

**PREHLAD O CELKOVÝCH VÝSLEDKOCH PREVIEROK
ZABEZPEČENIA KVALITY ŠTATUTÁRNEHO AUDITU A DOHLADOV VYKONANÝCH
ÚRADOM PRE DOHĽAD NAD VÝKONOM AUDITU
ZA ROK 2021**

Obsah

1. Úvod	1
2. Zameranie vykonaných previerok a dohľadov	2
3. Priebeh vykonaných previerok a dohľadov a ich personálne obsadenie	2
4. Sumarizácia výsledkov previerok, hlavných zistení a identifikovaných skutočností z previerok a dohľadov	3
5. Využitie záverov z vykonaných previerok a dohľadov v ďalšom období	7

1. Úvod

Úrad pre dohľad nad výkonom auditu (ďalej aj „Úrad“ alebo „UDVA“) uskutočňuje na základe zákona č. 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon č. 423/2015 Z. z.“), okrem priebežných monitorovacích činností v oblasti výkonu štatutárneho auditu, aj špecifické kontrolné aktivity:

- Previerky zabezpečenia kvality štatutárneho auditu (ďalej aj „previerky“) v súlade s ustanovením § 35 ods. 1 zákona č. 423/2015 Z. z., ako pravidelné kontroly zamerané na overenie systému riadenia kvality u preverovaných subjektov. Úrad v roku 2021 pokračoval v druhom trojročnom cykle previerok, ktorý začal v júli 2019. Previerky sa vykonávajú najmä u tých štatutárnych audítorov a v audítorských spoločnostiach, ktoré vykonávajú štatutárne audity v subjektoch verejného záujmu alebo v obchodných spoločnostiach podľa § 2 ods. 15 písm. f) zákona č. 423/2015 Z. z. (ďalej aj „veľké obchodné spoločnosti“) na území Slovenskej republiky.
- Dohľady podľa § 36 zákona č. 423/2015 Z. z., ktorých náplňou je overenie, nakoľko dohliadané subjekty dodržiavajú predpísanú legislatívu a súvisiace štandardy. Dohľady sa zvyčajne vykonávajú na podnet, na základe externého oznámenia o porušení podľa § 38 zákona č. 423/2015 Z. z., prípadne na základe vlastnej iniciatívy Úradu; v oboch prípadoch schválené Výborom pre zabezpečenie kvality štatutárneho auditu. Subjektmi dohliadanými Úradom sú štatutárni audítori a audítorské spoločnosti, audítorské spoločnosti zaregistrované podľa § 5 ods. 2 zákona č. 423/2015 Z. z., audítori z tretej krajiny a audítorské spoločnosti z tretej krajiny zaregistrovaní podľa § 7 zákona č. 423/2015 Z. z., Slovenská komora audítorov, subjekty verejného záujmu a veľké obchodné spoločnosti.

Úrad sa pri zostavovaní harmonogramu previerok a dohľadov snaží prihliadať na to, aby nedochádzalo k duplicitnému výkonu dohľadu a previerky v tom istom subjekte počas rovnakého roka. Výnimku

tvoria prípady mimoriadnych dohl'adov alebo mimoriadnych previerok, o výkone ktorých rozhodne Výbor pre zabezpečenie kvality štatutárneho auditu.

V nadväznosti na § 35 ods. 8 zákona Úrad pre dohl'ad nad výkonom auditu zostavil tento Prehľad o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu, ktoré boli vykonané v kalendárnom roku 2021 a zahrnul do prehľadu i informácie o vykonaných dohl'adoch v roku 2021.

2. Zameranie vykonaných previerok a dohl'adov

Cieľom previerok vykonávaných Úradom bolo jednak overenie nastavenia systému vnútornej kontroly a riadenia kvality preverovaného subjektu a tiež overenie postupov pri vykonávaní štatutárneho auditu podľa medzinárodných audítorských štandardov (ďalej aj „ISA“) na vybranej audítorskej dokumentácii. Úrad dbá na to, aby previerky boli primerané rozsahu a zložitosti činnosti preverovaného štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti, pričom kontrolóri Úradu posudzujú najmä dodržiavanie:

- zákona č. 423/2015 Z. z.,
- Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 537/2014 o osobitných požiadavkách týkajúcich sa štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu a zrušení rozhodnutia Komisie 2005/909/ES (ďalej aj „nariadenie“),
- Medzinárodného štandardu na 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“),
- vybraných Medzinárodných audítorských štandardov vydaných Medzinárodnou federáciou účtovníkov IFAC,
- Etického kódexu audítora, vnútorných predpisov vydaných Úradom a Slovenskou komorou audítorov.

