



## **Výbor pre audit – aplikácia v praxi**

Jedným z nástrojov, ktorých cieľom je zvýšiť kvalitu štatutárneho auditu a posilniť nezávislosť štatutárnych audítorov a audítorských spoločností, je zriadenie nezávislého výboru pre audit vo vybraných účtovných jednotkách

## Obsah

1. Úvod.....	1
2. Povinnosť zriadenia výboru pre audit.....	3
3. Formy zriadenia výboru pre audit.....	4
4. Zloženie výboru pre audit.....	4
5. Základný rámec štatútu výboru pre audit.....	5
6. Činnosti výboru pre audit.....	8
7. Dodatočná správa audítora pre výbor pre audit.....	23

## 1. Úvod

Na štatutárny audit a s ním súvisiace činnosti a oblasti sa vzťahujú rôzne typy právnych úprav na medzinárodnej úrovni a aj na národnej úrovni. S cieľom aplikovať v praxi komplexný legislatívny rámec úpravy štatutárneho auditu (ďalej aj „audit“) je nevyhnuté tieto právne úpravy kombinovať.

Od 17. júna 2016 sa aplikuje nová legislatíva EÚ a účinnosť nadobudol 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 (ďalej aj „zákon č. 423/2015 Z. z.“); cieľom novej legislatívy je, okrem iného, zvýšiť kvalitu štatutárneho auditu a posilniť nezávislosť štatutárnych audítorov a audítorských spoločností.

Jedným z nástrojov, ktorý by mal prispieť k naplneniu vyššie uvedených cieľov je zriadenie nezávislého **výboru pre audit vo vybraných účtovných jednotkách**, a to:

- v subjektoch verejného záujmu (podľa § 2 ods. 16 zákona č. 423/2015 Z. z.),
- vo veľkých obchodných spoločnostiach (podľa § 2 ods. 15 písm. f) zákona č. 423/2015 Z. z.; pre účely tejto príručky ďalej aj „VOS“).

K definícii subjektov verejného záujmu a veľkých obchodných spoločností pozri kapitolu 2.

Štatutárny audit vo **všetkých účtovných jednotkách** upravuje smernica o štatutárnom audite<sup>1</sup>, ktorá bola transponovaná do zákona č. 423/2015 Z. z. **Dodatočné požiadavky** na štatutárny audit **subjektov verejného záujmu** (ďalej aj „SVZ“) sú uvedené v Nariadení 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 (ďalej aj „nariadenie“).

**Veľké obchodné spoločnosti** sú pre účely štatutárneho auditu samostatnou kategóriou účtovných jednotiek. Podľa zákona č. 423/2015 Z. z. sa na ne vzťahujú aj niektoré z dodatočných povinností, ktoré majú subjekty verejného záujmu (napríklad povinnosť zriadiť výbor pre audit), a takisto aj štatutárni audítori (ďalej aj „audítor“, „audítori“) veľkých obchodných spoločností majú niektoré z tých dodatočných povinností, ktoré majú audítori subjektov verejného záujmu (napríklad povinná rotácia kľúčového audítorského partnera, zákaz poskytovania niektorých neaudítorských služieb a pod.). Z uvedeného vyplýva, že štatutárny audit veľkých obchodných spoločností je na jednej strane regulovaný viac než audit ostatných účtovných jednotiek, a na druhej strane menej než audit subjektov verejného záujmu. V tejto príručke venovanej výborom pre audit sú preto osobitosti týkajúce sa veľkých obchodných spoločností, ak sa vyskytujú, uvádzané na konci relevantnej kapitoly.

<sup>1</sup> 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

Poslaním výborov pre audit je posilniť nezávislý dohľad nad procesom zostavovania účtovnej závierky, vnútornou kontrolou, systémom riadenia rizík a nad procesom vykonávania štatutárneho auditu v účtovných jednotkách. Výbory pre audit sú zároveň zodpovedné za postup výberu štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti, čím môžu tiež významnou mierou prispieť k zvýšeniu kvality štatutárneho auditu.

Výbory pre audit boli od roku 2008 do 17. júna 2016 upravené v § 19a **zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve** v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o účtovníctve“); počnúc 17. júnom 2016 sú upravené v § 34 zákona č. 423/2015 Z. z.; ustanovenia § 19a zákona o účtovníctve č. 431/2002 Z. z. boli dňom 17. júna 2016 zrušené.

Zodpovednosťou štatutárneho audítora je získať primerané uistenie, že účtovná závierka ako celok neobsahuje významné nesprávnosti, či už v dôsledku podvodu alebo chyby, a vydať správu audítora, vrátane vyjadrenia názoru audítora.

**Primárnu zodpovednosť** za zostavenie resp. zverejňovanie finančných výkazov účtovnej jednotky ako je napr. účtovná závierka (riadna, mimoriadna, individuálna, konsolidovaná), výročná správa a pod. má **štatutárny orgán** účtovnej jednotky. Štatutárny audítor na tieto finančné výkazy vyjadruje názor, a to pri aplikovaní Medzinárodných audítorských štandardov (ďalej aj „ISA“).

#### **Legislatívny rámec na medzinárodnej úrovni:**

- 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,
- 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 (Ú. v. EÚ L 157, 9. 6. 2006) v znení smernice Európskeho parlamentu a Rady 2008/30/ES z 11. marca 2008 (Ú. v. EÚ L 81, 20. 3. 2008), smernice Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 (Ú. v. EÚ L 182, 29. 6. 2013) a smernice Európskeho parlamentu a Rady 2014/56/EÚ zo 16. apríla 2014 (Ú. v. EÚ L 158, 27. 5. 2014); ďalej aj „smernica o štatutárnom audite“ alebo „smernica č. 2006/43/ES“,
- Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov, ktorou sa mení smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES a zrušujú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS (Ú. v. EÚ L 182, 29.6. 2013) v znení smernice Európskeho parlamentu a Rady 2014/95/EÚ z 22. októbra 2014 (Ú. v. EÚ L 330, 15. 11. 2014) a smernice Európskeho parlamentu a Rady 2014/102/EÚ zo 7. novembra 2014 (Ú. v. EÚ L 334, 21. 11. 2014); ďalej aj „účtovná smernica“ alebo „smernica č. 2013/34/EÚ“.

#### **Legislatívny rámec na národnej úrovni:**

- 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,
- zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

## 2. Povinnosť zriadenia výboru pre audit

**Povinnosť zriadiť výbor pre audit** má podľa § 34 ods. 1 zákona č. 423/2015 Z. z. účtovná jednotka, ktorá je:

- subjektom verejného záujmu (ďalej aj „SVZ“) alebo
- obchodnou spoločnosťou od účtovného obdobia, ktorému predchádzajú najmenej dve po sebe idúce účtovné obdobia, v ktorých 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 - § 26 ods. 3 zákona o účtovníctve,
  2. čistý obrat presiahol 170 000 000 eur,
  3. priemerný prepočítaný počet zamestnancov v jednotlivom účtovnom období presiahol 2 000 (ďalej aj „VOS“).

Zatiaľ čo značná časť SVZ mala aj podľa doterajších predpisov povinnosť zriadiť výbor pre audit (bývalý § 19a zákona o účtovníctve), pre VOS je táto povinnosť nová. Podľa prechodných ustanovení § 72 ods. 24 zákona č. 423/2015 Z. z. na VOS sa vzťahuje tento zákon od účtovného obdobia, ktoré sa začína po 17. júni 2016.

