Chýbajúca/ nedostatočná dokumentácia dôkazov potvrdzujúcich závery štatutárneho audítora k overeniu jednotlivých oblastí výkonu ŠA	×	×	×	×
7.	Nedostatky v plánovaní ŠA, nedôsledné sledovanie času, neuplatňovanie usmernenia týkajúceho sa doby trvania ŠA a nadväzne stanovenie výšky honorárov, skutočne odpracovaný počet hodín na zákazke nezodpovedá minimálnemu počtu hodín podľa usmernenia Komory	×	×	×	×
8.	Nepreverenie/ nezdokumentovanie, či sa auditovaná spoločnosť nenachádza v kríze, úpadku alebo jej úpadok nehrozí	×	×	×	×
9.	Chýbajúce písomné vyhlásenie manažmentu ¹²	×	×	×	×
10.	Nezdokumentované použitie relevantných ISA, použitých testov a záverov z ich použitia, chýbajúce záznamy z rokovania s vedením, z audítorskej dokumentácie nie je jasný priebeh činnosti o výkone ŠA, uplatnených postupoch, vplyv zistených nesprávností a odôvodnenie záverov ¹³	×	×	-	×
11.	Nedostatky pri ŠA subjektov verejnej správy, v zdokumentovaní overenia vybraných oblastí rozpočtového hospodárenia	×	×	-	×
12.	Záverečné memorandum neobsahuje overenie povinností vyplývajúcich zo zákona o účtovníctve: zverejnenie účtovnej závierky, správy audítora, výročnej správy, Dodatku k správe audítora o overení súladu výročnej správy a účtovnej závierky, dokumentu o schválení účtovnej závierky	×	×	-	×
13.	Nevypracovanie/ nedostatočné vypracovanie smernice na kontrolu kvality vlastnej činnosti podľa ISQC 1, prípadne nedostatočné uplatňovanie vo svojej činnosti, nevykonanie povinného monitoringu kvality	×	×	-	-
14.	Absencia podstatných náležitostí Zmluvy o štatutárnom audite ¹⁴	-	×	-	×
15.	Absencia/ nezaktualizované smernice pre vlastnú metodiku výkonu ŠA ¹⁵	-	-	×	×

¹² Napr. chýbajúce vyhlásenie manažmentu k transakciám so spriaznenými osobami.

¹³ Dokumentácia teda neumožňuje inému štatutárnemu audítorovi/ audítorskej spoločnosti posúdiť, aký konkrétny test bol uskutočnený a aký cieľ sledoval, aké tvrdenie pokrýval, aký bol jeho rozsah a či záver vyplývajúci z testu je adekvátny. Spis tak v niektorých prípadoch nie je, bez ďalšej diskusie so štatutárnym audítorom/ audítorskou spoločnosťou, dokumentom poskytujúcim informácie o vykonanej audítorskej činnosti, postupoch a záveroch daného štatutárneho auditu.

¹⁴ ISQC 1 - spolupracujúce osoby, ustanovenia o povinnosti zachovávať mlčanlivosť a oslobodenie od mlčanlivosti vzťahujúce sa k výkonu ISQC 1, informácia o spracúvaní osobných údajov

¹⁵ Napr. prijatie a riadenie zákazky, plánovanie zákazky, testovanie, záverečné audítorské postupy, rozpracovanie plánu vykonávania substantívnych testov pre jednotlivé oblasti – dlhodobý majetok, pohľadávky, záväzky, dane, náklady, výnosy, ...

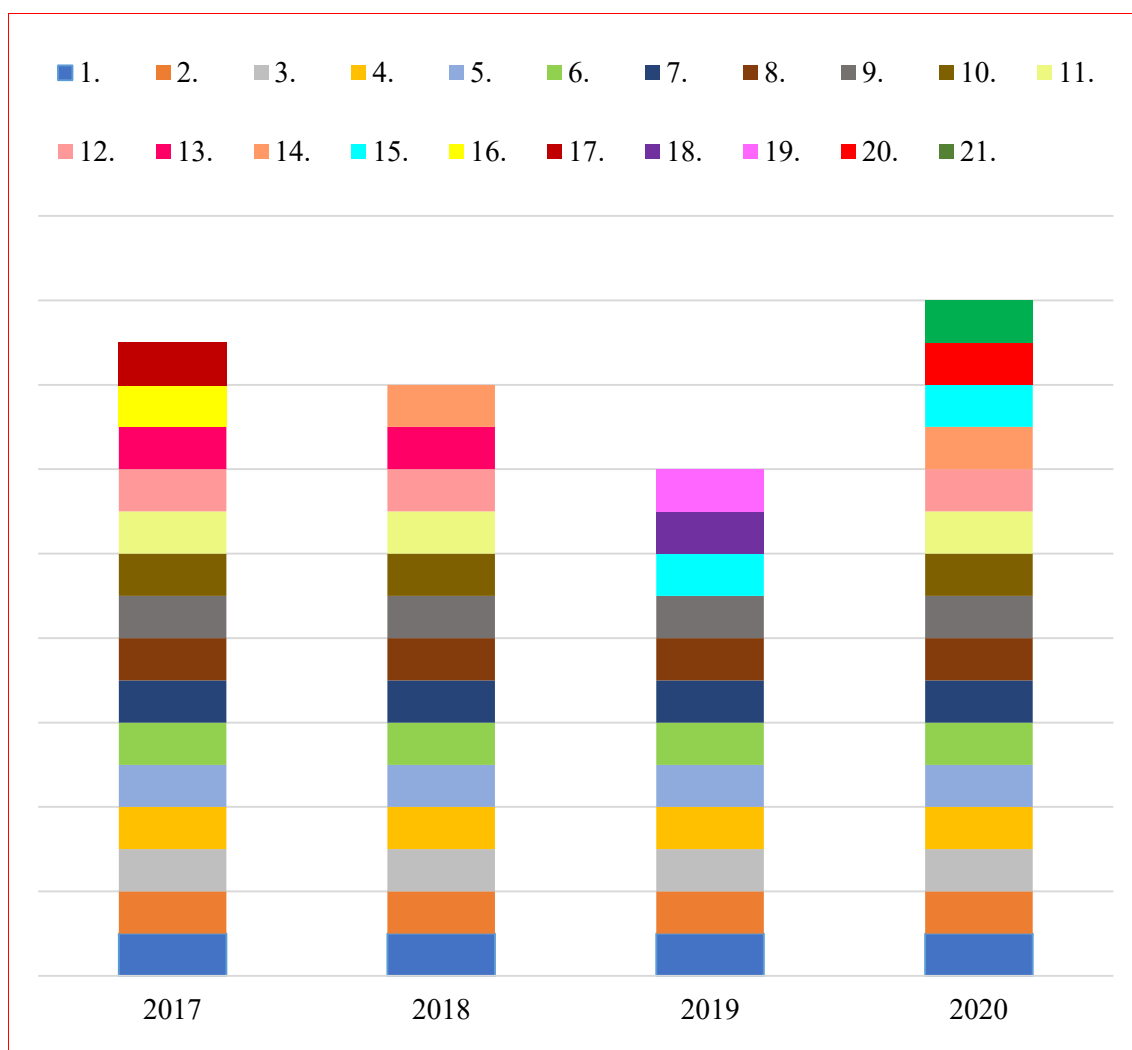
16.	Nedodržanie formálnej a obsahovej úpravy správy audítora a dodatku správy o overení súladu výročnej správy s auditovanou účtovnou závierkou v súlade s usmerneniami Komory	×	-	-	-
17.	Neuskutočnená previerka udalostí, ktoré nastali od dátumu zostavenia účtovnej závierky do dátumu vydania správy štatutárneho audítora	×	-	-	-
18.	Nedostatky pri ŠA subjektov samosprávy v zdokumentovaní overenia vybraných oblastí rozpočtového hospodárenia, absencia dokumentácie o audítorských procedúrach v subjektoch nepodliehajúcich štatutárnemu auditu vstupujúce do konsolidácie zriaďovateľa	-	-	×	-
19.	Neúčast' audítora na fyzickej inventúre/ chýbajúci pracovný list potvrdzujúci účasť	-	-	×	-
20.	Nedostatočne pripravené a predložené podklady pre overenie správnosti výpočtu pohyblivého členského príspevku	-	-	-	×
21.	Nedostatočné vyhodnotenie/ nevyhodnotenie záverov v správe z monitoringu, nedodržanie lehoty na vykonanie monitoringu audítorskej dokumentácie v priebehu posledných troch rokov	-	-	-	×

Zdroj: vlastné spracovanie na základe Prehľadov o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu Slovenskej komory audítora za rok 2017, 2018, 2019, 2020

Všetky nedostatky identifikované Komorou v rámci výkonu previerok za roky 2017 až 2020 sme s cieľom dodržať zásadu názornosti stvárnili prostredníctvom Grafu 3. Vysvetľujúce údaje ku Grafu 3:

- údaje grafu sú prostredníctvom číselného aj farebného označenia prepojené s Tabuľkou 4, napr. ■1. = „Nestanovená/ nesprávne stanovená hladina významnosti pri plánovaní a vykonávaní ŠA“.

Graf 3 Nedostatky identifikované Komorou za roky 2017 až 2020



Zdroj: vlastné spracovanie na základe Prehľadov o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu Slovenskej komory audítorov za rok 2017, 2018, 2019, 2020

Komora identifikovala v rámci výkonu previerok zabezpečenia kvality štatutárnych auditov viaceré nedostatky a mnohé z nich sa zopakovali vo všetkých, nami analyzovaných obdobiach. Niektoré z nich sme sa snažili čitateľom priblížiť, v nasledovnom texte.

Jedným z opakujúcich sa nedostatkov preverovaných subjektov je, že hladinu významnosti pri plánovaní a vykonávaní štatutárneho auditu buď nestanovili vôbec, alebo bola častokrát stanovená len formálne, bez potrebného odôvodnenia a spôsoboch použitia v dokumentácii audítora. Úrovňou významnosti sa zaoberá ISA 320 – Významnosť pri plánovaní a vykonávaní auditu.