Dohl'ady boli zamerané na overenie plnenia špecifických povinností ustanovených zákonom č. 423/2015 Z. z., nariadením a taktiež štandardmi ISQC 1 a ISA dohliadaným subjektom. Úrad taktiež vykonal dohl'ady priamo v subjektoch verejného záujmu so zameraním sa na oblasť fungovania ich výborov pre audit. V prípade Slovenskej komory audítorov (ďalej aj „SKAU“) bol dohl'ad zameraný na plnenie povinností v súlade s vybranými ustanoveniami zákona a na dodržiavanie vnútorných predpisov SKAU.

3. Priebeh vykonaných previerok a dohl'adov a ich personálne obsadenie

Výkon previerok (v súlade s § 35 zákona č. 423/2015 Z. z.) a dohl'adov (v súlade s § 36 zákona č. 423/2015 Z. z.) prebiehal vzhľadom na nepriaznivú pandemickú situáciu súvisiacu s výskytom ochorenia COVID 19 kombinovaným spôsobom, a to v priestoroch preverovaného, prípadne dohliadaného subjektu, v priestoroch Úradu a online, prostredníctvom videohovorov. Celková dĺžka výkonu previerky a dohl'adu preto závisela nielen od veľkosti preverovaného, prípadne dohliadaného subjektu a rozsahu jeho činností, ale aj od aktuálne prijímaných protipandemických opatrení.

Predmetom previerok a dohl'adov v roku 2021 bolo najmä overenie dodržiavania platnej legislatívy uvedenej v bode 2. tohto prehľadu. Od roku 2020 Úrad používa pri výkone previerok aktualizovanú detailnú metodickú príručku, ktorá vychádza zo spoločnej európskej metodiky inšpekcie auditu (tzv. CAIM, z angl. „Common Audit Inspection Methodology“) a zároveň je adaptovaná na slovenské podmienky na základe poznatkov a praktických skúseností získaných v prvom cykle previerok. Na

základe tejto metodiky sa pri previerkach prihliada na nasledovné oblasti nastavenia a fungovania systému kontroly a riadenia kvality:

- tón zhora,
- etika a nezávislosť,
- akceptácia zákazky a opakujúce sa zákazky,
- záležitosti súvisiace s partnermi,
- záležitosti súvisiace so zamestnancami,
- metodika,
- vzdelávanie,
- konzultácie,
- previerky kontroly kvality zákazky,
- audítorská dokumentácia a ochrana údajov,
- interné monitorovanie,
- sťažnosti a obvinenia.

Metodika CAIM taktiež obsahuje systematický prístup k overeniu kvality výkonu a dokumentácie konkrétnych auditov na základe kontroly audítorských spisov. Pracovné programy pritom pokrývajú viacero špecifických oblastí auditu, napr.:

- audit výnosov,
- audit odhadov podľa ISA 540,
- audit konsolidácie podľa ISA 600,
- audit IT kontrol.

Úrad taktiež pracuje s ďalšími interne vyvinutými metodickými pracovnými pomôckami, napr. na overenie plnenia požiadaviek štandardu ISA 570 „Nepretržité pokračovanie v činnosti“ (angl. „going concern“) alebo overenie primeraného prístupu štatutárneho audítora pri vyhodnotení dopadu pandémie na auditovanú účtovnú jednotku.

V prípade opakovaného výkonu previerky kontrolóri zhodnotili a overili aj implementáciu prijatých nápravných opatrení, ktoré vyplynuli z predchádzajúcej previerky. V prípade, že vykonaná previerka v prvom cykle identifikovala závažné zistenia, Úrad sa pri výkone nasledujúcej previerky alebo dohľadu zamerail, okrem iného, aj na overenie implementácie prijatých opatrení v praxi.