Podľa § 2 ods. 16 zákona č. 423/2015 Z. z. je **subjektom verejného záujmu**:

- účtovná jednotka, ktorá emitovala cenné papiere, a tie boli prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu ktoréhokolvek členského štátu,
- banka a pobočka zahraničnej banky,
- Exportno-importná banka Slovenskej republiky,
- poisťovňa, pobočka poisťovne z iného členského štátu<sup>2</sup> a pobočka zahraničnej poisťovne,
- zaistovňa, pobočka zaistovne z iného členského štátu<sup>3</sup> a pobočka zahraničnej zaistovne,
- zdravotná poisťovňa,
- správcovská spoločnosť a pobočka zahraničnej správcovskej spoločnosti,
- dôchodková správcovská spoločnosť,
- doplnková dôchodková spoločnosť,
- Burza cenných papierov,
- Železnice Slovenskej republiky,
- účtovná jednotka zostavujúca konsolidovanú účtovnú závierku ústrednej správy,
- vyšší územný celok,
- účtovná jednotka, ktorá je obcou, mestom alebo mestskou časťou od účtovného obdobia, ktorému predchádzajú najmenej dve po sebe idúce účtovné obdobia, v ktorých spĺňala tieto podmienky:
  1. celková suma jej majetku presiahla 100 000 000 eur, pričom sumou majetku sa rozumie suma zistená z konsolidovanej účtovnej závierky účtovnej jednotky verejnej správy,
  2. počet obyvateľov presiahol 50 000.

**Výnimku z povinnosti zriadiť výbor pre audit** umožňuje ustanovenie § 34 ods. 5 zákona č. 423/2015 Z. z. účtovnej jednotke, ak:

- je dcérskou účtovnou jednotkou a jej materská účtovná jednotka má zriadený výbor pre audit a tento výbor vykonáva činnosti aj pre dcérsku účtovnú jednotku,
- má sídlo v inom členskom štáte a má vytvorený orgán vykonávajúci činnosti ako výbor pre audit, ktorý je založený a vykonáva svoje činnosti podľa právnych predpisov platných v tomto

<sup>2</sup> od 01.11.2018

<sup>3</sup> od 01.11.2018

členskom štáte (účtovná jednotka v tomto prípade zverejní vo výročnej správe, ktorý orgán tieto činnosti vykonáva a aké je jeho zloženie),

- je obcou alebo mestom alebo mestskou časťou, v ktorej činnosť výboru pre audit zabezpečuje obdobný orgán určený starostom, primátorom alebo zastupiteľstvom,
- jej dozorná rada vykonáva činnosti výboru pre audit.

Smernica o štatutárnom audite (článok 39 ods. 2) umožňuje, aby malé a stredne veľké podniky a spoločnosti s nižšou trhovou kapitalizáciou definované v článku 2 ods. 1 písm. f) a t) Smernice 2003/71/ES EP a Rady o prospekte, ktorý sa zverejňuje pri verejnej ponuke cenných papierov alebo ich prijatí na obchodovanie, a o zmene a doplnení smernice 2001/34/ES, nemuseli zriadiť výbor pre audit, ak činnosti výboru pre audit vykonáva **dozorná rada** (bližšie k týmto podnikom a veľkostným kritériám pozri aj kapitolu 6.5. o postupe pri výbere audítora). Slovenská republika túto možnosť poskytuje **všetkým SVZ a VOS**, pričom by malo ísť o čo najúspornejšie riešenie.

### 3. Formy zriadenia výboru pre audit

Ustanovenia § 34 zákona č. 423/2015 Z. z. vychádzajú z článku 39 smernice o štatutárnom audite a dávajú dostatočnú voľnosť účtovným jednotkám v tom, akú formu výboru pre audit si zvolia. Podstatné je, aby v SVZ a VOS boli činnosti výboru pre audit realizované.

Podľa § 34 ods. 1 zákona č. 423/2015 Z. z. účtovná jednotka môže mať zriadený výbor pre audit ako:

- samostatný výbor,
- výbor riadiaceho orgánu,
- výbor dozorného orgánu.

Podľa § 34 ods. 2 zákona č. 423/2015 Z. z. v účtovnej jednotke, ktorá nemá valné zhromaždenie, vymenúva členov výboru pre audit obdobný orgán alebo spôsob menovania ustanovuje osobitný predpis (*zákon č. 80/1997 Z. z. o Exportno-importnej banke Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov*); v tomto prípade účtovná jednotka zverejní zloženie výboru pre audit vo výročnej správe.

V rámci samosprávnych krajov/miest môžu byť výbory pre audit zriadené ako:

- samostatný výbor zložený z nezávislých členov,
- výbor, ktorého členmi budú členovia komisie zriadenej zastupiteľstvom.

### 4. Zloženie výboru pre audit

Výbor pre audit má predsedu a členov (najúspornejšie zloženie výboru pre audit predstavuje tri osoby) a skladá sa:

- z iných členov ako výkonných členov riadiaceho orgánu,
- z členov dozorného orgánu alebo
- z členov menovaných valným zhromaždením.

#### Požiadavky na osoby zasadajúce vo výbore pre audit:

- odborná prax v oblasti účtovníctva alebo v oblasti štatutárneho auditu,
- kvalifikácia pre predmetný sektor, v ktorom pôsobí účtovná jednotka,
- nezávislosť predsedu a nadpolovičnej väčšiny členov.

**Najmenej jeden člen** výboru pre audit musí mať odbornú prax v oblasti účtovníctva alebo štatutárneho auditu a členovia výboru pre audit ako celok musia mať kvalifikáciu vhodnú pre sektor, v ktorom účtovná jednotka pôsobí (§ 34 ods. 2 zákona č. 423/2015 Z. z.).

**Odborná prax v oblasti účtovníctva** predstavuje prirodzenú požiadavku, keďže úlohy, ktoré má plniť výbor pre audit nie je možné splniť bez toho, aby minimálne jeden člen mal odbornú znalosť vzťahujúcu sa k účtovnej závierke. Ideálne je, keď praktickej skúsenosti predchádzalo aj relevantné odborné vzdelanie.

**Odborná prax v oblasti štatutárneho auditu** je dôležitá z dôvodu porozumenia audítorským procesom a výstupom zo štatutárneho auditu, a taktiež pre plnenie úloh súvisiacich s procesom obstarania audítorských a neaudítorských služieb. Oblasť „štatutárneho auditu“ neznamená, že uvedená osoba musí byť praktizujúcim štatutárnym audítorom, ale môže to byť napríklad aj asistent audítora, nepraktizujúci štatutárny audítor alebo osoba so skúsenosťami získanými prostredníctvom práce pre audítorskú spoločnosť.

**Nezávislosť.** Predseda výboru pre audit a nadpolovičná väčšina členov výboru pre audit musí byť nezávislá. Predsedu výboru pre audit menujú členovia výboru pre audit alebo dozorná rada účtovnej jednotky. Nezávislým členom je fyzická osoba, ktorá nie je majetkovo alebo osobne prepojená s účtovnou jednotkou alebo jej dcérskou účtovnou jednotkou, jej spoločníkmi, členmi štatutárnych orgánov a štatutárnym audítorom účtovnej jednotky, a ani im nie je blízkou osobou a nemá žiadny príjem od účtovnej jednotky alebo jej dcérskej účtovnej jednotky okrem odmeny za prácu v dozornej rade alebo vo výbore pre audit (§ 34 ods. 3 zákona č. 423/2015 Z. z.).

V súlade s ustanoveniami § 116 a § 117 Občianskeho zákonníka „blízkou osobou“ je príbuzný v priamom rade, súrodeneц a manžel; iné osoby v pomere rodinnom alebo obdobnom sa pokladajú za osoby sebe navzájom blízke, ak by ujmu, ktorú utrpela jedna z nich, druhá dôvodne pociťovala ako vlastnú ujmu.

