

**PREHEAD O CELKOVÝCH VÝSLEDKoch PREVIEROK
ZABEZPEČENIA KVALITY ŠTATUTÁRNEHO AUDITU A DOHEADOV VYKONANÝCH
ÚRADOM PRE DOHEAD NAD VÝKONOM AUDITU
ZA ROK 2022**

Obsah

1. Úvod.....	1
2. Zameranie vykonaných previerok a dohl'adov.....	2
3. Priebeh vykonaných previerok a dohl'adov a ich personálne obsadenie.....	2
4. Sumarizácia výsledkov previerok, hlavných zistení a identifikovaných skutočností z previerok a dohl'adov.....	4
5. Využitie záverov z vykonaných previerok a dohl'adov 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 2022 pokračoval vo vykonávaní previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu v rámci druhého a od 17.06.2022 tretieho trojročného cyklu podľa schváleného harmonogramu aj v tých preverovaných subjektoch, kde už bola previerka vykonaná v predchádzajúcom trojročnom cykle. 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.
- Dohl'ady podľa § 36 zákona č. 423/2015 Z. z., ktorých náplňou je overenie, nakoľko dohliadané subjekty dodržiavajú predpísanú legislatívu a súvisiace štandardy. Dohl'ady 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 sú 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 tretích krajín a audítorské spoločnosti z tretích krajín 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 dohládov snaží prihliadať na to, aby nedochádzalo k duplicitnému výkonu dohľadu a previerky v tom istom subjekte počas rovnakého roka. Výnimku tvoria prípady mimoriadnych dohládov alebo mimoriadnych previerok, o výkone ktorých rozhodne Výbor pre zabezpečenie kvality štatutárneho auditu.

V nadväznosti na § 35 ods. 8 zákona Úrad zostavil tento Prehľad o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu, ktoré boli vykonané v kalendárnom roku 2022 a zahrnul do prehľadu i informácie o vykonaných dohládoch v roku 2022.

2. Zameranie vykonaných previerok a dohládov

Cieľom previerok vykonávaných Úradom bolo overenie nastavenia systému vnútornej kontroly a riadenia kvality v preverovanom subjekte 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.

Dohľady boli zamerané na overenie plnenia špecifických povinností ustanovených zákonom č. 423/2015 Z. z., nariadením a taktiež štandardami ISQC 1 a ISA dohliadaným subjektom. Pri výkone dohľadu sa kontrolóri zameriavajú najmä na špecifickú oblasť vykonaného štatutárneho auditu, ktorá je predmetom dohľadu.

3. Priebeh vykonaných previerok a dohládov a ich personálne obsadenie

Výkon previerok a dohládov prebiehal kombinovaným spôsobom, a to v priestoroch preverovaného, prípadne dohliadaného subjektu, v priestoroch Úradu a online, prostredníctvom videohovorov.

Dohľady boli vykonané v súlade s § 36 zákona č. 423/2015 Z. z. so zameraním sa na plnenie povinností ustanovených zákonom č. 423/2015 Z. z. a nariadením, na nastavenie systému implementácie Medzinárodného štandardu kontroly kvality 1 (ISQC 1) a overenie vykonávania štatutárneho auditu podľa Medzinárodných audítorských štandardov (ISA).

Do výkonu previerok a dohľadov boli zapojení interní aj externí zamestnanci Úradu. Pri zostavovaní kontrolnej skupiny dbal Úrad na skutočnosť, aby jeho členovia boli nezávislí od dohliadaného, resp. preverovaného subjektu a mali požadované odborné znalosti a skúsenosti. Výkonu previerok a dohľadov predchádzala séria školení zabezpečovaná Úradom, v ktorej bude Úrad pokračovať aj v roku 2023.

Predmetom previerok a dohľadov v roku 2022 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 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“). Ďalej Úrad využíva interne vyvinutý Dotazník na posúdenie súladu audítora s požiadavkami jednotného európskeho formátu vykazovania ESEF a Dotazník na posúdenie náležitostí subjektov verejného záujmu a verejných obchodných spoločností.