Kontrolná skupina Úradu bola pri každej previerke a dohľade zostavená podľa veľkosti, zložitosti nastavenia systému a portfólia auditovaných účtovných jednotiek preverovaného a dohliadaného subjektu a pozostávala z interných zamestnancov Úradu a externých spolupracujúcich osôb. Do výkonu previerok v roku 2021 boli zapojení 7 interní zamestnanci Úradu a 10 osôb spolupracujúcich s Úradom na základe dohôd o vykonaní práce. Do výkonu dohľadov v roku 2021 boli zapojení 6 interní zamestnanci Úradu a 11 osôb spolupracujúcich s Úradom na základe dohôd o vykonaní práce. Výkonu previerok a dohľadov predchádzala séria školení zabezpečovaná Úradom, v ktorej bude Úrad pokračovať aj v roku 2022.

4. Sumarizácia výsledkov previerok, hlavných zistení a identifikovaných skutočností z previerok a dohľadov

Úrad pokračoval aj v roku 2021 pri výkone previerok štandardizovaným hodnotením preverovaného subjektu (pozn. pri dohľadoch sa takéto hodnotenie nepoužíva). Na výsledné hodnotenie príslušného preverovaného subjektu mal vplyv:

- záver z hodnotenia nastavenia systému kontroly a riadenia kvality preverovaného subjektu,
- výsledok testovania systému vykonaného vo vybraných preverovaných oblastiach,
- výsledky z testovania dodržiavania ISA na vybraných audítorských spisoch.

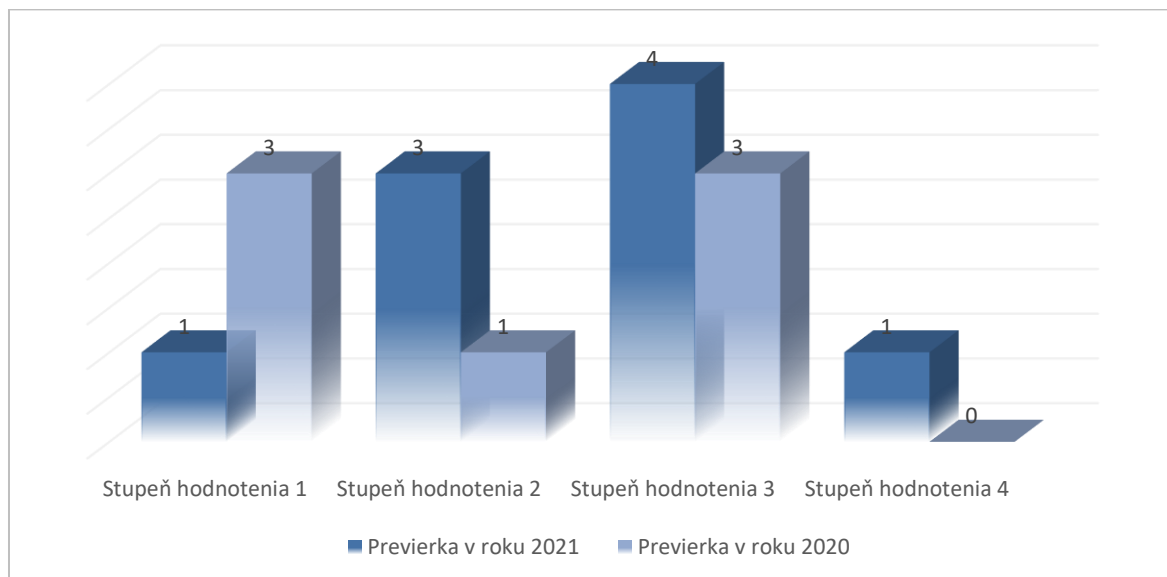
Na hodnotenie boli využité nasledovné stupne:

Tab. č. 1 Hodnotiaca stupnica

Stupeň hodnotenia	Identifikované skutočnosti ovplyvňujúce hodnotenia	Počet preverovaných subjektov, ktoré dosiahli uvedený stupeň hodnotenia v roku 2021
1.	žiadne zistenia, zistenia s nízkou závažnosťou bez potreby prijatia nápravných opatrení	1
2.	zistenia so strednou závažnosťou, ktoré môžu byť odstránené prijatím vhodných nápravných a preventívnych opatrení	3
3.	významné zistenia, ku ktorým je potrebné prijať nápravné opatrenia na urýchlené odstránenie	4
4.	systém nie je zavedený, nie je funkčný resp. testovanie nepotvrdilo uplatňovanie systému v konkrétnej činnosti preverovaného subjektu	1

V roku 2021 bolo začatých spolu osem previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu, z toho šesť bolo vykonaných v audítorských spoločnostiach a dve u štatutárnych audítorov. Štyri previerky boli v termíne do 31.12.2021 ukončené; ďalšie previerky budú postupne ukončované v priebehu roka 2022. Úrad taktiež ukončil v priebehu roka 2021 tri previerky v audítorských spoločnostiach a dve previerky u štatutárnych audítorov, ktoré boli začaté v druhom polroku 2020.