V súvislosti s nezávislosťou a jej preukázaním sa odporúča v dokumentácii zhromaždenej pri menovaní výboru pre audit zabezpečiť vyhlásenie o nezávislosti a tiež preverenie nezávislosti zo strany toho, kto členov výboru pre audit menuje. Zároveň sa odporúča, aby členovia výboru pre audit každoročne vydali písomné prehlásenie, v ktorom by deklarovali svoju nezávislosť vo vzťahu k povinnostiam vyplývajúcim z ich členstva vo výbore pre audit.

Ak sú všetci členovia výboru pre audit členmi riadiaceho orgánu alebo dozorného orgánu, nemusia spĺňať podmienku, že väčšina členov výboru pre audit je nezávislá (§ 34 ods. 3 zákona č. 423/2015 Z. z.).

## 5. Základný rámec štatútu výboru pre audit

Výbor pre audit predstavuje orgán účtovnej jednotky, ktorý plní úlohy prostredníctvom priebežnej činnosti, čo si vyžaduje internú úpravu, a to napríklad prostredníctvom štatútu, rokovacieho poriadku a pod.

V prípade, že činnosťami výboru pre audit je poverená dozorná rada účtovnej jednotky, účtovná jednotka má zabezpečiť aktualizáciu štatútu dozornej rady s tým, že kompetencie dozornej rady rozšíri o úlohy a činnosti výboru pre audit podľa § 34 zákona č. 423/2015 Z. z.

Zmyslom vydania a schválenia takéhoto dokumentu je zdefinovať rámec, aby bolo jednoznačné:

- akú formu má výbor pre audit,
- aké úlohy plní výbor pre audit,
- ako a kto posudzoval kvalifikáciu potenciálnych členov výboru pre audit,
- kto vymenováva členov výboru pre audit,
- aký je spôsob sledovania a preverenia nezávislosti členov počas ich pôsobenia vo výbore pre audit,
- kto zabezpečuje rokovania výboru pre audit po organizačnej stránke,
- aká je periodicita rokovaní výboru pre audit,
- kto dohliada na zaznamenanie rokovaní, napríklad formou zápisníc,
- aký je spôsob hlasovania,
- rozdelenie čiastkových zodpovedností za jednotlivé úlohy pre účely spracovania podkladov na rokovania výboru pre audit.

Z praktického hľadiska sa odporúča členiť štatút na „články“, pričom štandardom dokumentov takéhoto typu sú aj úvodné a záverečné ustanovenia.

### Úvodné ustanovenia

- na základe čoho sa zriaďuje výbor pre audit,
- akú má formu,
- čo vymedzuje.

#### *☞ Príklad*

- *Výbor pre audit sa zriaďuje v zmysle § 34 zákona č. 423/2015 Z. z. štatutárnom audite a zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.*
- *Štatút vymedzuje zloženie, úlohy a spôsob rokovania výboru pre audit.*

### Záverečné ustanovenia

- záväznosť štatútu,
- formy potenciálnych zmien štatútu,
- schvaľovanie potenciálnych zmien,
- účinnosť štatútu.

#### *☞ Príklad*

- *Tento štatút je záväzný pre všetkých členov výboru pre audit a napr. pre prizvané osoby a pod.*
- *Zmeny štatútu schvaľuje ..... napr. valné zhromaždenie.*
- *Zmeny štatútu sa realizujú formou písomného dodatku.*
- *Tento štatút nadobúda účinnosť napr. dňom jeho schválenia valným zhromaždením alebo primátorom alebo zastupiteľstvom.*

### Zloženie výboru pre audit

- počet členov,
- určenie tajomníka (nepožaduje žiadna právna úprava, avšak odporúčame ako praktickú pozíciu z hľadiska organizácie práce výboru pre audit),
- menovanie predsedu výboru pre audit,
- popis nezávislosti členov výboru pre audit,
- potenciálna odmena za prácu vo výbore pre audit (určenie sumy za zasadnutie resp. za hodinu),
- zánik členstva.

#### *☞ Príklad*

- *Výbor pre audit je zložený z napr. troch členov výboru a tajomníka výboru.*
- *Predseda výboru pre audit menujú členovia výboru na prvom rokovaní výboru.*
- *Predseda výboru a člen výboru musia byť nezávislí. Nezávislým členom je fyzická osoba, ktorá nie je majetkovo alebo osobne prepojená s účtovnou jednotkou alebo jej dcérskou účtovnou jednotkou, jej spoločníkmi, členmi štatutárnych orgánov a štatutárnym audítorom účtovnej jednotky, a ani im nie je blízkou osobou a nemá žiadny príjem od účtovnej jednotky alebo jej dcérskej účtovnej jednotky okrem odmeny za prácu v dozornej rade alebo vo výbore pre audit.*
- *Člen výboru pre audit nemá žiaden príjem od účtovnej jednotky okrem odmeny za prácu vo výbore pre audit. Výška odmeny za prácu vo výbore je.....X eur napríklad za rokovanie (môže byť rozdielna suma pre predsedu a pre členov).*
- *Členstvo vo výbore pre audit zaniká:*
  - *dňom odvolania člena napríklad valným zhromaždením alebo mestským zastupiteľstvom,*
  - *vzdaním sa členstva na základe vlastnej písomnej žiadosti,*



- dňom smrti alebo dňom vyhlásenia člena výboru za mŕtveho.
- Tajomníkom výboru je ..... určený napríklad valným zhromaždením alebo mestským zastupiteľstvom.

### Činnosť výboru pre audit

- bezprostredná nadväznosť na úlohy výboru pre audit uvedené v § 34 ods. 4 zákona č. 423/2015 Z. z.

#### *📄* Příklad

Výbor pre audit plní tieto úlohy podľa zákona č. 423/2015 Z. z. štatutárnom audite a zмене a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov:

- sleduje proces zostavovania účtovnej závierky, dodržiavanie osobitných predpisov a predkladá odporúčania a návrhy na zabezpečenie integrity tohto procesu,
- sleduje efektivitu vnútornej kontroly, interného auditu a systémov riadenia rizík v účtovnej jednotke, ak ovplyvňujú zostavovanie účtovnej závierky,
- sleduje priebeh a výsledky štatutárneho auditu individuálnej účtovnej závierky a štatutárneho auditu konsolidovanej účtovnej závierky a zohľadňuje zistenia a závery Úradu pre dohľad nad výkonom auditu,
- preveruje a sleduje nezávislosť štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti, predovšetkým vhodnosť poskytovania neaudítorských služieb a služieb poskytovaných štatutárnym audítorom alebo audítorskou spoločnosťou; podľa § 23 ods. 4 zákona č. 423/2015 Z. z. môže štatutárny audítor a audítorská spoločnosť poskytovať aj neaudítorské služby, ktorými sa rozumejú najmä služby v oblasti vedenia účtovníctva, analýz účtovného systému, ekonomického a finančného poradenstva, oceňovania majetku, vypracovania odporúčaní a poskytovania konzultácií na overenie a posúdenie podnikateľského zámeru a ostatné neaudítorské služby, ktoré poskytujú v rozsahu požiadavky auditovaného subjektu alebo objednávateľa podľa § 23 ods. 7, ak § 21 a § 33 neustanovujú inak,
- je zodpovedný za postup výberu štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti a odporúča vymenovanie štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti na schválenie na výkon štatutárneho auditu pre účtovnú jednotku,
- určuje termín štatutárnemu audítorovi alebo audítorskej spoločnosti na predloženie čestného vyhlásenia o nezávislosti,
- informuje riadiaci orgán alebo dozorný orgán účtovnej jednotky o výsledku štatutárneho auditu a vysvetlí ako štatutárny audit účtovnej závierky prispel k integrite účtovnej závierky a akú úlohu mal výbor pre audit v uvedenom procese.