Uvedená metodika bola v súvislosti so strategickým cieľom digitalizácie Úradu implementovaná do nového informačného systému na výkon a evidenciu previerok a dohľadov Pentana. Pomocou tohto systému Úrad realizoval kontrolné akcie v súlade s najnovšími trendami a na úrovni osvedčených postupov tak, ako boli implementované poprednými kontrolnými orgánmi dohľadu nad výkonom auditu v rámci Európskej Únie.

V prípade opakovaného výkonu previerky alebo v prípade, že v subjekte už bol v minulosti vykonaný dohľad, kontrolóri zhodnotili a overili aj implementáciu prijatých nápravných opatrení, ktoré vyplynuli z predchádzajúcej previerky, resp. z dohľadu.

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

Úrad pokračoval aj v roku 2022 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.

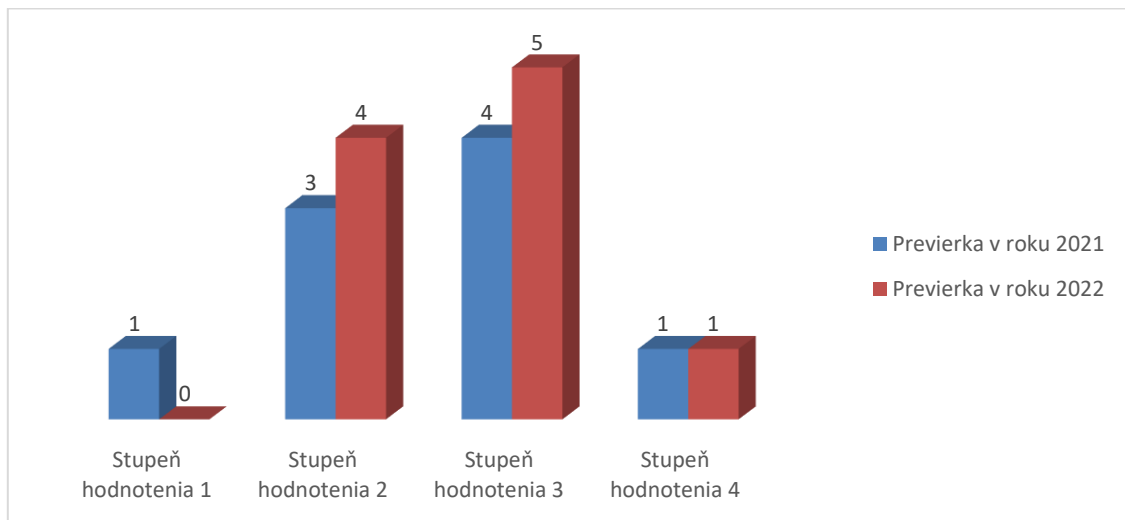
Na hodnotenie boli využité nasledovné stupne:

Tab. č. 1 Hodnotiaca stupnica

Stupeň hodnotenia	Identifikované skutočnosti ovplyvňujúce hodnotenia	Počet preverovaných subjektov, ktoré dosiahli uvedený stupeň hodnotenia v roku 2022
1.	žiadne zistenia, zistenia s nízkou závažnosťou bez potreby prijatia nápravných opatrení	0
2.	zistenia so strednou závažnosťou, ktoré môžu byť odstránené prijatím vhodných nápravných a preventívnych opatrení	4
3.	významné zistenia, ku ktorým je potrebné prijať nápravné opatrenia na urýchlené odstránenie	5
4.	systém nie je zavedený, nie je funkčný resp. testovanie nepotvrdilo uplatňovanie systému v konkrétnej činnosti preverovaného subjektu	1

V roku 2022 bolo začatých desať previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu. Šesť previerok bolo ukončených v termíne do 31.12.2022; ďalšie previerky budú postupne ukončované v priebehu roka 2023. Úrad taktiež ukončil v priebehu roka 2022 dve previerky v audítorských spoločnostiach a dve previerky u štatutárnych audítorov, ktoré boli začaté v druhom polroku 2021.