Graf č. 1 Porovnanie stupňa hodnotenia vyplývajúceho z uskutočnených previerok v preverovaných subjektoch



Úrad pokračoval v roku 2021 vo vykonávaní previerok v rámci druhého trojročného cyklu podľa schváleného harmonogramu aj v tých preverovaných subjektoch, kde už bola previerka vykonaná v prvom trojročnom cykle, teda išlo o opakovanú previerku. Úrad bude naďalej pokračovať vo vykonávaní opakovaných previerok s cieľom zabezpečiť vyššiu kvalitu vykonávaných štatutárnych auditov a účinného nastavenia vnútorného systému kontroly kvality štatutárnych audítorov a audítorských spoločností.

V roku 2021 bolo začatých spolu 7 dohľadov v audítorských spoločnostiach, u štatutárnych audítorov a v Slovenskej komore audítorov. Päť dohľadov bolo ukončených v termíne do 31.12.2021. Neukončené dohľady začaté v roku 2021 budú postupne ukončované v priebehu roka 2022. Úrad taktiež ukončil v priebehu roka 2021 osem dohľadov, ktoré boli začaté v druhom polroku 2020. V rámci dohľadov začatých v roku 2021 boli vykonané dohľady na základe doručeného podnetu v štyroch audítorských spoločnostiach a u jedného štatutárneho audítora. Z vlastnej iniciatívy Úradu boli vykonané dohľady v jednej audítorskej spoločnosti, v troch subjektoch verejného záujmu a v Slovenskej komore audítorov (s prioritným zameraním sa na systém previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu).

Počet dohľadov vykonaných Úradom má v priebehu posledných rokov stúpajúcu tendenciu. Úrad bude aj naďalej pokračovať vo vykonávaní dohľadov na základe doručených podnetov, ako aj z vlastnej iniciatívy s cieľom zabezpečiť vyššiu kvalitu vykonávaných štatutárnych auditov a účinného nastavenia vnútorného systému kontroly kvality štatutárnych audítorov a audítorských spoločností.

Počas výkonu previerok a dohľadov v roku 2021 identifikoval Úrad najmä nasledovné nedostatky:

- nedostatočne prijaté nápravné opatrenia identifikované predchádzajúcimi previerkami, ktoré boli vykonané Úradom,
- nedostatky vo zverejnených správach o transparentnosti (napríklad: absencia informácie o poslednej previerke zabezpečenia kvality, nesprávne zverejnené tržby za štatutárny audit a neaudítorské služby),
- nedostatočne vypracované a nedodržané postupy v oblasti kontroly kvality podľa ISQC 1, najmä v oblastiach akceptácie zákazky, etiky a nezávislosti, zamestnancov, vzdelávaní, audítorskej dokumentácie, sťažností, obvinení a nedostatky v interných manuáloch týkajúcich sa vnútorného kontrolného systému (napríklad: osoba vykonávajúca previerku vykonala aj monitorovanie, v prípade interných alebo externých zistení nevypracovanie ročnej správy, nevykonanie primeraných postupov pri akceptácii zákazky, nedostatočné posúdenie ohrozenia nezávislosti (rotácia), nevykonanie kompletizácie audítorskej dokumentácie do 60 dní od vydania správy audítora),
- nedostatky v zmluve na výkon štatutárneho auditu (napríklad: nedostatočné definovanie podmienok zákazky),
- nedostatočné nastavenie politík odmeňovania zamestnancov, týkajúce sa neprimeraného finančného ohodnotenia odborných zamestnancov,
- nedostatočne vypracované a nedodržané postupy v oblasti metodiky štatutárneho auditu (napríklad: nedostatočné nastavenie v oblasti identifikácie a posúdenia rizík významnej nesprávnosti, nedostatočne vypracované vzorové dotazníky na oblasť poznania účtovnej jednotky, prípadne testovania všeobecných a aplikačných IT kontrol, neaktualizované pracovné listy týkajúce sa štandardu ISA 540 REV, nedostatočne vypracovaná audítorská dokumentácia pre špecifické účtovné jednotky (napríklad verejná správa)),
- nedostatočné oboznámenie sa s informačným systémom účtovnej jednotky a súvisiacimi podnikovými procesmi,
- nedostatočne vypracovaná dokumentácia fázy plánovania a zhodnotenia rizík podľa štandardov ISA (napríklad: posúdenie a identifikácia rizík významných nesprávností, chýbajúce reakcie na identifikované riziká),
- poskytovanie zakázaných neaudítorských služieb subjektom verejného záujmu, napr. služieb daňového poradenstva,