### Rokovanie výboru pre audit

- termín prvého rokovania,
- periodicita ďalších rokovaní,
- potenciálne mimoriadne rokovania,
- účasť na rokovaníach,
- vedenie rokovaní,
- určenie, či sú rokovania verejné alebo neverejné, pričom sa odporúča osobitne zvážiť, ktoré časti rokovania budú verejné, vzhľadom na povinnosť dodržať požiadavky na zachovanie mlčanlivosti audítora podľa ustanovení § 32 zákona č. 423/2015 Z. z.,
- spôsob hlasovania,
- formy prijímania záverov rokovaní,
- možnosť účasti prizvaných osôb na rokovaníach, napr. štatutárneho audítora účtovnej jednotky,
- úloha tajomníka.



*Príklad*

- Prvé rokovanie výboru pre audit zvoláva....., najneskôr do X pracovných dní od menovania členov výboru.
- Ďalšie rokovania výboru zvoláva predseda výboru pre audit v, napríklad, štvrtročnej periodicite.
- O zvolanie mimoriadneho rokovania výboru pre audit je oprávnený požiadať ktorýkoľvek člen.
- Rokovanie výboru pre audit je neverejné.
- Rokovanie vedie predseda výboru pre audit alebo ním určený člen.
- Výbor pre audit prijíma závery napríklad formou odporúčaní.
- Výbor pre audit je uznášaniaschopný za prítomnosti nadpolovičného počtu členov výboru.
- V prípade rovnosti hlasov rozhoduje hlas predsedu výboru pre audit.
- Na rokovanie výboru pre audit môže predseda na podnet člena výboru schváliť prizvanie .... osoby, ak si to vyžaduje prerokovávaná oblasť.
- Tajomník a prizvané osoby nemajú hlasovacie právo.
- Rokovanie výboru pre audit organizačne zabezpečuje tajomník vrátane vyhotovenia zápisnice.

## 6. Činnosti výboru pre audit

Činnosti výboru pre audit sú stanovené v § 34 ods. 4 zákona č. 423/2015 Z. z. (prevzaté z článku 39 smernice o štatutárnom audite) nasledovne:

### 6.1. Výbor pre audit sleduje proces zostavovania účtovnej závierky, dodržiavanie osobitných predpisov a predkladá odporúčania a návrhy na zabezpečenie integrity tohto procesu

Zostavenie účtovnej závierky upravuje najmä **zákon o účtovníctve**, a definuje ju ako štruktúrovanú prezentáciu informácií, ktoré sú predmetom účtovníctva, poskytovanú osobám, ktoré tieto informácie využívajú. Účtovná závierka tvorí jeden celok (§ 17 ods. 1 zákona o účtovníctve). Podľa **IFRS/EÚ** je účtovná závierka štruktúrovaná prezentácia finančnej pozície a finančnej výkonnosti účtovnej jednotky (IAS 1 Prezentácia účtovnej závierky; IAS 1.9).

**Proces zostavovania** účtovnej závierky, či už podľa slovenských účtovných predpisov alebo podľa IFRS/EÚ je možné rozdeliť do týchto základných krokov:

- vykonanie inventarizácie; inventarizáciou sa overuje, či stav majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov v účtovníctve zodpovedá skutočnosti; vykonáva sa ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, výnimky existujú (§ 29 zákona o účtovníctve),
- zaúčtovanie účtovných prípadov na konci účtovného obdobia; takými účtovnými prípadmi sú napríklad položky časového rozlišovania, odpisy, opravné položky, rezervy, kurzové rozdiely, ocenenie niektorých položiek reálnou hodnotou, zabezpečovacie účtovníctvo, použitie metódy vlastného imania a pod., pričom často je potrebné použiť manažérske odhady a predpoklady, úsudok a pod.,
- zistenie výsledku hospodárenia, výpočet dane z príjmov (splatnej i odloženej),
- uzatvorenie účtovných kníh,
- zostavenie účtovnej závierky.

Výbor pre audit sleduje, či sú dodržané **základné ustanovenia týkajúce sa určených požiadaviek na informácie v účtovnej závierke vyplývajúce zo zákona o účtovníctve**, a to, že zverejnené informácie sú:

- významné, t. j. ak by ich neuvedenie alebo chybné uvedenie v účtovnej závierke mohlo ovplyvniť úsudok alebo rozhodovanie používateľa,
- zrozumiteľné a porovnateľné, t. j. ak spĺňajú požiadavky spoľahlivého a jednoznačného určenia obsahu účtovných prípadov v nadväznosti na použité účtovné zásady a účtovné metódy a spoľahlivého a jednoznačného určenia obsahu účtovných záznamov v nadväznosti na použité metódy účtovných záznamov,
- spoľahlivé, t. j. ak zabezpečujú poskytnutie verného a pravdivého obrazu o predmete účtovníctva a finančnej situácii účtovnej jednotky a ak sú úplné a včasné.

**Výbor pre audit sleduje, či sú dodržané tieto všeobecné zásady v súvislosti so zostavením účtovnej závierky podľa zákona o účtovníctve:**

- pravdivý a verný obraz (§ 7 ods. 1),
- nepretržité pokračovanie v činnosti (§ 7 ods. 4),
- významnosť (§ 17 ods. 9),
- zrozumiteľnosť (§ 8, § 17 ods. 9),
- porovnateľnosť (§ 17 ods. 9),
- spoľahlivosť (§ 17 ods. 9),
- správnosť (§ 8),
- úplnosť (§ 8, § 17 ods. 9),
- preukázateľnosť (§ 8),
- časové rozlišovanie (§ 3),
- zákaz vzájomnej kompenzácie majetku a záväzkov, nákladov a výnosov, výdavkov a príjmov (§ 7 ods. 5),
- bilančná kontinuita (§ 16 ods. 12),
- vecná kontinuita (§ 7),
- opatrnosť (§ 26),
- trvalosť účtovných záznamov (§ 8),
- užitočnosť (§ 17 ods. 9),
- včasnosť (§ 17 ods. 9).

Základným rámcom pre sledovanie **procesu zostavovania** individuálnej a konsolidovanej účtovnej závierky sú **vnútorné predpisy** účtovnej jednotky popisujúce aktivity a zodpovednosť jednotlivých útvarov a osôb v účtovnej jednotke, ako aj zdokumentovanie predmetných aktivít.

Súčasťou zabezpečenia integrity účtovnej jednotky je, že výbor pre audit sleduje nielen proces zostavovania účtovnej závierky, ale aj vypracovanie **výročnej správy** (ak má účtovná jednotka povinnosť ju vypracovať; § 20 a § 22b zákona o účtovníctve), a tiež **zverejnenie** účtovnej závierky, výročnej správy a správy audítora v registri účtovných závierok (§ 23, § 23a, § 23b, § 23c, § 23d zákona o účtovníctve).