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



Pri výkone previerok Úrad v roku 2022 identifikoval zistenia najmä v týchto oblastiach:

- nedostatky pri posúdení súladu konsolidovanej účtovnej závierky s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva („IFRS“),
- nedostatočné oboznámenie sa s informačným systémom účtovnej jednotky a súvisiacimi podnikovými procesmi (napr. nedostatočné porozumenie IT prostredia, nevykonanie testovania všeobecných IT kontrol, absencia oboznámenia sa s internými kontrolami auditovaného subjektu),
- nedostatočne vykonané audítorské postupy (napr. v oblasti účtovných odhadov, v oblasti vykazovania výnosov a zásob; neoverenie zostáv od auditovaného subjektu, nedostatky pri overení externých potvrdení, neúplné vyhodnotenie zistených nesprávností, nedostatočne vykonané analytické postupy),
- nedostatky pri stanovovaní významnosti podľa ISA 320 „Významnosť pri plánovaní a vykonávaní auditu“,
- nedostatočne vypracovaná dokumentácia fázy plánovania a zhodnotenia rizík podľa štandardov ISA (napr. posúdenie a identifikácia rizík významných nesprávností, chýbajúce reakcie na identifikované riziká),
- nedostatočné posúdenie rizika podvodu podľa ISA 240 „Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov“,
- nesúlad 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.,
- nedostatočne vyhodnotené závery zo substantívneho testovania podľa ISA 500 „Audítorské dôkazy“,
- nedostatky vo vydaných správach audítora (napr. antedatovanie správy, chýbajúce informácie týkajúce sa osôb poverených spravovaním, chýbajúci popis celkového neprerušného obdobia trvania zákazky, rozsah neaudítorských služieb),
- nedostatky v oblasti previerky kontroly kvality zákazky,

- nedostatky v oblasti interného monitorovania,
- neoverenie súladu prezentácie účtovnej závierky s požiadavkami európskeho jednotného elektronického formátu vykazovania,
- nedostatky týkajúce sa Dodatočnej správy určenej pre Výbor pre audit vrátane nevydávania takejto správy,
- absencia ročného hodnotenia systému vnútornej kontroly kvality,
- nedostatky vo zverejnených správach o transparentnosti,
- nedostatky vo vyhodnotení nezávislosti z dôvodu vysokej koncentrácie honorára,
- nedostatky pri uzatvorení prvotnej zmluvy o audite so subjektom verejného záujmu podľa zákona č. 423/2015 Z. z.,
- nedostatky pri zverejňovaní účtovných závierok v registri účtovných závierok,
- nedostatky vo Vyhláseniach vedenia spoločnosti podľa ISA 580 „Písomné vyhlásenia“,
- nedostatky pri vykonaní odsúhlasených postupov podľa ISRS 4400 „Zákazky na vykonanie odsúhlasených postupov“,
- nedostatočne eliminované riziká súvisiace s požiadavkou zachovávanie mlčanlivosti,
- nedostatky pri zapojení kľúčového auditorského partnera do auditu podľa zákona č. 423/2015 Z. z.,
- nedostatky pri posúdení predpokladu účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti podľa ISA 570R „Nepretržité pokračovanie v činnosti“.

V roku 2022 boli začaté tri dohľady v auditorských spoločnostiach, všetky boli ukončené v termíne do 31.12.2022, z toho jeden dohľad bol bez zistení. Úrad taktiež ukončil v priebehu roka 2022 dva dohľady, ktoré boli začaté v roku 2020, a to v jednej auditorskej spoločnosti a u jedného štatutárneho audítora, a jeden dohľad začatý v auditorskej spoločnosti v roku 2021. Všetky dohľady v troch auditorských spoločnostiach začaté v roku 2022 boli vykonané na základe doručeného podnetu.

Počet dohľadov vykonaných Úradom je v priebehu posledných rokov ovplyvnený počtom doručených podnetov a iniciatívou Úradu. Ich počet je približne rovnaký. 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 auditorských spoločností.