Ďalším častým nedostatkom, ktorý Komora identifikovala vo všetkých nami analyzovaných rokoch je, že v audítorskej dokumentácii častokrát nie je dostatočne zdokumentované posúdenie vnútorného kontrolného systému, poznanie účtovnej jednotky, poznanie príslušných právnych predpisov vzťahujúcich sa na činnosť auditovaného subjektu alebo sú zdokumentované len formálne, bez identifikácie a stanovenia možných rizík.

Medzi často identifikovaný nedostatok preverovaných subjektov patrí aj absencia spôsobu reakcie preverovaných subjektov – štatutárnych audítorov/ audítorských spoločností na vyhodnotené riziká, teda stanovenie a vykonanie postupov. Ide napríklad o substantívne postupy, testy vecnej správnosti, testy kontrol, posúdenie vnútorného kontrolného prostredia a podobne.

Upozorňujeme aj na chýbajúce zdokumentovanie metódy výberu vzorky, jej rozsah a nadväznosti na zvolenú výšku rizika, nakoľko aj v tomto prípade ide o opakovaný nedostatok v rámci analyzovaných rokov. V audítorskej dokumentácii častokrát absentuje aj vyhodnotenie výsledkov vzorky audítorských postupov, vrátane zhodnotenia, či poskytujú primeraný základ pre záver o súbore, ktorý bol testovaný.

Komora spozorovala pri výkone previerok aj opakované nedostatky ohľadom chýbajúcej dokumentácie týkajúcej sa posúdenia rizika podvodu a s tým súvisiacej komunikácie s vedením klienta, jeho štatutárnymi orgánmi a osobami poverenými riadením. Taktiež bola opakovane spozorovaná aj absencia vykonaných audítorských postupov, ktoré na tieto riziká reagujú. Chýbajúca alebo nedostatočná dokumentácia bola spozorovaná aj pri dokumentácii dôkazov potvrdzujúcich závery štatutárneho audítora k overeniu jednotlivých oblastí výkonu štatutárneho auditu.

To, že preverované subjekty nevedú evidenciu o odpracovaných hodinách a následne nevedia preukázať koľko hodín strávili vykonávaním štatutárneho auditu konkrétnej účtovnej závierky, je ďalším pravidelne sa opakujúcim nedostatkom preverovaných subjektov. Súvisí s tým totiž aj stanovenie výšky honorárov.

Často vyskytujúcim sa nedostatkom pri výkone štatutárnych auditov je aj nepreverenie alebo nezdokumentovanie, či sa auditovaná spoločnosť nenachádza v kríze, úpadku alebo či auditovanej spoločnosti úpadok nehrozí, či sa štatutárny orgán nenachádza v registri diskvalifikácii, nezdokumentovanie konečného užívateľa výhod ako ani ďalšie registre.

Podľa ISA 580 – Písomné vyhlásenia je písomné vyhlásenie významným zdrojom audítorských dôkazov. Písomné vyhlásenie je písomné stanovisko poskytnuté štatutárnemu audítorovi, ktorým sa potvrdzujú určité skutočnosti. Musí byť vo forme listu a adresované

štatutárnemu audítorovi. V prípade, že manažment neposkytne požadované vyhlásenia, je to pre štatutárneho audítora varovanie, naznačujúce existenciu závažných záležitostí. Ako uvádza Komora, chýbajúce písomné vyhlásenia manažmentu, sú ďalším, často opakujúcim sa nedostatkom u preverovaných subjektov.

3.2 Zistenia z previerok zabezpečenia kvality na medzinárodnej úrovni

Zvyšovaním celosvetovej kvality štatutárneho auditu sa zaoberá združenie IFIAR, ktoré sme predstavili v podkapitole 1.7. Prostredníctvom Prieskumu zistení inšpekcie, ktorý združenie IFIAR každoročne verejne zverejňuje ako výsledok svojej činnosti v oblasti zvyšovania kvality štatutárnych auditov, sa verejnosť môže dozvedieť o najčastejších zisteniach identifikovaných v rámci previerok zabezpečenia kvality štatutárnych auditov na celosvetovej úrovni. Práve z Prieskumov zistení inšpekcie sme čerpali pri prezentácii zistení z previerok zabezpečenia kvality štatutárnych auditov na medzinárodnej úrovni. Keďže ako porovnateľné časové obdobie sme si na analýzu, z už uvedených dôvodov, stanovili roky 2017 až 2020, aj Prieskumy zistení inšpekcie sme preto analyzovali len v rámci uvedených rokov.

Považovali sme za dôležité uviesť, že Prieskum zistení inšpekcie je užitočný pri určovaní všeobecných trendov v oblastiach zistení, ale neposudzuje závažnosť jednotlivých zistení. (International Forum of Independent Audit Regulators, Survey of Inspection Findings 2017, 2018)

Združenie IFIAR používa na vyjadrenie uskutočnenia previerky zabezpečenia kvality pojem inšpekcia (z angl. Inspection). Preto sme aj my, v súvislosti so združením IFIAR, používali v diplomovej práci pojem inšpekcia.

Ako sme uviedli v podkapitole 1.7, združenie IFIAR sa v rámci prieskumu inšpekčných zistení zameriava len na inšpekcie uskutočnené u subjektov, ktorými sú členovia siete GPPC, pričom abstrahuje od inšpekcií tých audítorských spoločností, ktoré vykonali štatutárny audit účtovných závierok subjektov iných ako sú subjekty verejného záujmu a systémovo dôležité finančné inštitúcie.

Prieskum zistení inšpekcie zverejňovaný združením IFIAR zhromažďuje zistenia o konkrétnych sedemnástich preverovaných tematických oblastiach pre štatutárne audity subjektov verejného záujmu a o konkrétnych šesťnástich preverovaných oblastiach pre štatutárne audity systémovo dôležitých finančných inštitúcií. Prieskum poskytuje údaje

o počte auditov, v ktorých bola každá oblasť skontrolovaná, o počte kontrolovaných auditov s aspoň jedným zistením a o celkovom počte zistení, nakoľko jeden kontrolovaný audit môže mať viac ako jedno zistenie v danej oblasti.

Naša analýza poskytuje prostredníctvom spracovaných tabuliek kvantitatívne informácie o výsledkoch inšpekcií v rokoch 2017 až 2020 na identifikáciu všeobecných trendov v oblastiach zistení, pričom tieto trendy sme následne pre dodržanie zásady názornosti znázornili aj prostredníctvom grafov.

Na účely našej analýzy sa zistenie považuje za významný nedostatok pri plnení požiadaviek audítorských noriem. Neznamená to však, že ak inšpekcia identifikovala určité zistenie, auditovaná účtovná závierka je chybná alebo že audítorská spoločnosť má nedostatočný systém kontroly kvality súvisiaci so zistením. Nedostatkom sa myslí napríklad nezískanie dostatočných audítorských dôkazov na podporu určitého stanoviska, alebo neschopnosť identifikovať podstatnú potenciálnu chybu. Nedostatok je odchýlka od audítorských noriem či požiadaviek vrátane noriem týkajúcich sa kontroly kvality a požiadaviek na etiku a nezávislosť, ktoré majú vplyv na kvalitu štatutárneho auditu. (International Forum of Independent Audit Regulators, Survey of Inspection Findings 2020, 2021)

Výsledky inšpekcie zahrnuté do Prieskumu zistení inšpekcie za rok 2020 sa týkajú inšpekcií štatutárnych auditov, ktoré boli ukončené ešte pred príchodom pandémie ochorenia COVID-19. Účinky tejto pandémie sa preto na inšpekčnú činnosť môžu odraziť až v Prieskume zistení inšpekcie za rok 2021, prípadne neskôr, preto vykázané údaje za rok 2020 nie sú ovplyvnené pandemiou. (International Forum of Independent Audit Regulators, Survey of Inspection Findings 2020, 2021)

Zistenia z inšpekcií audítorských spoločností, ktoré vykonali štatutárne audity účtovných závierok subjektov verejného záujmu

Tabuľka 5 vyjadruje medziročný percentuálny podiel štatutárnych auditov subjektov verejného záujmu, u ktorých bolo identifikované aspoň jedno zistenie na všetkých preverených štatutárnych auditoch vykonaných u subjektov verejného záujmu. Ide o meradlo, ktoré vyjadruje vplyv zapojenia sa členských orgánov do prieskumu inšpekčných zistení.

Tabuľka 5 Údaje o počte kooperujúcich členov združenia IFIAR a preverených štatutárnych auditov účtovných závierok subjektov verejného záujmu

	2017	2018	2019	2020
Počet členov združenia IFIAR, ktorí poskytli výsledky previerok uskutočnených na národnej úrovni	33	39	42	42
Počet preverených audítorských spoločností	120	141	134	131
Počet preverených štatutárnych auditov vykonaných u subjektov verejného záujmu	918	921	926	898
Počet preverených štatutárnych auditov vykonaných u subjektov verejného záujmu s aspoň jedným zistením	366	343	309	301
Percentuálny podiel preverených štatutárnych auditov vykonaných u subjektov verejného záujmu s aspoň jedným zistením	40 %	37 %	33 %	34 %

Zdroj: vlastné spracovanie na základe International Forum of Independent Audit Regulators, Survey of Inspection Findings 2020; 2021

Aj medziročné zmeny ohľadom zlepšenia a zhoršenia kvality štatutárnych auditov subjektov verejného záujmu znázorňuje Tabuľka 5. Od roku 2017 po rok 2019 sa kvalita štatutárnych auditov zlepšovala, nakoľko percentuálny podiel preverených štatutárnych auditov subjektov verejného záujmu s aspoň jedným zistením v priebehu rokov 2017 až 2019 klesal. V roku 2020 nastalo jednopercentné zvýšenie, čiže oproti roku 2019 sa kvalita štatutárneho auditu podľa uvedených dát zhoršila.¹⁶

Tabuľka 6 sa týka výsledkov prieskumu v rámci rokov 2017 až 2020 a vyjadruje kvantitatívny aj percentuálny podiel preverených štatutárnych auditov vykonaných u subjektov verejného záujmu s aspoň jedným zistením na celkovom počte preverených štatutárnych auditov vykonaných u subjektov verejného záujmu za daný rok.