## **6.2. Výbor pre audit sleduje efektivitu vnútornej kontroly, interného auditu a systémov riadenia rizík v účtovnej jednotke, ak ovplyvňujú zostavovanie účtovnej závierky**

Pre zabezpečenie efektivity výboru pre audit sa odporúča, aby výbor pre audit sledoval nasledujúce oblasti, ktoré sú nevyhnutným predpokladom pre nezávislosť a účinnosť interného auditu, a to najmä:

- postavenie, úlohy, právomoci, zodpovednosť a nezávislosť interného auditu (definované v štatúte interného auditu),
- plánovanie interného auditu,
- personálne a finančné zdroje interného auditu (rozpočet),
- výsledky interného auditu (správy, zistenia, odporúčenia a plnenie nápravných opatrení),
- menovanie a odvolanie vedúceho interného auditu a štruktúra jeho cieľov,

- systém zabezpečenia a zvyšovania kvality interného auditu,
- koordinácia činnosti s externým audítorm (štatutárnym audítorm) a ostatnými uisťovacími funkciami (napríklad riadenie rizika, funkcia „compliance“).

Konkrétne právomoci interného auditu v týchto oblastiach závisia od relevantných právnych predpisov (napríklad odvetvové predpisy).

### 6.3. Výbor pre audit sleduje priebeh a výsledky štatutárneho auditu individuálnej účtovnej závierky a štatutárneho auditu konsolidovanej účtovnej závierky a zohľadňuje zistenia a závery Úradu

Nielen výbor pre audit má povinnosť komunikovať s audítorm, ale na druhej strane aj audítorm má povinnosť komunikovať s výborom pre audit.

Povinnosť audítora komunikovať s výborom pre audit mu vyplýva predovšetkým z ISA 260 Komunikácia s osobami poverenými spravovaním, pretože výbor pre audit patrí medzi osoby poverené spravovaním (ISA 260.12).

Audítorm vypracúva pre výbor pre audit osobitnú správu, ktorej obsah je stanovený v článku 11 nariadenia, a to  **dodatočnú správu určenú pre výbor pre audit** (pozri kapitolu 7).

Z obsahu tejto správy, ale aj z ISA 260 a niektorých ďalších štandardov (pozri prílohu č. 1 k ISA 260) vyplýva, že audítorm by mal s výborom pre audit komunikovať  **najmenej dvakrát**:

- vo fáze plánovania auditu,
- vo fáze konečného auditu.

Vychádzajúc zo  **zodpovednosti výboru pre audit** súvisiacej s účtovnou závierkou (§ 34 ods. 4 zákona č. 423/2015 Z. z.) je audítorm povinný sa výboru pre audit, okrem iného, opýtať (ISA 240 Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov, odsek 240.20 a 240.21):

- akým spôsobom výbor pre audit vykonáva dohľad nad procesmi, ktoré manažment účtovnej jednotky používa na identifikáciu rizík podvodu v účtovnej jednotke, ako manažment reaguje na tieto riziká a aj akým spôsobom vykonáva dohľad nad internými kontrolami, ktoré manažment zaviedol na zníženie týchto rizík,
- či výbor pre audit má poznatky o nejakom skutočnom alebo údajnom podvode, prípadne o podozrení na podvod, ktorý by mohol ovplyvniť účtovnú jednotku.

Požiadavky na obsah dodatočnej správy určenej pre výbor pre audit sú veľmi podrobné. Čo sa týka  **komunikácie**, v správe sa uvádza povaha, frekvencia a rozsah komunikácie audítora s výborom pre audit alebo orgánom vykonávajúcim rovnocenné funkcie v rámci auditovaného subjektu, riadiacim orgánom a správnym alebo dozorným orgánom auditovaného subjektu vrátane uvedenia dátumov rokovaní s týmito orgánmi (článok 11 ods. 2 písm. d) nariadenia).

Na záver auditu vydáva audítorm  **správu audítora** a v nej vyjadří svoj  **názor** na účtovnú závierku (§ 27 zákona č. 423/2015 Z. z.). Tento názor môže byť (v zátvorke je uvedený starší slovenský názov, používaný pred r. 2004):

- nepodmienený názor ( *výrok bez výhrad*),
- podmienený názor ( *výrok s výhradou*),
- záporný názor ( *záporný výrok*),
- odmietnutie vyjadrenia názoru ( *odmietnutie výroku*).

Obsah správy audítora SVZ je určený v článku 10 nariadenia. V porovnaní s auditom iných účtovných jednotiek ako sú SVZ, je správa  **rozšírená**. Vyžaduje sa v nej uviesť  **viac informácií**, napríklad  **kľúčové**

**záležitosti auditu, informácie o poskytovaní neaudítorských služieb** a iné dôležité skutočnosti, na ktoré chce audítor účtovnú jednotku upozorniť.

Ak má účtovná jednotka povinnosť vypracovať okrem účtovnej závierky aj **výročnú správu** (pozri kapitolu 5 účtovnej smernice), audítor sa vyjadruje aj k výročnej správe. Ak účtovná jednotka výročnú správu už zostavila a audítor súčasne s účtovnou závierkou overí aj výročnú správu, k účtovnej závierke a výročnej správe sa vyjadrí v **jednej správe** audítora. Ak výročnú správu ešte nemá k dispozícii, vyjadří sa k nej neskôr, vo forme **dotatku správy audítora** alebo uvedením **dvoch dátumov** v správe audítora, podľa usmernenia vydaného SKAU (§ 27 ods. 6 zákona č. 423/2015 Z. z.).

**Lehota** na overenie **individuálnej účtovnej závierky** je do jedného roka od skončenia účtovného obdobia, za ktoré sa zostavuje, ak osobitný predpis neustanovuje inak (§ 19 ods. 3 zákona o účtovníctve) a **lehota** na overenie **individuálnej výročnej správy** je do jedného roka od skončenia účtovného obdobia (§ 20 ods. 3 zákona o účtovníctve). Podobne, do jedného roka od skončenia účtovného obdobia je to aj pri **konsolidovanej účtovnej závierke** (§ 23a ods. 3 a 5, § 22 ods. 16 prvá veta, § 20 ods. 3 zákona o účtovníctve) a **konsolidovanej výročnej správe** (§ 22 ods. 16 prvá veta, § 20 ods. 3 zákona o účtovníctve).

**Úlohou výboru pre audit** stanovenou v § 34 ods. 4 písm. c) zákona č. 423/2015 Z. z. je, okrem **sledovania priebehu a výsledkov štatutárneho auditu** individuálnej účtovnej závierky a štatutárneho auditu konsolidovanej účtovnej závierky, **zohľadňovať zistenia a závery Úradu**. Výbor pre audit preto pri plnení tejto úlohy môže vychádzať napríklad:

- zo všeobecných **celkových výsledkov** zverejnených Úradom, ak sú podľa názoru výboru pre audit relevantné aj v prípade jeho audítora alebo audítorskej spoločnosti, alebo
- zo zistení a záverov z dohľadu uskutočneného Úradom priamo v danom **subjekte verejného záujmu** alebo **veľkej obchodnej spoločnosti** podľa § 36 zákona č. 423/2015 Z. z., ak Úrad takýto dohľad v danom subjekte uskutočnil.

#### **Osobitosti týkajúce sa veľkých obchodných spoločností**

*Na rozdiel od auditu SVZ, pri audite VOS audítor nevypracúva:*

- rozšírenú správu audítora podľa článku 10 nariadenia,
- dodatočnú správu určenú pre výbor pre audit podľa článku 11 nariadenia.