- nesúlady s ISA 230 „Audítorská dokumentácia“ pri dokumentovaní audítorských postupov a záverov a taktiež nevykonanie kompletizácie audítorskej dokumentácie v stanovenej lehote podľa zákona č. 423/2015 Z. z.,
- nedostatočná dokumentácia o komunikácii s predchádzajúcim audítorom podľa ISA 510 „Prvotná zákazka na audit – začiatkové stavy“,
- nedostatočne vyhodnotené závery zo substantívneho testovania podľa ISA 500 „Audítorské dôkazy“ (napríklad: nezískanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov v oblasti výnosov a pohľadávok (neidentifikovanie rizík významných nesprávností pre oblasť výnosov, nešpecifikovanie, ktoré druhy výnosových transakcií alebo tvrdení vedú k rizikám významných nesprávností z dôvodu podvodu, neoboznámenie sa s kontrolami účtovnej jednotky vrátane kontrolných aktivít relevantných pre riziko podvodu a pre oblasť výnosov, nevykonanie audítorských postupov k faktoringu významných hodnôt pohľadávok, audítorská dokumentácia k výnosom a pohľadávkam neobsahuje dostatočné informácie o vykonaných audítorských postupoch a z dokumentácie nebolo zrejmé, ktoré položky boli testované a aký test bol vykonaný, a či vôbec bol vykonaný)),
- nedostatky vo Vyhláseniach vedenia spoločnosti podľa ISA 580 „Písomné vyhlásenia“ (napríklad: neúplné informácie súvisiace s vyhodnotením nesprávností zistených počas auditu),
- nedostatočná komunikácia s osobami poverenými spravovaním a orgánom vykonávajúcim funkcie výboru pre audit, napríklad absentujúca komunikácia s členmi výboru pre auditu, nevydanie dodatočnej správy určenej výboru pre audit,
- nedostatočná aplikácia profesionálneho skepticizmu pri výkone štatutárneho auditu, týkajúca sa nedostatočného posúdenia rizika podvodu,
- nedostatočné vyhodnotenie nesprávností zistených počas auditu podľa ISA 450 „Vyhodnotenie nesprávností zistených počas auditu“ (napríklad: účtovná závierka neobsahovala rezervu na súdne spory, štatutárny audítor túto neopravenú nesprávnosť týkajúcu sa súdnych sporov identifikoval, avšak táto neopravená nesprávnosť nebola uvedená vo Vyhlásení vedenia),
- nesúlady s ISA 600 „Audit skupiny“ pri audite konsolidovaných účtovných závierok zostavených podľa IFRS a nedostatočné overenie ich správnosti a úplnosti,
- nedostatky v správach audítora (napríklad: chýbajúce informácie týkajúce sa osôb poverených spravovaním, chýbajúci odsek kľúčové záležitosti auditu, chýbajúci dátum vymenovania štatutárneho audítora),
- nedostatočne vypracovaná audítorská dokumentácia týkajúca sa záverečnej fázy auditu (vyhodnotenie výsledkov auditu) podľa štandardov ISA (sumarizácia identifikovaných nesprávností, vplyv účtovných odhadov na účtovnú závierku, rozhodnutie o type vydávanej správy audítora),
- nevykonanie odborných konzultácií pri vydaných správach audítora pre účtovné jednotky s vysokou mierou komplexnosti a rizík,
- nespĺnenie zákonnej požiadavky schválenia štatutárneho audítora valným zhromaždením podľa usmernenia Slovenskej komory audítorov a nesprávne zohľadnenie takej situácie v správe audítora,
- nedostatočná dokumentácia kľúčových záležitostí auditu v správe audítora podľa ISA 701 „Informovanie o kľúčových záležitostiach auditu v správe nezávislého audítora“ (napríklad: v opise kľúčových záležitostí auditu chýbalo vysvetlenie, prečo sa záležitosť považovala za jednu zo záležitostí s najväčším významom počas auditu a prečo sa stala kľúčovou záležitosťou auditu),
- nedostatky v správach audítora, napr. nesprávny výrok audítora, absencia odseku „Iné skutočnosti“, prípadne nesprávne použitý odsek „Zdôraznenie skutočnosti“,