¹⁶ Medziročné zmeny nemusia znamenať jednoznačné zlepšenie či zhoršenie kvality štatutárnych auditov, nakoľko v kooperácii s výsledkami inšpekcie by sa mali zväžiť aj iné kvantitatívne a kvalitatívne ukazovatele kvality štatutárnych auditov. Informácie z prieskumu nemerajú empirické zmeny v kvalite auditu a neposudzujú stupeň závažnosti jednotlivých zistení.

Tabuľka 6 Údaje z vykonaných inšpekcií štatutárnych auditov účtovných závierok subjektov verejného záujmu podľa preverovaných oblastí

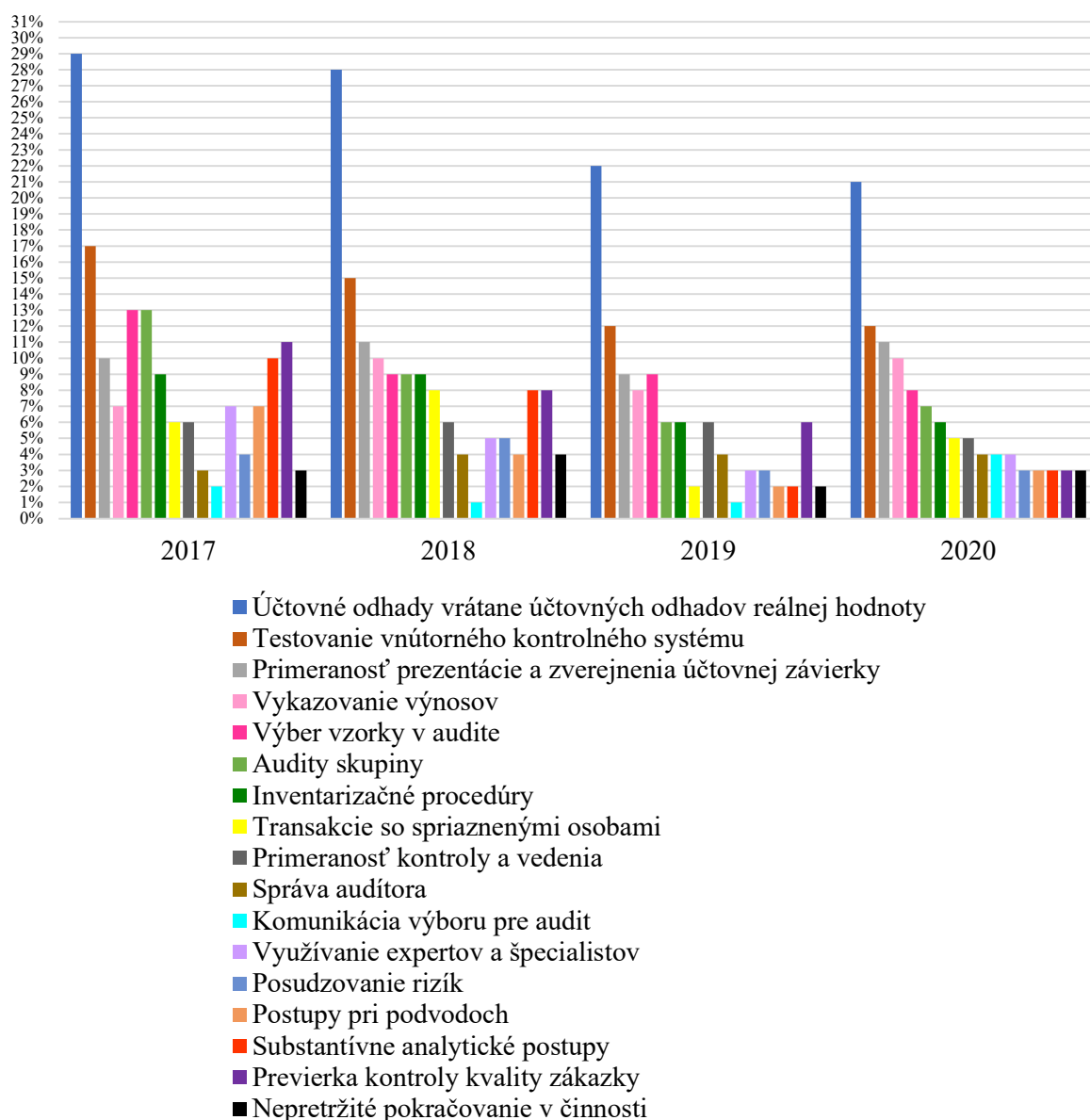
Preverovaná oblasť	2017			2018			2019			2020		
	Počet preverených štatutárnych auditov vykonaných u SVZ	Preverené štatutárne audit vykonané u SVZ s aspoň jedným zistením		Počet preverených štatutárnych auditov vykonaných u SVZ	Preverené štatutárne audit vykonané u SVZ s aspoň jedným zistením		Počet preverených štatutárnych auditov vykonaných u SVZ	Preverené štatutárne audit vykonané u SVZ s aspoň jedným zistením		Počet preverených štatutárnych auditov vykonaných u SVZ	Preverené štatutárne audit vykonané u SVZ s aspoň jedným zistením	
		Σ	%		Σ	%		Σ	%		Σ	%
Účtovné odhady vrátane účtovných odhadov reálnej hodnoty	584	172	29	569	161	28	614	138	22	613	127	21
Testovanie vnútorného kontrolného systému	769	127	17	745	110	15	789	96	12	703	84	12
Primeranosť prezentácie a zverejnenia účtovnej závierky	575	60	10	572	62	11	614	55	9	543	58	11
Vykazovanie výnosov	748	52	7	779	75	10	803	68	8	734	76	10
Výber vzorky v audite	611	78	13	587	53	9	627	58	9	566	43	8
Audity skupiny	434	55	13	364	32	9	415	24	6	444	29	7
Proces inventarizácie	347	30	9	322	29	9	388	24	6	330	20	6

Transakcie so spriaznenými osobami	320	20	6	318	24	8	296	6	2	265	13	5
Primeranosť kontroly a vedenia	478	28	6	428	24	6	483	30	6	415	20	5
Správa audítora	500	14	3	508	21	4	549	22	4	530	22	4
Komunikácia výboru pre audit	649	11	2	617	7	1	678	10	1	676	27	4
Využívanie expertov a špecialistov	345	23	7	422	19	5	432	13	3	479	17	4
Posudzovanie rizík	888	36	4	884	40	5	889	27	3	812	26	3
Postupy pri podvodoch	630	43	7	568	21	4	645	12	2	548	17	3
Substantívne analytické postupy	453	45	10	400	33	8	441	11	2	423	13	3
Previerka kontroly kvality	485	53	11	480	40	8	496	28	6	426	13	3
Nepretržité pokračovanie v činnosti	263	8	3	230	10	4	311	6	2	298	8	3

Zdroj: vlastné spracovanie na základe International Forum of Independent Audit Regulators, Survey of Inspection Findings 2020; 2021

K Tabuľke 6 sa neodlučiteľne viaže jej grafické znázornenie, zrealizované prostredníctvom Grafu 4.

Graf 4 Percentuálny podiel zistení z vykonaných inšpekcií štatutárnych auditov účtovných závierok subjektov verejného záujmu podľa preverovaných oblastí



Zdroj: vlastné spracovanie na základe International Forum of Independent Audit Regulators, Survey of Inspection Findings 2020; 2021

Z Grafu 4 je možné vyčítať, že zistenia s najväčšou frekvenciou v jednotlivých rokoch sa týkajú oblasti účtovných odhadov, vrátane účtovných odhadov reálnej hodnoty. Avšak, vplyvom rokov percentuálny podiel zistení v uvedenej oblasti klesá, čo evokuje postupnú elimináciu zistení v rámci tejto oblasti z roka na rok a teda pozitívny trend vývoja.

V poradí druhá oblasť s najčastejšími zisteniami v jednotlivých analyzovaných rokoch, je oblasť týkajúca sa testovania vnútorného kontrolného systému, u ktorej však vplyvom rokov evidujeme taktiež pozitívnu klesajúcu tendenciu. Výnimkou je rok

2020, kedy percentuálna hodnota vyjadrujúca podiel zistení z vykonaných inšpekcií štatutárnych auditov subjektov verejného záujmu v tejto oblasti stagnuje od roku 2019 na dvanástich percentách.

Podľa Grafu 4 vidíme, že zistenia v ostatných preverovaných oblastiach sa vplyvom rokov vyvíjali rôzne, v rámci jednotlivých rokov je znázornené znižovanie aj zvyšovanie množstva zistení v rámci preverovaných oblastí. Nemusí to však vyslovene znamenať zlepšenie či zhoršenie kvality štatutárnych auditov, nakoľko to ovplyvňujú viaceré faktory, ako napríklad to, že národné orgány a jednotlivé kontrolované štatutárne audity subjektov verejného záujmu sa z roka na rok líšia. Väčšina národných orgánov zúčastňujúcich sa prieskumu inšpekčných zistení, nekontroluje každoročne všetky spoločnosti zo siete GPPC. Od niektorých orgánov sa vyžaduje, aby preverovali výkon štatutárnych auditov určitých spoločností v rámci určitej frekvencie, napríklad aspoň raz za tri roky (tu patrí aj Úrad pre dohľad nad výkonom auditu reprezentujúci Slovenskú republiku, vid'. podkapitola 1.5). Niektorí členovia sa môžu rozhodnúť pre výber preverovaného subjektu na základe analýzy rizika. Miera zistení teda môže byť v jednotlivých rokoch ovplyvnená napríklad aj množstvom preverovaných subjektov.