#### **6.4. Výbor pre audit preveruje a sleduje nezávislosť štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti, predovšetkým vhodnosť poskytovania neaudítorských služieb v súlade s osobitným predpisom (článok 5 nariadenia) a služieb poskytovaných štatutárnym audítorom alebo audítorskou spoločnosťou podľa § 33 ods. 1 zákona č. 423/2015 Z. z.**

**Nezávislosť** audítora je jednou z kľúčových požiadaviek kladených na štatutárny audit. V podmienkach SR upravujú nezávislosť audítora najmä tieto dokumenty, resp. právne predpisy:

- **nariadenie:**
  - v článkoch 4, 5 a 6 (ustanovenia platia pre SVZ a v obmedzenom rozsahu aj pre VOS) a týkajú sa predovšetkým poskytovania neaudítorských služieb,
  - v článkoch 16 a 17 (platia len pre SVZ, nie pre VOS) a týkajú sa rotácie audítora, audítorskej spoločnosti, kľúčového audítorského partnera a členov audítorského tímu;
- **dodatočné požiadavky** sú uvedené v **zákone č. 423/2015 Z. z.**, najmä:
  - v § 21, § 24 a § 25 (platia pre všetky auditované subjekty, teda aj pre všetky SVZ a VOS), najzávažnejšie z týchto požiadaviek sú nazvané ako prekážky výkonu štatutárneho auditu a

- v § 33 (platia pre SVZ a v obmedzenom rozsahu aj pre VOS) a týkajú sa poskytovania neaudítorských služieb a rotácie audítora, audítorskej spoločnosti a kľúčového audítorského partnera;
- **Etický kódex audítora**; ide o vnútorný predpis vydaný SKAU, ktorý je v súlade s Etickým kódexom vydaným Medzinárodnou federáciou účtovníkov (International Federation of Accountants, IFAC; § 2 ods. 18 zákona č. 423/2015 Z. z.), podľa ktorého audítor musí zachovávať **základné princípy**, ktorými sú:
  - bezúhonnosť, objektívnosť, odborná spôsobilosť a primeraná starostlivosť, dôvernosť informácií, profesionálne správanie (časť A); ďalej sú tu riešené témy ako finančná zainteresovanosť, úvery a záruky, podnikateľské vzťahy, rodinné a osobné vzťahy, zamestnávanie u klienta auditu, dočasné pridelenie pracovníkov, nedávno poskytované služby, pozícia riaditeľa alebo funkcionára u klienta auditu, dlhodobé prepojenie vyššieho manažmentu (vrátane rotácie partnera) s klientom auditu, poskytovanie iných ako uisťovacích služieb, honoráre, zásady odmeňovania a hodnotenia, dary a pohostinnosť, prebiehajúce alebo hroziace súdne spory (časť B, oddiel 290).

**Štatutárny audítor a audítorská spoločnosť** musia byť **pri výkone auditu nestranní a nezávislí od účtovnej jednotky**, v ktorej vykonávajú audit. Vlastníci, spoločníci, akcionári, členovia štatutárnych orgánov, riadiacich orgánov a dozorných orgánov tejto audítorskej spoločnosti alebo jej pridruženej spoločnosti nesmú zasahovať do výkonu auditu.

**Prekážkou výkonu štatutárneho auditu v overovanom období je najmä:**

- vlastnícky, spoluvlastnícky alebo členský vzťah k účtovnej jednotke alebo iný osobný záujem,
- pracovnoprávny vzťah štatutárneho audítora k účtovnej jednotke,
- členstvo v štatutárnych orgánoch, riadiacich orgánoch alebo dozorných orgánoch účtovnej jednotky,
- ak je štatutárny audítor blízkou osobou osobám, ktoré majú k účtovnej jednotke vzťah,
- výkon funkcie správcu konkurznej podstaty, likvidátora alebo núteného správcu v účtovnej jednotke,
- ak účtovná jednotka nezaplatila za vykonaný audit dlhšie ako jeden rok,
- vedenie účtovníctva v účtovnej jednotke, v ktorej štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť vykonávajú audit,
- zostavenie účtovnej závierky v účtovnej jednotke, v ktorej štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť vykonávajú audit,
- vzťah uvedený v predchádzajúcich odrážkach (podľa § 21 ods. 2 písm. a) až f) zákona č. 423/2015 Z. z.) medzi sieťou, fyzickou osobou, ktorá môže ovplyvniť výsledok štatutárneho auditu a auditovaným subjektom vrátane poskytovania neaudítorských služieb podľa § 23 ods. 4 zákona č. 423/2015 Z. z., z ktorého by tretia strana mohla dôjsť k záveru, že nezávislosť štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti je spochybnená,
- iné prekážky v rozpore s Etickým kódexom audítora.

**Výbor pre audit určuje termín** štatutárnemu audítorovi alebo audítorskej spoločnosti na predloženie čestného vyhlásenia o nezávislosti.

Štatutárny audítor a audítorská spoločnosť sú povinní zdokumentovať v audítorskej dokumentácii všetky významné skutočnosti ohrozujúce ich nezávislosť, ako aj ochranné opatrenia prijaté na zmiernenie tohto ohrozenia (§ 21 ods. 11 zákona č. 423/2015 Z. z.).

Štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť pred prijatím zákazky alebo pokračovaním v zákazke posúdi a zdokumentuje, či spĺňa požiadavky nariadenia, vrátane posúdenia nezávislosti a trvania zákazky, pričom **každoročne písomne potvrdzuje výboru pre audit svoju nezávislosť** (článok 6 nariadenia; potvrdenie nezávislosti je vyžadované aj § 34 ods. 4 písm. f) zákona č. 423/2015 Z. z.).

***Osobitosti týkajúce sa veľkých obchodných spoločností***



Podľa § 33 ods. 1 zákona č. 423/2015 Z. z. štatutárny audítor a audítorská spoločnosť, ktorí vykonávajú štatutárny audit v subjekte verejného záujmu alebo v obchodnej spoločnosti podľa § 2 ods. 15 písm. f), môžu subjektu verejného záujmu alebo obchodnej spoločnosti podľa § 2 ods. 15 písm. f) poskytovať aj neaudítorské služby podľa osobitného predpisu (čl. 5 ods. 1 písm. a) body i), iv) až vi) a písm. f) nariadenia).

Pozn. Hoci nariadenie platí len pre štatutárne audity v SVZ (nie vo VOS), podľa § 33 ods. 8, 1 a 2 zákona č. 423/2015 Z. z. zákaz poskytovania neaudítorských služieb, ktoré sú uvedené v článku 5 nariadenia, platí v obmedzenom rozsahu aj pre štatutárne audity vykonávané vo VOS. **Etický kódex audítora a zákon č. 423/2015 Z. z. platí pre všetky štatutárne audity, a teda aj pre štatutárne audity vo VOS.**

#### A. Neaudítorské služby - vymedzenie

Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 423/2015 Z. z. je štatutárny audit overovanie individuálnej účtovnej závierky alebo konsolidovanej účtovnej závierky a overovanie individuálnej výročnej správy alebo konsolidovanej výročnej správy

- podľa osobitného predpisu (zákon o účtovníctve) - **povinný audit** alebo
- na základe rozhodnutia účtovnej jednotky, ktorá nemá povinnosť overovania individuálnej účtovnej závierky alebo konsolidovanej účtovnej závierky a overovania individuálnej výročnej správy alebo konsolidovanej výročnej správy - **dobrovoľný audit**.

Z kontextu článkov 4 a 5 nariadenia vyplýva, že pre účely nariadenia sa **všetky služby iné než štatutárny audit** považujú za neaudítorské služby (ďalej aj „NAS“).