Pri výkone dohľadu Úrad v roku 2022 identifikoval zistenia najmä v týchto oblastiach:

- nedostatočne overené počiatočné stavy podľa ISA 540 „Prvotná zákazka na audit – začiatkové stavy“ a absencia komunikácie s predchádzajúcim audítorom podľa Usmernenia SKAU č. 20/ISA/2020,
- nedostatky pri získavaní dostatočných a vhodných auditorských dôkazov,
- nedostatky vo vyhodnotení získaných auditorských dôkazov,
- nedostatočne vypracovaná správa audítora podľa ISA 705 „Modifikácie názoru v správe nezávislého audítora“,

- nedostatky vo vedení audítorskej dokumentácie, nesúlad s ISA 230 „Audítorská dokumentácia“ pri dokumentovaní audítorských postupov a záverov auditu,
- nedostatky pri vyhodnotení objektívnosti externého experta nominovaného audítorom,
- nedostatočná aplikácia profesionálneho skepticizmu,
- nesúlad medzi deklarovanými audítorskými postupmi v správe audítora a skutočne vykonanými audítorskými postupmi,
- nedostatky pri posúdení súladu konsolidovanej účtovnej závierky s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva („IFRS“),
- nedostatky pri posúdení predpokladu účtovnej jednotky naďalej nepretržite pokračovať v činnosti podľa ISA 570R „Nepretržité pokračovanie v činnosti“,
- nedostatky pri stanovovaní významnosti podľa ISA 320 „Významnosť pri plánovaní a vykonávaní auditu“,
- nedostatočné posúdenie vplyvu nezverejnených informácií o transakciách so spriaznenými osobami na správu audítora,
- nedostatky pri výkone previerok kontroly kvality zákazky,
- nedostatočné posúdenie súladu s ustanoveniami zákonov a predpisov špecifických pre auditovanú účtovnú jednotku,
- nedostatky v zmluve na výkon štatutárneho auditu, napr. nesprávne resp. absentujúce odvolávky na viaceré zákonné požiadavky,
- nedostatočné posúdenie rizika podvodu podľa ISA 240 „Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov“,
- nedostatky v komunikácii s osobami poverenými spravovaním podľa ISA 260 „Komunikácia s osobami poverenými spravovaním“ a v písomných vyhláseniach podľa ISA 580 „Písomné vyhlásenia“,
- nedostatky pri vykonaní odsúhlasených postupov podľa ISRS 4400 „Zákazky na vykonanie odsúhlasených postupov“.

5. Využitie záverov z vykonaných previerok a dohl'adov v ďalšom období

Úrad vykonávané previerky a dohl'ady 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 dohl'adov je administratívna náročnosť nižšia, nakoľko sa kontrolujú iba vybrané časti audítorskej dokumentácie.

Z dosiaľ dostupných poznatkov je možné vyvodit' nasledovné sumárne informácie ovplyvňujúce výkon previerok a dohl'adov v budúcnosti:

- dostatočná príprava kontrolórov pred začatím previerky a dohl'adu, ako aj komunikácia s kontrolovaným subjektom zabezpečuje efektívnejší priebeh samotnej kontroly,

- praktické vykonávanie previerok a dohľadov hlavne formou posúdenia audítorského spisu, vykonaných audítorských postupov a získaných dôkazov pre formuláciu názoru audítora umožňuje kontrolórom lepšie posúdiť a zhodnotiť reálny výkon štatutárneho auditu a implementáciu požiadaviek vyplývajúcich z platnej legislatívy a medzinárodných štandardov,
- testovanie nastavených systémov internej kontroly kvality a postupov vykonávania štatutárnych auditov v kontrolovaných subjektoch umožňuje kontrolórom dostatočne posúdiť a zhodnotiť reálnu implementáciu požiadaviek vyplývajúcich z ISQC 1 (v budúcnosti aj Medzinárodný štandard riadenia kvality ISQM 1 a 2), ISA a platnej legislatívy,
- implementácia systému Pentana na riadenie a dokumentáciu výkonu previerok a dohľadov od roku 2022 znamená širšie možnosti pri analýze ich výsledkov a z nich vyplývajúcich rizík,
- 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.

Previerky a dohľady priamo u štatutárnych audítorov a v audítorských spoločnostiach sú jedným z dôležitých nástrojov, ktorými Úrad chráni verejný záujem aj investorov, ktorí sa spoliehajú na údaje v účtovných zvierkach.