Prostredníctvom Tabuľky 7 sme uviedli celkový počet zistení z vykonaných inšpekcií štatutárnych auditov subjektov verejného záujmu podľa konkrétnej preverovanej oblasti. Keďže preverovaný štatutárny audit môže mať viac ako jedno zistenie v rámci jednej preverovanej oblasti, celkový počet zistení podľa Tabuľky 7 je väčší ako počet uvedených štatutárnych auditov s aspoň jedným zistením uvádzaných v Tabuľke 6.

Tabuľka 7 Celkový počet zistení z vykonaných inšpekcií štatutárnych auditov účtovných závierok subjektov verejného záujmu podľa preverovaných oblastí

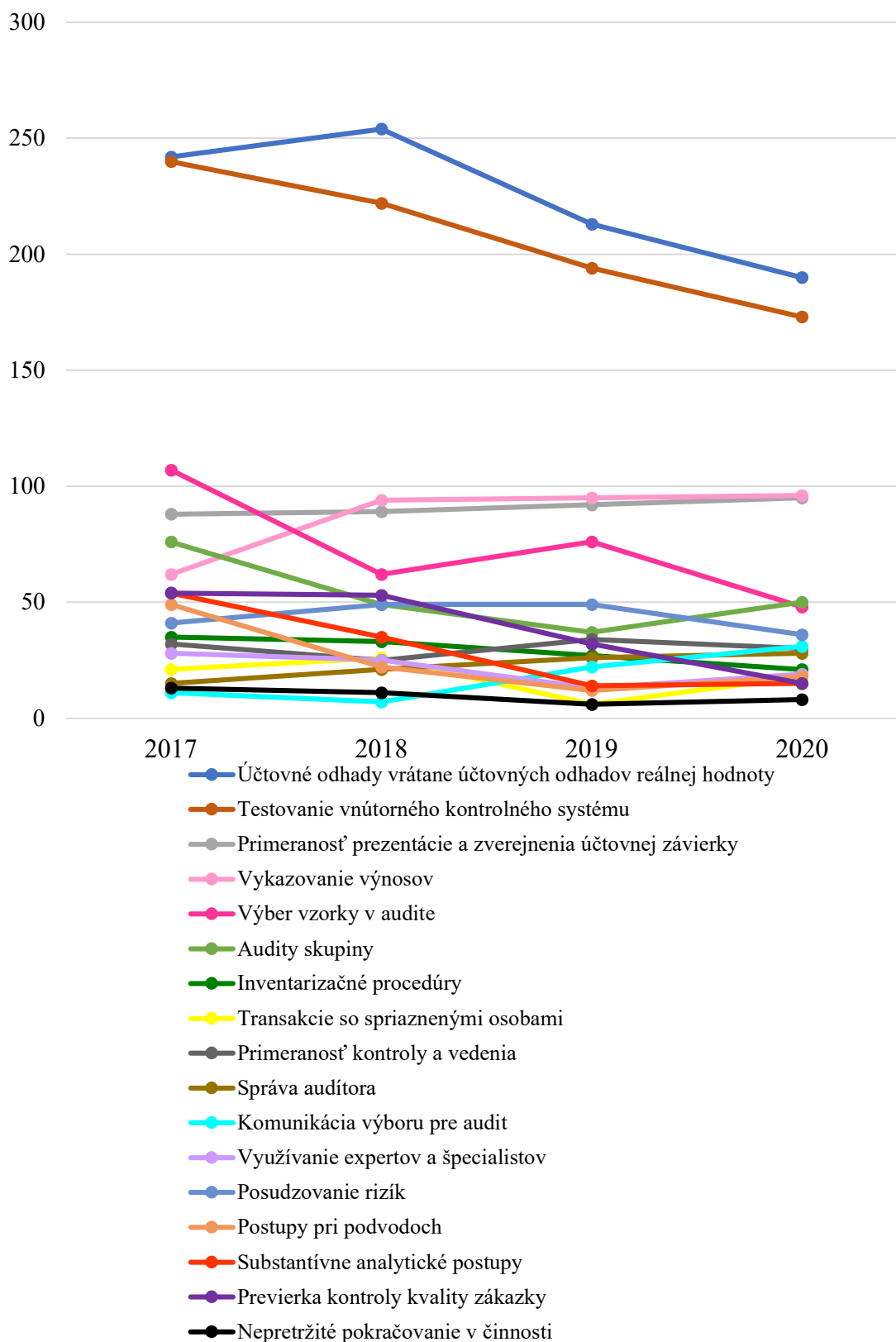
Preverovaná oblasť	2017	2018	2019	2020
Účtovné odhady vrátane účtovných odhadov reálnej hodnoty	242	254	213	190
Testovanie vnútorného kontrolného systému	240	222	194	173
Primeranosť prezentácie a zverejnenia účtovnej závierky	88	89	92	95
Vykazovanie výnosov	62	94	95	96
Výber vzorky v audite	107	62	76	48

Audity skupiny	76	49	37	50
Proces inventarizácie	35	33	27	21
Transakcie so spriaznenými osobami	21	26	6	18
Primeranosť kontroly a vedenia	32	25	34	30
Správa audítora	15	21	26	28
Komunikácia výboru pre audit	11	7	22	31
Využívanie expertov a špecialistov	28	25	13	19
Posudzovanie rizík	41	49	49	36
Postupy pri podvodoch	49	22	12	18
Substantívne analytické postupy	54	35	14	15
Previerka kontroly kvality zákazky	54	53	32	15
Nepretržité pokračovanie v činnosti	13	11	6	8
Spolu	1 168	1 077	937	891

Zdroj: vlastné spracovanie na základe International Forum of Independent Audit Regulators, Survey of Inspection Findings 2020; 2021

K Tabuľke 7 sa neodlučiteľne viaže jej grafické znázornenie, zrealizované prostredníctvom Grafu 5.

Graf 5 Celkový počet zistení z vykonaných inšpekcií štatutárnych auditov subjektov verejného záujmu podľa preverovaných oblastí



Zdroj: vlastné spracovanie na základe International Forum of Independent Audit Regulators, Survey of Inspection Findings 2020; 2021

Graf 5 znázorňuje, že najväčší počet zistení sa každoročne týka dvoch preverovaných oblastí – Účtovných odhadov vrátane účtovných odhadov reálnej hodnoty a testovania vnútorného kontrolného systému. Audítorské spoločnosti by sa preto mali zamerať predovšetkým na zlepšenie svojej audítorskej činnosti najmä v týchto oblastiach. Z Grafu 5 však vyplýva, že v priebehu nami analyzovaných rokov postupne počet zistení aj v týchto oblastiach klesá, čo hodnotíme ako pozitívne vyvíjajúcu sa situáciu. Vývoj zistení v ostatných oblastiach sa v priebehu nami analyzovaných rokov pohybuje oboma smermi – pozitívne aj negatívne, je preto potrebné snažiť sa neustále zlepšovať aj v ostatných preverovaných oblastiach.

V prieskumoch realizovaných za roky 2017 až 2020 poskytli niektorí členovia združenia IFIAR ďalšie podrobnosti týkajúce sa zistení v oblasti účtovných odhadov, testovania vnútornej kontroly kvality a vykazovania výnosov. V roku 2019 začalo združenie IFIAR zhromažďovať podrobnosti aj o troch ďalších oblastiach – primeranosť prezentácie a zverejnenia účtovnej závierky, výber vzorky v audite, audity skupiny. Cieľom je poskytnúť detailnejšie informácie o oblastiach s vyššou mierou zistení. Nie všetci členovia združenia IFIAR, ktorí sa zúčastnili prieskumu inšpekčných zistení, poskytli aj tieto doplnujúce informácie. Preto celkový počet zistení z jednej preverovanej oblasti v konkrétnom roku v Tabuľke 7 nie je zhodný so sumou celkového počtu zistení z Tabuľky 8.

Tabuľka 8 Doplnujúce údaje o zisteniach z vykonaných inšpekcií štatutárnych auditov účtovných závierok subjektov verejného záujmu podľa preverovaných oblastí

Preverovaná oblasť	Podkategória preverovanej oblasti	Počet zistení v rokoch			
		2017	2018	2019	2020
Účtovné odhady vrátane účtovných odhadov reálnej hodnoty	Pri testovaní účtovného odhadu sa neposúdila primeranosť odhadov	128	131	115	102
	Nedostatočné testovanie presnosti údajov	45	45	34	34
	Nevykonanie dostatočných postupov na vyhodnotenie rizika	25	38	24	28
	Nedostatočné posúdenie indikátorov novej zaujatosti manažmentu	11	4	16	11
	Nezohľadnenie všetkých relevantných premenných	19	17	8	6

	Nezhodnotenie toho, ako manažment zvažoval alternatívne predpoklady	13	12	10	4
Testovanie vnútorného kontrolného systému	Nezískanie dostatočných a vhodných dôkazov k spoľahnutiu sa na manuálne prvky internej kontroly	88	95	76	71
	Nedostatočné, nepresné, neúplné testovanie kontrol manažmentu	56	48	54	38
	Nedostatočné vyhodnotenie závažných nedostatkov internej kontroly	15	11	16	14
	Nedostatočné všeobecné kontroly informačných technológií a nedostatočné aplikačné kontroly	25	20	14	8
	Neschopnosť vhodne upraviť testovanie v dôsledku neúčinných kontrol	9	10	3	5
	Neadekvátne posúdenie vhodnosti spoľahlivosti na prácu iných	5	3	7	0
Vykazovanie výnosov	Nedostatočné pochopenie termínov, podmienok komplexných opatrení a ich vplyvu na účtovníctvo	10	22	29	37
	Neoverenie, či boli výnosy správne zaúčtované do správneho účtovného obdobia	10	20	14	17
	Nedostatočné posúdenie a reakcia na riziko podvodu pri vykazovaní výnosov	25	27	19	13
Primeranosť prezentácie a zverejnenia účtovnej závierky	Nedostatočné zváženie adekvátnosti poznámok pod čiarou (s výnimkou údajov o segmentoch)	-	-	44	46
	Nehodnotenie primeranosti klasifikácie výkazov účtovnej závierky alebo jej prezentácie, vrátane prehľadu peňažných tokov	-	-	37	44
	Nehodnotenie a netestovanie prezentácie údajov segmentu	-	-	6	3
Výber vzorky v audite	Neurčenie dostatočne veľkej vzorky, aby sa riziko pri výbere vzorky znížilo na prijateľne nízku úroveň	-	-	37	35
	Neuplatnenie vhodných audítorských postupov pre daný cieľ	-	-	25	6
	Neobjektívnosť vybranej vzorky na testovanie	-	-	9	3