#### A1.) Zakázané neaudítorské služby

Podľa článku 5 ods. 1 nariadenia, zakázané NAS sú:

- a. daňové služby týkajúce sa:
  - i. vypracovania daňových priznaní;
  - ii. dane zo mzdy;
  - iii. ciel;
  - iv. identifikácie verejných dotácií a daňových stimulov, pokiaľ sa podpora od štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti v súvislosti s takými službami nevyžaduje na základe právnych predpisov;
  - v. podpory týkajúcej sa daňových kontrol vykonávaných daňovými úradmi, pokiaľ sa podpora od štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti v súvislosti s takými kontrolami nevyžaduje na základe právnych predpisov;
  - vi. výpočet priamych a nepriamych daní a odložených daní;
  - vii. poskytovanie daňového poradenstva;
- b. služby, ktoré zahŕňajú plnenie nejakej úlohy v riadení alebo rozhodovaní auditovaného subjektu;
- c. vedenie účtovníctva a vypracúvanie účtovných záznamov a účtovných závierok;
- d. spracovanie miezd;
- e. navrhovanie a implementácia takých postupov vnútornej kontroly alebo riadenia rizík, ktoré súvisia s vypracúvaním a/alebo kontrolou finančných informácií, alebo navrhovanie a implementácia technologických systémov týkajúcich sa finančných informácií;
- f. služby oceňovania vrátane oceňovaní vykonávaných v súvislosti s poisťno-matematickými službami alebo službami podpory v prípade právneho sporu;
- g. právne služby, pokiaľ ide o:
  - i. poskytovanie všeobecného právneho poradenstva;
  - ii. vyjednávanie v mene auditovaného subjektu a
  - iii. vystupovanie v úlohe obhajcu pri riešení právnych sporov;

- h. služby týkajúce sa funkcie vnútorného auditu auditovaného subjektu;
- i. služby súvisiace s financovaním, kapitálovou štruktúrou a alokáciou a investičnou stratégiou auditovaného subjektu okrem poskytovania uisťovacích služieb vo vzťahu k účtovným závierkam, ako je vydávanie „comfort letters“ v súvislosti s prospektmi vydanými auditovaným subjektom;
- j. propagovanie akcií auditovaného subjektu, obchodovanie s nimi alebo ich upisovanie;
- k. služby týkajúce sa ľudských zdrojov, pokiaľ ide o:
  - i. riadenie, a to v takej pozícii, v ktorej možno významne ovplyvniť prípravu účtovných záznamov alebo účtovných závierok, ktoré podliehajú štatutárnemu auditu, ak takéto služby zahŕňajú:
    - hľadanie alebo výber kandidátov na takéto pozície alebo
    - preverku referencií kandidátov na takéto pozície;
  - ii. navrhovanie organizačnej štruktúry a
  - iii. kontrolu nákladov.

Okrem služieb uvedených v odseku 1 článku 5 nariadenia členské štáty mohli zakázať aj iné služby, ak dospeli k záveru, že uvedené služby predstavujú ohrozenie pre nezávislosť. Zároveň, odchylné od odseku 1 druhého pododseku článku 5 nariadenia **členské štáty mohli povoliť poskytovanie služieb** uvedených v písmene a) bode i), písmene a) bodoch iv) až vii) a v písmene f), ale **len pri splnení týchto požiadaviek**:

- a) nemajú na auditované účtovné závierky žiadny priamy vplyv alebo na ne majú nevýznamný vplyv, či už samostatne alebo agregovane;
- b) odhad vplyvu na auditované účtovné závierky je komplexne zdokumentovaný a vysvetlený v dodatočnej správe určenej pre výbor pre audit, uvedenej v článku 11 nariadenia, a
- c) štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť spĺňa zásady nezávislosti ustanovené v smernici 2006/43/ES.

Zakázané neauditorské služby:

- nesmie poskytovať nielen štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť, ale ani ktorýkoľvek člen siete;
- nesmú byť poskytované:
  - auditovanému subjektu,
  - jeho materskému podniku ani
  - podnikom, v ktorých má auditovaný subjekt rozhodujúci vplyv,

*(Poznámka: V iných podnikoch než sú auditovaný subjekt, materský podnik a podniky, v ktorých má auditovaný subjekt rozhodujúci vplyv, napr. sesterské, spoločné a pridružené podniky, sa zákaz poskytovania NAS podľa článku 5 ods. 1 nariadenia neuplatňuje.)*
- nesmú byť poskytované týmto subjektom v rámci EÚ (ak sú poskytované mimo EÚ, podľa článku 5 ods. 1 nariadenia nie sú zakázané),
- nesmú byť poskytované ani priamo, ani nepriamo,
- nie je relevantné, či materský podnik alebo podniky, v ktorých má auditovaný subjekt rozhodujúci vplyv, majú toho istého audítora ako daný auditovaný subjekt,
- iným podnikom než materskému podniku a podnikom, v ktorých má auditovaný subjekt rozhodujúci vplyv, poskytované byť môžu, napr. sesterským, spoločným a pridruženým podnikom.

*Poznámka: Nezáleží na tom, či člen siete je z niektorého členského štátu EÚ alebo nie. Taktiež nie je relevantné, či materský podnik alebo podniky, v ktorých má auditovaný subjekt rozhodujúci vplyv, majú toho istého audítora ako daný auditovaný subjekt. Definícia siete je uvedená v § 2 ods. 12 zákona č. 423/2015 Z. z., prevzatá z článku 2 ods. 7 smernice.*



V Slovenskej republike podľa § 33 ods. 1 zákona č. 423/2015 Z. z. bolo, pri splnení požiadaviek uvedených vyššie, povolené poskytovanie NAS podľa čl. 5 ods. 1 písm. a) body i), iv) až vi) a písm. f) nariadenia, pričom ide o nasledovné NAS:

- daňové služby týkajúce sa:
  - i) vypracovania daňových priznaní;
  - iv) identifikácie verejných dotácií a daňových stimulov, pokiaľ sa podpora od štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti v súvislosti s takými službami nevyžaduje na základe právnych predpisov;
  - v) podpory týkajúcej sa daňových kontrol vykonávaných daňovými úradmi, pokiaľ sa podpora od štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti v súvislosti s takými kontrolami nevyžaduje na základe právnych predpisov;
  - vi) výpočet priamych a nepriamych daní a odložených daní;
- služby oceňovania vrátane oceňovaní vykonávaných v súvislosti s poisťovníckymi službami alebo službami podpory v prípade právneho sporu;

Výbor pre audit pri preverení sledovaní vhodnosti poskytovania neaudítorských služieb musí vziať do úvahy skutočnosť, že vyššie uvedených 5 povolených NAS môže byť poskytovaných len vtedy, ak NAS:

- nemajú na auditované účtovné závierky žiadny priamy vplyv alebo na ne majú nevýznamný vplyv, či už samostatne alebo agregovane,
- odhad vplyvu na auditované účtovné závierky je komplexne zdokumentovaný a vysvetlený v dodatočnej správe určenej pre výbor pre audit podľa článku 11 nariadenia,
- štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť spĺňa zásady nezávislosti ustanovené v smernici 2006/43/ES (ktorá bola transponovaná do zákona č. 423/2015 Z. z., t. j. musia spĺňať zásady nezávislosti ustanovené v zákone o štatutárnom audite).

Zoznamy zakázaných NAS môžu byť v jednotlivých členských štátoch rôzne, pretože niektoré štáty povolili viac a niektoré menej NAS, niektoré mohli k zoznamu uvedenému v nariadení pridať ďalšie zakázané NAS, prípadne pridať nejaké ďalšie obmedzujúce podmienky a pod. Z uvedeného dôvodu je potrebné zvážiť, či má auditovaný subjekt rozhodujúci vplyv v iných podnikoch a aká legislatíva sa uplatňuje v daných členských štátoch.