- nedostatočne vypracovaná správa audítora podľa ISA 705 „Modifikácie názoru v správe nezávislého audítora“ (napríklad: vydanie nemodifikovanej správy audítora k účtovnej závierke, kde účtovná jednotka bola v reštrukturalizačnom konaní),
- nedostatky v správe audítora zostavenej podľa ISRS 4400 „Zákazky na vykonanie odsúhlasených postupov týkajúcich sa finančných informácií“,
- nedostatočné posúdenie vplyvu nezverejnených informácií o transakciách so spriaznenými osobami na správu audítora.

5. Využitie záverov z vykonaných previerok a dohľadov v ďalšom období

Úrad vykonávané previerky a dohľady priebežne analyzuje s cieľom ich efektívnejšieho nastavenia a ďalšieho výkonu tak, aby sa znížila administratívna náročnosť na strane Úradu aj na strane kontrolovaných subjektov. Pri opakovaných previerkach Úrad zvažuje rozsah dokumentácie požadovanej na výkon previerky a v prípadoch, kde bolo nastavenie vnútorného kontrolného systému overené, Úrad posudzuje iba zmeny, ktoré nastali v jednotlivých oblastiach a následne vo väčšom rozsahu testuje ich dodržiavanie v praxi. V prípade dohľadov je administratívna náročnosť nižšia, nakoľko sa kontrolujú iba vybrané časti audítorskej dokumentácie.

Z dosiaľ dostupných poznatkov je možné vyvodiť nasledovné sumárne informácie ovplyvňujúce výkon previerok a dohľadov v budúcnosti:

- dovíšenie procesu zavedenia jednotnej metodiky výkonu previerok a dohľadov,
- dostatočná príprava požiadaviek a komunikácia s kontrolovaným subjektom ešte pred začatím previerky a dohľadu zabezpečuje jednoduchší priebeh a aj dĺžku trvania samotnej kontroly,
- zavedenie testovania nastavených systémov internej kontroly kvality a postupov vykonávania štatutárnych auditov v kontrolovaných subjektoch vo väčšom rozsahu, čo umožňuje kontrolórom lepšie posúdiť a zhodnotiť reálnu implementáciu požiadaviek vyplývajúcich z ISQC 1, ISA a platnej legislatívy,
- implementácia nového systému Pentana na riadenie a dokumentáciu výkonu previerok a dohľadov od roku 2022 bude znamenať zvýšenie efektivity ich výkonu a taktiež širšie možnosti pri analýze ich výsledkov a z nich vyplývajúcich rizík,
- Úrad plánuje v roku 2022 v rámci priameho dohľadu nad subjektami verejného záujmu a veľkými obchodnými spoločnosťami pokračovanie diskusie v oblasti nastavenia a fungovania výborov pre audit s cieľom ďalšieho zlepšovania,
- Úrad taktiež zvažuje do budúcnosti výkon tematických dohľadov na vybrané tzv. horúce témy, napríklad použitie zásady významnosti alebo dodržiavanie požiadaviek audítorských štandardov pri štatutárnom audite problematiky nepretržitého pokračovania v činnosti auditovaných účtovných jednotiek (angl. „going concern“),
- okrem prirodzeného zamerania sa UDVA na identifikáciu zistení o porušeníach legislatívy a štandardov kontrolovanými subjektami, bude Úrad v budúcnosti zbierať aj pozitívne skúsenosti, ktoré budú audítormi sprístupnené ako vzory osvedčených postupov (angl. „good practices“),
- Úrad predpokladá, že intenzívnejšia komunikácia so Slovenskou komorou audítorov ohľadom identifikovaných zistení z previerok a dohľadov bude mať dopad aj na oblasť sústavného vzdelávania štatutárnych audítorov a asistentov štatutárnych audítorov organizovaných Slovenskou komorou audítorov.

Úrad naďalej vníma výkon previerok a dohľadov ako nevyhnutnú súčasť celkového systému dohľadu nad výkonom auditu v Slovenskej republike s cieľom zabezpečiť vyššiu kvalitu vykonávaných štatutárnych auditov a posilniť dôveru v auditované finančné výkazy účtovných jednotiek.