	Neskúmanie charakteru a príčiny akýchkoľvek odchýlok a nesprávností	-	-	4	0
Audity skupiny	Nedostatočné stanovenie charakteru, načasovania a rozsahu účasti práce audítorov komponentov vrátane dôkazov o vykonaných kontrolách	-	-	13	23
	Nevypracovanie plánu auditu skupiny a / alebo neprimerané oznámenie pokynov audítorovi komponentu	-	-	12	8
	Nedostatočné stanovenie významnosti pre skupinu a s ňou súvisiace audity komponentov	-	-	4	3
	Neschopnosť primerane vyriešiť problémy zistené audítorom komponentu	-	-	2	2

Zdroj: vlastné spracovanie na základe International Forum of Independent Audit Regulators, Survey of Inspection Findings 2020; 2021

Zistenia z inšpekcií audítorských spoločností, ktoré vykonali štatutárne audity účtovných závierok systémovo dôležitých finančných inštitúcií

Systémovo dôležité finančné inštitúcie sme bližšie charakterizovali v podkapitole 1.7. Mnohé z nich sú kótované spoločnosti, a preto sú zistenia z inšpekcií týchto SIFI zahrnuté aj do výsledkov inšpekcií subjektov verejného záujmu. Šesť z preverovaných oblastí inšpekcie systémovo dôležitých finančných inštitúcií sa líši od preverovaných oblastí inšpekcie subjektov verejného záujmu, s cieľom poskytnúť informácie, ktoré sú bežnejšie pre štatutárny audit systémovo dôležitých finančných inštitúcií. V celosvetovom meradle je množstvo systémovo dôležitých finančných inštitúcií do istej miery obmedzené, takže počet každoročne kontrolovaných štatutárnych auditov systémovo dôležitých finančných inštitúcií je podstatne nižší ako počet kontrolovaných štatutárnych auditov subjektov verejného záujmu.

Tabuľka 9 vyjadruje medziročný percentuálny podiel štatutárnych auditov systémovo dôležitých finančných inštitúcií, u ktorých bolo identifikované aspoň jedno zistenie na všetkých preverených štatutárnych auditoch vykonaných v systémovo dôležitých finančných inštitúciách.

Tabuľka 9 Údaje o počte kooperujúcich členov združenia IFIAR a preverených štatutárnych auditov účtovných závierok systémovo dôležitých finančných inštitúcií

Rok	2017	2018	2019	2020
Počet členov združenia IFIAR, ktorí poskytli výsledky previerok uskutočnených na národnej úrovni	12	15	14	16
Počet auditov vykonaných v SIFI	37	40	35	27
Počet preverených štatutárnych auditov vykonaných u SIFI s aspoň jedným zistením	20	17	9	14
Percentuálny podiel preverených štatutárnych auditov SIFI s aspoň jedným zistením	54 %	43 %	26 %	52 %

Zdroj: vlastné spracovanie na základe International Forum of Independent Audit Regulators, Survey of Inspection Findings 2020; 2021

Aj medziročné zmeny v prípade zlepšenia a zhoršenia kvality štatutárnych auditov systémovo dôležitých finančných inštitúcií znázorňuje Tabuľka 9. Od roku 2017 po rok 2019 sa kvalita týchto štatutárnych auditov zlepšovala, nakoľko percentuálny podiel preverených štatutárnych auditov systémovo dôležitých finančných inštitúcií s aspoň jedným zistením v priebehu rokov klesal, no v roku 2020 nastalo výrazné zvýšenie, došlo až k dvadsaťšesť percentnému nárastu podielu preverených štatutárnych auditov systémovo dôležitých finančných inštitúcií s aspoň jedným zistením na celkovom počte auditov vykonaných v SIFI. Z uvedeného teda vyplýva, že oproti roku 2019 sa kvalita štatutárneho auditu podľa uvedených dát zhoršila.¹⁷

Tabuľka 10 sa týka výsledkov prieskumu v rámci rokov 2017 až 2020 a vyjadruje kvantitatívny aj percentuálny podiel preverených štatutárnych auditov vykonaných u systémovo dôležitých finančných inštitúcií s aspoň jedným zistením na celkovom počte preverených štatutárnych auditov vykonaných v systémovo dôležitých finančných inštitúciách za daný rok.

¹⁷ Pripomíname, že na kvalitu štatutárneho auditu pôsobia aj iné činitele a uvedené zhoršenie či zlepšenie kvality štatutárneho auditu je len predbežný odhad, ktorý sa môže v prípade potreby a dostupnosti väčšieho množstva premenných, detailnejšie skúmať.

Tabuľka 10 Údaje z vykonaných inšpekcií štatutárnych auditov účtovných závierok systémovo dôležitých finančných inštitúcií podľa preverovaných oblastí

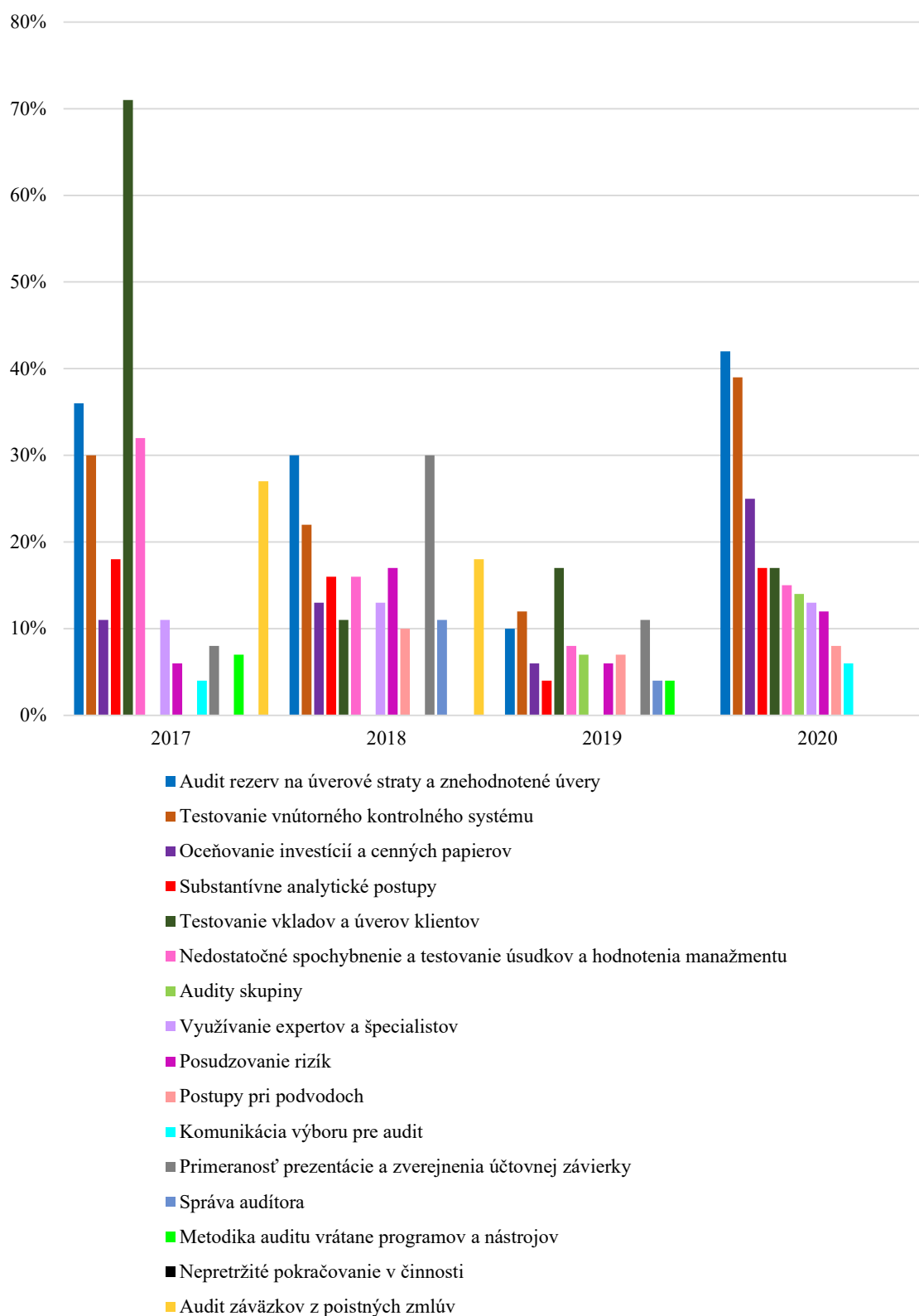
Preverovaná oblasť	2017			2018			2019			2020		
	Počet preverených štatutárnych auditov vykonaných u SIFI	Preverené štatutárne audit vykonané u SIFI s aspoň jedným zistením		Počet preverených štatutárnych auditov vykonaných u SIFI	Preverené štatutárne audit vykonané u SIFI s aspoň jedným zistením		Počet preverených štatutárnych auditov vykonaných u SIFI	Preverené štatutárne audit vykonané u SIFI s aspoň jedným zistením		Počet preverených štatutárnych auditov vykonaných u SIFI	Preverené štatutárne audit vykonané u SIFI s aspoň jedným zistením	
		Σ	%		Σ	%		Σ	%		Σ	%
Audit rezerv na úverové straty a znehodnotenú úvery	25	9	36	27	8	30	30	3	10	26	11	42
Testovanie vnútorného kontrolného systému	33	10	30	32	7	22	33	4	12	18	7	39
Oceňovanie investícií a cenných papierov	18	2	11	30	4	13	32	2	6	16	4	25
Substantívne analytické postupy	22	4	18	25	4	16	23	1	4	12	2	17
Testovanie vkladov a úverov klientov	7	5	71	19	2	11	24	4	17	12	2	17
Nedostatočné spochybenie a testovanie úsudkov a hodnotenia manažmentu	22	7	32	31	5	16	25	2	8	13	2	15
Audity skupiny	13	0	0	12	0	0	15	1	7	7	1	14

Využívanie expertov a špecialistov	18	2	11	32	4	13	26	0	0	15	2	13
Posudzovanie rizík	33	2	6	35	6	17	33	2	6	17	2	12
Postupy pri podvodoch	26	0	0	31	3	10	29	2	7	12	1	8
Komunikácia výboru pre audit	28	1	4	31	0	0	26	0	0	17	1	6
Primeranosť prezentácie a zverejnenia účtovnej závierky	25	2	8	37	11	30	27	3	11	19	0	0
Správa audítora	24	0	0	28	3	11	26	1	4	19	0	0
Metodika auditu vrátane programov a nástrojov	14	1	7	17	0	0	25	1	4	11	0	0
Nepretržité pokračovanie v činnosti	-	-	-	-	-	-	22	0	0	3	0	0
Audit záväzkov z poistných zmlúv	15	4	27	17	3	18	11	0	0	2	0	0

Zdroj: vlastné spracovanie na základe International Forum of Independent Audit Regulators, Survey of Inspection Findings 2020; 2021

K Tabuľke 10 sa neodlučiteľne viaže jej grafické znázornenie, zrealizované prostredníctvom Grafu 6. V roku 2017 je evidovaný veľmi vysoký percentuálny podiel zistení v oblasti testovania vkladov a úverov klientov – až 71 %. V roku 2018 nastalo výrazné zníženie zistení z uvedenej oblasti, pokles až o 60 %. V priebehu rokov 2019 a 2020 nastalo len nepatrné zvýšenie, takže oblasť testovania vkladov a úverov klientov si už drží oveľa lepšiu úroveň zistení ako v roku 2017. Vývoj v tejto oblasti hodnotíme pozitívne, aj keď percentuálny podiel zistení by mal v každom prípade, pre neustále zvyšovanie kvality štatutárnych auditov, vykazovať rok čo rok klesajúcu tendenciu.

Graf 6 Percentuálny podiel zistení z vykonaných inšpekcií štatutárnych auditov účtovných závierok systémovo dôležitých finančných inštitúcií podľa preverovaných oblastí



Zdroj: vlastné spracovanie na základe International Forum of Independent Audit Regulators, Survey of Inspection Findings 2020; 2021

Zatiaľ čo v Tabuľke 10 uvedenej vyššie, sme uviedli počet auditov systémovo dôležitých finančných inštitúcií s aspoň jedným zistením, v nasledujúcej Tabuľke 11 uvádzame celkový počet zistení podľa preverovanej oblasti inšpekcie za všetky nami analyzované roky. Upozorňujeme, že kontrolovaný štatutárny audit systémovo dôležitej finančnej inštitúcie môže mať viac ako jedno zistenie v rámci jednej preverovanej oblasti. Z tohto dôvodu, celkový počet zistení pre niektoré preverované oblasti podľa Tabuľky 11, presahuje počet auditov systémovo dôležitých finančných inštitúcií s aspoň jedným zistením, uvedený v Tabuľke 10 pre preverovanú oblasť.

Tabuľka 11 Celkový počet zistení z vykonaných inšpekcií štatutárnych auditov účtovných závierok systémovo dôležitých finančných inštitúcií podľa preverovaných oblastí

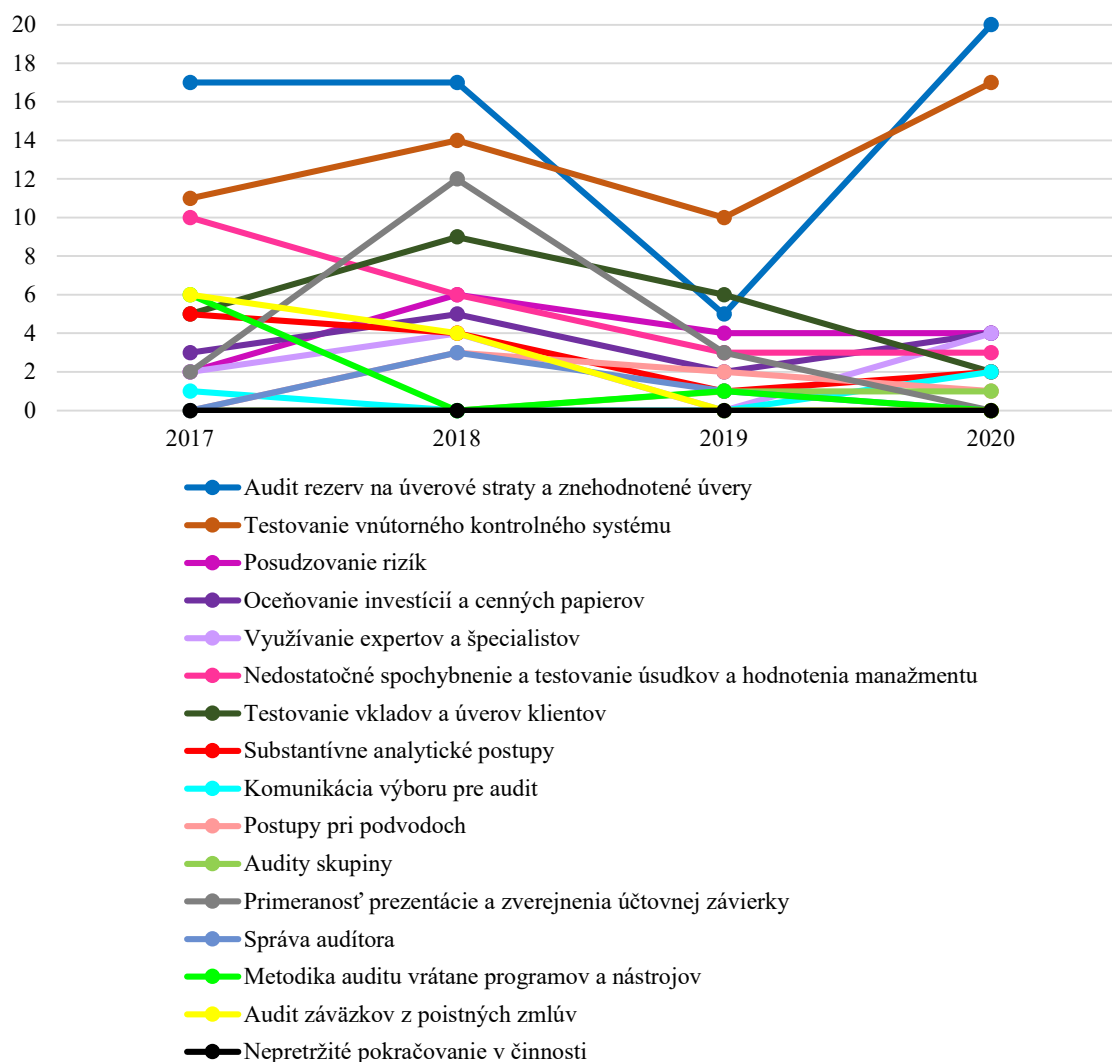
Preverovaná oblasť	2017	2018	2019	2020
Audit rezerv na úverové straty a znehodnotenú úvery	17	17	5	20
Testovanie vnútorného kontrolného systému	11	14	10	17
Posudzovanie rizík	2	6	4	4
Oceňovanie investícií a cenných papierov	3	5	2	4
Využívanie expertov a špecialistov	2	4	0	4
Nedostatočné spochybnenie a testovanie úsudkov a hodnotenia manažmentu	10	6	3	3
Testovanie vkladov a úverov klientov	5	9	6	2
Substantívne analytické postupy	5	4	1	2
Komunikácia výboru pre audit	1	0	0	2
Postupy pri podvodoch	0	3	2	1
Audity skupiny	0	0	1	1
Primeranosť prezentácie a zverejnenia účtovnej závierky	2	12	3	0
Správa audítora	0	3	1	0
Metodika auditu vrátane programov a nástrojov	6	0	1	0

Audit záväzkov z poisťných zmlúv	6	4	0	0
Nepretržité pokračovanie v činnosti	-	-	0	0
Spolu	70	87	39	60

Zdroj: vlastné spracovanie na základe International Forum of Independent Audit Regulators, Survey of Inspection Findings 2020; 2021

K Tabuľke 11 sa neodlučiteľne viaže jej grafické znázornenie, zrealizované prostredníctvom Grafu 7.

Graf 7 Celkový počet zistení z vykonaných inšpekcií štatutárnych auditov systémovo dôležitých finančných inštitúcií podľa preverovaných oblastí



Zdroj: vlastné spracovanie na základe International Forum of Independent Audit Regulators, Survey of Inspection Findings 2020; 2021

Graf 7 znázorňuje celkový počet zistení z vykonaných inšpekcií štatutárnych auditov systémovo dôležitých finančných inštitúcií podľa preverovaných oblastí. Môžeme z neho vyčítať, že najčastejšie zistenia, v priebehu nami analyzovaných rokov, sa týkali oblasti auditu rezerv na úverové straty a znehodnotené úvery a tiež testovanie vnútorného kontrolného systému.

3.3 Porovnanie hlavných zistení z previerok zabezpečenia kvality identifikovaných v rámci Slovenskej republiky s medzinárodnými zisteniami

Ako zhrnutie našej praktickej práce sme uskutočnili komparáciu najčastejšie sa vyskytujúcich národných zistení s medzinárodnými zisteniami. Združenie IFIAR, ktoré poskytuje údaje o zisteniach na medzinárodnej úrovni, zhŕňa od národných orgánov výsledky len z tých inšpekcií, ktoré boli vykonané u audítorských spoločností, ktoré vykonali štatutárne audity účtovných závierok subjektov verejného záujmu a systémovo dôležitých finančných inštitúcií¹⁸. Z tohto dôvodu, sme na ich vzájomné porovnanie so zisteniami identifikovanými v rámci Slovenskej republiky použili dáta zverejnené Úradom, keďže len Úrad vykonáva previerky u štatutárnych audítorov a audítorských spoločností, ktoré vykonali štatutárne audity účtovných závierok subjektov verejného záujmu. Tým sme dosiahli porovnateľnosť daných údajov. Pri porovnaní sme opäť použili výsledky platné pre nami analyzované obdobie, ktorým sú roky 2017 až 2020.

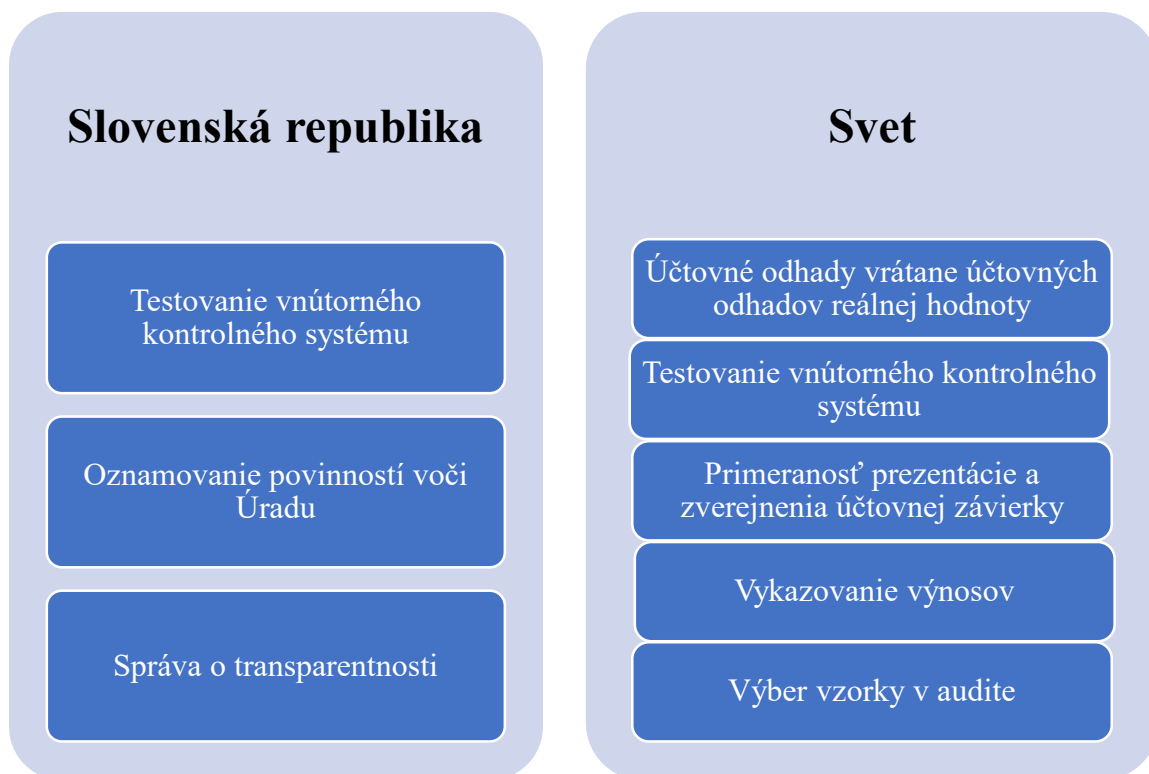
V rámci Slovenskej republiky sme identifikovali od roku 2017 do roku 2020 tri preverované oblasti, v ktorých sa zistenia, pri štatutárnych auditoch účtovných závierok subjektov verejného záujmu každoročne vyskytovali.

Na celosvetovej úrovni sme identifikovali päť preverovaných oblastí od roku 2017 do roku 2020 s najvyššou frekvenciou zistení z inšpekcií pri štatutárnych auditoch účtovných závierok subjektov verejného záujmu.

Keďže Úrad nezverejňuje číselné údaje v prípade celkového počtu zistení v konkrétnej oblasti, abstrahujeme od percentuálneho porovnania podielu zistení v uvedených oblastiach medzi národnými a medzinárodnými údajmi.

¹⁸ Od systémovo dôležitých finančných inštitúcií v tomto porovnaní abstrahujeme, nakoľko v rámci Slovenskej republiky sa takéto inštitúcie osobitne nerozlišujú. Tie SIFI, ktoré sú zároveň subjektami verejného záujmu, sú vykázané aj v rámci dát týkajúcich sa subjektov verejného záujmu.

Obrázok 1 Porovnanie preverovaných oblastí s najčastejšími zisteniami



Zdroj: vlastné spracovanie

Obrázok 1 vyjadruje oblasti, ktoré patria medzi oblasti s najvyššou frekvenciou zistení z previerok štatutárnych audítorov a audítorských spoločností, ktoré vykonali štatutárny audit účtovných závierok subjektov verejného záujmu.

V rámci Slovenskej republiky sa každoročne opakujú zistenia ohľadom nedostatočne vypracovanej metodiky pre overovanie všeobecných a aplikačných IT kontrol, čo patrí pod testovanie vnútorného kontrolného systému, ďalej zistenia ohľadom nedostatočného plnenia oznamovacích povinností voči Úradu a tiež zistenia ohľadom nedostatkov v správe o transparentnosti.

Z celosvetového hľadiska sa na popredných miestach v oblasti najvyššej frekvencie zistení z inšpekcií vyskytujú zistenia týkajúce sa testovania účtovného odhadu, kedy sa napríklad neposúdila primeranosť účtovného odhadu, či došlo k nedostatočnému testovaniu presnosti účtovných odhadov, ďalej zistenia v oblasti testovania vnútorného kontrolného systému, kde išlo rovnako ako v rámci Slovenskej republiky napríklad aj o nedostatočné všeobecné a aplikačné IT kontroly. Ďalšou často vyskytujúcou sa oblasťou, v ktorej sa vykázalo v rámci rokov veľké množstvo zistení po celom svete, je oblasť týkajúca sa primeranosti prezentácie a zverejnenia účtovnej závierky, kde bolo

zistením napríklad nezhodnotenie primeranosti klasifikácie výkazov účtovnej závierky alebo jej prezentácie, vrátane prehľadu peňažných tokov. Aj oblasť vykazovania výnosov sa javí ako problémová, nakoľko bolo evidovaných množstvo zistení napríklad v prípade neoverenia, či boli výnosy zaúčtované do správneho účtovného obdobia (akruálny princíp). Neurčenie dostatočne veľkej vzorky, aby sa riziko pri výbere vzorky znížilo na prijateľne nízku úroveň bolo taktiež jedným z častých zistení v preverovanej oblasti ohľadom výberu vzorky v audite.

Môžeme teda zhodnotiť, že medzi zisteniami Slovenskej republiky a celosvetovými zisteniami nastal prienik v prípade zistení týkajúcich sa oblasti testovania vnútorného kontrolného systému. Hlbšou analýzou zameranou aj na ďalšie preverované oblasti by sme pravdepodobne spozorovali aj ďalšie zistenia, spoločné pre Slovenskú republiku a celý svet.

Záver

Hlavným cieľom previerok zabezpečenia kvality štatutárnych auditov je neustále zvyšovanie kvality štatutárnych auditov. Základný účel štatutárnych auditov je zvyšovanie vierohodnosti ekonomických a účtovných informácií a morálne a preventívne pôsobenie proti vzniku chýb a podvodov. Chybám a podvodom však treba predchádzať aj pri vykonávaní audítorskej profesie a na jeho overenie slúžia práve previerky zabezpečenia kvality štatutárneho auditu.

Cieľ diplomovej práce sme naplnili pomocou logického prepojenia všetkých troch kapitol. Prvou kapitolou práce sme zabezpečili všeobecné informácie o previerkach zabezpečenia kvality štatutárnych auditov a o pojmoch s nimi súvisiacimi. Prostredníctvom druhej kapitoly práce sme čitateľom predstavili metódy, zásady a prostriedky využité pri spracovávaní predkladanej diplomovej práce na dosiahnutie cieľa, ktorý je taktiež vymedzený v uvedenej kapitole. Tretia kapitola práce prezentuje zistenia vyplývajúce z uskutočnených previerok. Na zistenia sme nazerali jednak z pohľadu Slovenskej republiky, ale taktiež z globálneho uhla pohľadu. Zistenia sme odprezentovali prostredníctvom prehľadných tabuliek a grafov s dopĺňujúcimi textovými informáciami.

V rámci uskutočnenej analýzy sme zistili, že miera zistení je vo všetkých rokoch pomerne vysoká a štatutárni audítori a audítorské spoločnosti preto musia naďalej vyvíjať úsilie na vyriešenie zistení a nezrovnalostí, identifikovaných pri previerkach a inšpekciách a ich následnú elimináciu. Každoročné opakovanie rovnakých zistení, ktoré vyplývajú z previerok a inšpekcií, naznačujú potrebu trvalého zamerania sa na ďalšie zlepšovanie výkonu štatutárneho auditu. Úrad pre dohľad nad výkonom auditu, ako aj Slovenská komora audítorov využívajú zistenia z vykonaných previerok a analyzujú ich, s cieľom efektívnejšieho nastavenia a výkonu previerok. Združenie IFIAR neustále podporuje a ovplyvňuje pokrok smerom ku konzistentným a vysokokvalitným štatutárnym auditom na celom svete a to prostredníctvom výmeny poznatkov medzi svojimi členmi, čo zase zlepšuje dohľad nad auditom po celom svete. Združenie IFIAR nabáda audítorské spoločnosti aj k tomu, aby na základe vzájomnej spolupráce identifikovali oblasti na zlepšenie systémov kontroly kvality, ktoré by kolaborovali s ich audítorskými postupmi a tiež aby využívali výsledky z inšpekcií na úpravy alebo zdokonalenie svojich stratégií v zlepšovaní kvality štatutárneho auditu. Tento cyklus neustáleho zlepšovania kvality štatutárnych auditov je témou dialógu združenia IFIAR so sieťami GPPC.

Za hlavný prínos práce považujeme zvýšenie informovanosti čitateľov o problematike previerok zabezpečenia kvality štatutárnych auditov, o zisteniach z týchto previerok, ktorým je potrebné sa s cieľom neustáleho zvyšovania kvality štatutárnych auditov vyvarovať. Prostredníctvom informovanosti sprostredkovanej na základe našej diplomovej práce sme aj my prispeli k zvýšeniu kvality štatutárnych auditov, čím sa nám podarilo naplniť cieľ našej záverečnej práce.

Myslíme si, že prácu je možné v budúcnosti ešte rozviť prostredníctvom uskutočnenia analýz v ďalších rokoch, ktoré určite ovplyvní aj celosvetová pandémia ochorenia COVID-19. Následné porovnanie nami uskutočnených analýz s budúcimi analýzami môže byť zaujímavé a prínosné pre zhodnotenie stavu a zmien v kvalite štatutárnych auditov a tiež pre zhodnotenie efektívnosti výkonu previerok.

Zoznam použitej literatúry

Knižné zdroje

1. ALBRECHTOVÁ, Viola et al. *Slovník slovenského jazyka. I. A – K*. 1. vyd. Bratislava: Vydavateľstvo SAV, 1959. 815 s.
2. KAREŠ, Ladislav – KRIŠKOVÁ, Petra – UŽÍK, Ján. *Audítorstvo 1 : prípadové štúdie*. 1. vyd. Bratislava: Slovenská komora certifikovaných účtovníkov, 2018. 153 s. ISBN 978-80-972525-3-3.
3. RAFFEGEAU, Jean et al. *Finanční audit*. 1. vyd. Praha: HZ Praha, spol. s r. o., 1996. 120 s. ISBN 80-86009-02-5.

Elektronické dokumenty

4. CARSON, Elizabeth – SIMNETT, Roger – VANSTRAELEN, Ann. *Auditing the Auditors: An International Analysis of the Effectiveness of National Inspection Regimes on Audit Quality*. [online]. 2013. [cit. 2021-21-11]. Dostupné na: <http://www.hec.unil.ch/documents/seminars/dcc/1237.pdf>
5. Európska komisia. *Audit účtovných závierok spoločností : Spolupráca medzi európskymi vnútroštátnymi orgánmi auditu*. [online]. 2021. [cit. 2021-13-11]. Dostupné na: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/auditing-companies-financial-statements_sk#spoluprca-medzi-eurpskymi-vntrotrnymi-orgnmi-audit
6. Európska komisia. Committee of European Auditing Oversight Bodies – Composition. [online]. 2021. [cit. 2021-13-11]. Dostupné na: https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/ceaob-composition_en.pdf

7. International Forum of Independent Audit Regulators. About IFIAR. [online]. 2021. [cit. 2021-13-11]. Dostupné na: <https://www.ifiar.org/about/>
8. International Forum of Independent Audit Regulators. Survey of Inspection Findings 2017. [online]. 2021. [cit. 2021-13-11]. Dostupné na: <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=7970>
9. International Forum of Independent Audit Regulators. Survey of Inspection Findings 2020. [online]. 2021. [cit. 2021-13-11]. Dostupné na: <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=12436>
10. MOZOLÁK, Milan – ŠTELBACKÝ, Ján. Prehľad o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu za rok 2017. [online]. 2018. [cit. 2022-03-13]. Dostupné na: https://www.skau.sk/wp-content/uploads/2018/04/Sprava_o_celkovych_vysledkoch_previerok_2017.pdf
11. MOZOLÁK, Milan. Prehľad o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu za rok 2018. [online]. 2019. [cit. 2022-03-13]. Dostupné na: <https://www.skau.sk/wp-content/uploads/2019/04/Spr%C3%A1va-o-celkov%C3%BDch-v%C3%BDsledkoch-previerok-za-rok-2018.pdf>
12. MOZOLÁK, Milan – ŠTELBACKÝ, Ján. Prehľad o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu za rok 2019. [online]. 2020. [cit. 2022-03-13]. Dostupné na: <https://www.skau.sk/wp-content/uploads/2020/08/Spr%C3%A1va-o-celkovych-vysledkoch-previerok-kzksa-2019.pdf>
13. MOZOLÁK, Milan – RYBÁROVÁ, Emília. Prehľad o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu za rok 2020. [online]. 2021. [cit. 2022-02-11]. Dostupné na: <https://www.udva.sk/sk/download/file/oxntswzz/prehľad-o-celkovych-vysledkoch-previerok-zabezpecenia-kvality-statutarneho-audit-u-skau-za-rok-2020.pdf>
14. Úrad pre dohľad nad výkonom auditu. Dohľady a previerky : Previerky. [online]. 2020. [cit. 2021-26-10]. Dostupné na: <https://www.udva.sk/sk/dohlady-a-previerky/previerky>

15. Úrad pre dohľad nad výkonom auditu. Prehľad o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu vykonaných Úradom pre dohľad nad výkonom auditu za rok 2017. [online]. 2018. [cit. 2022-02-10]. Dostupné na: <https://www.udva.sk/sk/download/file/oxzzaedm/prehľad-o-celkovych-vysledkoch-previerok-zabezpecenia-kvality-statutarneho-audit-u-skau-za-rok-2017.pdf>
16. Úrad pre dohľad nad výkonom auditu. Prehľad o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu vykonaných Úradom pre dohľad nad výkonom auditu za rok 2018. [online]. 2019. [cit. 2022-02-11]. Dostupné na: <https://udva.sk/sk/download/file/oxzzaezz/prehľad-o-celkovych-vysledkoch-previerok-zabezpecenia-kvality-statutarneho-audit-u-skau-za-rok-2018.pdf>
17. Úrad pre dohľad nad výkonom auditu. Prehľad o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu vykonaných Úradom pre dohľad nad výkonom auditu za rok 2019. [online]. 2020. [cit. 2022-02-11]. Dostupné na: <https://www.udva.sk/sk/download/file/oxkyswfr/Preh%C4%BEad%20o%20celkov%C3%BDch%20v%C3%BDsledkoch%20previerok%20zabezpe%C4%8Denia%20kvality%20%C5%A1tatut%C3%A1rneho%20audit-u%20SKAU%20za%20rok%202019.pdf>
18. Úrad pre dohľad nad výkonom auditu. Prehľad o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu vykonaných Úradom pre dohľad nad výkonom auditu za rok 2020. [online]. 2021. [cit. 2021-30-10]. Dostupné na: https://www.udva.sk/sk/download/file/oxntqudm/prehľad-o-celk.vysledkoch-previerok-za-rok-2020_udva.pdf
19. Úrad pre dohľad nad výkonom auditu. Správa o činnosti Úradu pre dohľad nad výkonom auditu za rok 2008. [online]. 2009. [cit. 2022-30-01]. Dostupné na: https://hsr.rokovania.sk/data/att/78165_subor.doc
20. Úrad pre dohľad nad výkonom auditu. Správa o činnosti Úradu pre dohľad nad výkonom auditu za rok 2015. [online]. 2016. [cit. 2021-03-12]. Dostupné na: https://www.slov-lex.sk/legislativne-procesy?p_p_id=processDetail_WAR_portlet&p_p_lifecycle=2&p_p_state=normal

&p_p_mode=view&p_p_cacheability=cacheLevelPage&p_p_col_id=column-
2&p_p_col_count=1&_processDetail_WAR_portletset_fileCooaddr=COO.2145.1000.
3.1471216&_processDetail_WAR_portletset_file=vlastn%C3%BD-
materi%C3%A1l.pdf&_processDetail_WAR_portletset_action=getFile

21. Úrad pre dohľad nad výkonom auditu. Správa o činnosti Úradu pre dohľad nad výkonom auditu za rok 2020. [online]. 2021. [cit. 2021-30-10]. Dostupné na: https://www.udva.sk/sk/download/file/oxswaeae/sprava_o_cinnosti_2020.pdf
22. International Forum of Independent Audit Regulators. International Forum of Independent Audit Regulators Charter. [online]. 2019. [cit. 2021-15-11]. Dostupné na: <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=9690>

Články v elektronických časopisoch

23. Knechel W. Robert et al. Audit Quality: Insights from the Academic Literature. In *Auditing a Journal of Practice & Theory* [online]. Sarasota : American Accounting Association, 31.10.2012, roč. 32, č. 1, s. 385-421. ISSN 0278-0380. Dostupné na: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/viewer.html?pdfurl=https%3A%2F%2Fmdsoar.org%2Fbitstream%2Fhandle%2F11603%2F4235%2FSSRN-id2040754.pdf%3Bjsessionid%3D7655D6AE3FD1289B42C02646E170A3AD%3Fsequence%3D1&cliclen=1482684>

Legislatívne zdroje

24. Medzinárodný audítorský štandard (ISA) 315 (revidované znenie) – Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia (účinný pre audity finančných výkazov za obdobia končiace sa 15. decembra 2013 alebo neskôr).
25. Medzinárodný audítorský štandard (ISA) 580 – Písomné vyhlásenia (účinný pre audity finančných výkazov za obdobia začínajúce sa 15. decembra 2009 alebo neskôr)

26. 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 v znení neskorších predpisov.
27. 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 v znení neskorších predpisov.
28. 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 v znení neskorších predpisov.
29. 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.
30. Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.
31. 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.