### **Osobitosti týkajúce sa veľkých obchodných spoločností**

*Hoci sa nariadenie nevzťahuje na VOS, článok 5 nariadenia sa v obmedzenom rozsahu vzťahuje aj na NAS poskytované VOS tak, ako je to uvedené v § 33 ods. 8, ods. 1 a ods. 2 zákona č. 423/2015 Z. z.*

*Štatutárny audítor a audítorská spoločnosť, ktorí vykonávajú štatutárny audit vo veľkej obchodnej spoločnosti, nemôžu tejto veľkej obchodnej spoločnosti poskytovať neaudítorské služby podľa článku 5 nariadenia, ak odseky 1 a 2 neustanovujú inak (§ 33 ods. 8 zákona č. 423/2015 Z. z.) tzn., že jej nemôžu poskytovať služby, ktoré sú uvedené v článku 5 nariadenia, ale môžu jej poskytovať aj tých 5 NAS, ktoré SR zo zoznamu zakázaných NAS povolila (§ 33 ods. 1 zákona č. 423/2015 Z. z.) pri splnení podmienok uvedených vyššie.*

*Poznámka k požiadavke uvedenej v článku 5 ods. 3 písm. b) nariadenia („odhad vplyvu na auditované účtovné závierky je komplexne zdokumentovaný a vysvetlený v dodatočnej správe určenej pre výbor pre audit podľa článku 11“): Vzhľadom na to, že audítor VOS, na rozdiel od audítora SVZ, nevypracúva dodatočnú správu určenú pre výbor pre audit podľa článku 11 nariadenia, vysvetlenie odhadu vplyvu na auditovanú účtovnú závierku bude výboru pre audit komunikovať iným spôsobom, napríklad ako samostatný dokument, ako súčasť čestného vyhlásenia o nezávislosti, prípadne iným preukázateľným spôsobom.*

**A2.) Obdobie, počas ktorého nesmú byť poskytované zakázané NAS**

Podľa článku 5 ods. 1 nariadenia, zakázané NAS nesmú byť poskytované v období medzi

- začiatkom auditovaného obdobia a
- vydaním správy audítora.

*Služba uvedená v článku 5 písm. e) nariadenia, a to navrhovanie a implementácia takých postupov vnútornej kontroly alebo riadenia rizík, ktoré súvisia s vypracúvaním a/alebo kontrolou finančných informácií, alebo navrhovanie a implementácia technologických systémov týkajúcich sa finančných informácií – nesmie byť poskytovaná už ani v predchádzajúcom účtovnom období.*

Ustanovenie o období, v ktorom je vyžadovaná nezávislosť, je uvedené aj v § 21 ods. 1 zákona č. 423/2015 Z. z., a týka sa všetkých auditov, nielen auditov SVZ.

Dodržanie nezávislosti sa vyžaduje:

- v priebehu obdobia, na ktoré sa vzťahuje účtovná závierka, ktorej audit sa má vykonať, a
- počas obdobia, v ktorom sa vykonáva štatutárny audit.

Obmedzenie týkajúce sa obdobia poskytovania služby uvedenej v článku 5 písm. e) nariadenia, týkajúcej sa postupov vnútornej kontroly a riadenia rizík, v zákone č. 423/2015 Z. z. nie je.

Obmedzenie, týkajúce sa obdobia poskytovania NAS je potrebné **brať do úvahy pri výberovom konaní** pri povinnej rotácii audítora podľa článku 17 nariadenia (pozri ďalej), resp. už skôr, pri rozhodovaní SVZ o tom, ktorý audítor mu bude poskytovať neaudítorské služby a aké. V opačnom prípade SVZ nebude môcť pri výberovom konaní týchto audítorov so žiadosťou o ponuku na audit ani **osloviť**.

**A3.) Schválenie povolených NAS výborom pre audit**

Výbor pre audit musí schváliť poskytovanie všetkých neaudítorských služieb podľa článku 5 nariadenia nezávisle od toho, či:

- ich poskytuje audítor alebo audítorská spoločnosť alebo sieť,
- sú poskytované auditovanému subjektu, jeho materskému podniku alebo podniku, v ktorom má auditovaný subjekt rozhodujúci vplyv, **so sídlom v EÚ**; ak sú poskytované materskému podniku alebo podniku, v ktorom má auditovaný subjekt rozhodujúci vplyv, a tieto majú **sídlo mimo EÚ**, schválenie výborom pre audit sa nevyžaduje (článok 5 ods. 5 nariadenia).

Zároveň **pred schválením** NAS výbor pre audit musí riadne **posúdiť ohrozenie nezávislosti** a uplatnené ochranné opatrenia.

**Schválenie** výborom pre audit sa vyžaduje **vopred, ešte pred začatím ich poskytovania** (článok 5 ods. 4 nariadenia).

**A4.) Limit 70 % pre poskytovanie NAS**

Nariadenie zaviedlo limit honorárov za poskytovanie NAS. Podľa článku 4 ods. 2 nariadenia, keď štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť poskytuje

- auditovanému subjektu,
- jeho materskému podniku alebo
- podnikom, v ktorých má auditovaný subjekt rozhodujúci vplyv,

**počas obdobia troch alebo viacerých po sebe nasledujúcich účtovných období iné neaudítorské služby** ako tie, ktoré sú uvedené v článku 5 tohto nariadenia (t. j. iné ako zakázané neaudítorské služby),

**celkové poplatky za takéto služby sa obmedzia najviac na 70 % priemeru poplatkov, ktoré sa zaplatili za štatutárny audit (štatutárne audity)**

- auditovaného subjektu v posledných troch po sebe nasledujúcich účtovných obdobiach, a prípadne materského podniku,
- podnikov, v ktorých má auditovaný subjekt rozhodujúci vplyv a
- konsolidovaných účtovných závierok danej skupiny podnikov.

Výbor pre audit by mal pri **posudzovaní nezávislosti** vziať do úvahy aj dodržiavanie limitu (max. 70 %) na poskytovanie NAS, aj keď za dodržiavanie maximálneho 70 % limitu zodpovedá audítor.

## **B. Celkové poplatky predstavujú viac ako 15 % celkových poplatkov**

Podľa článku 4 ods. 3 nariadenia, keď celkové poplatky prijaté od niektorého subjektu verejného záujmu predstavujú v každom z posledných troch po sebe nasledujúcich účtovných období viac ako **15 % celkových poplatkov** prijatých štatutárnym audítorom alebo audítorskou spoločnosťou (alebo prípadne skupinovým audítorom), vykonávajúcimi štatutárny audit v každom z uvedených účtovných období, takýto štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť (alebo prípadne skupinový audítor) túto skutočnosť **oznámí výboru pre audit** a s výborom pre audit prerokuje ohrozenie svojej nezávislosti a ochranné opatrenia prijaté na zmiernenie tohto ohrozenia.

**Výbor pre audit** zváži, či by zákazka na audit mala pred vydaním správy audítora podliehať previerke kontroly kvality zákazky zo strany iného štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti.

Ak poplatky prijaté od takéhoto subjektu verejného záujmu naďalej prekračujú 15 % z celkových poplatkov, **výbor pre audit** na základe objektívnych dôvodov rozhodne, či tento štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť (alebo skupinový audítor) takéhoto subjektu (alebo skupiny subjektov) **môže pokračovať** vo vykonávaní štatutárneho auditu v ďalšom období, ktoré v každom prípade nesmie presahovať dva roky.

Analogická požiadavka vyplýva aj z **Etického kódexu** audítora (časť B, bod 290.17 a nasl.). Podľa Etického kódexu audítora sa týka **všetkých** audítorov, avšak len pre audítorov SVZ je táto hranica kvantifikovaná (15 %).

**Výbor pre audit** by mal mať preto pri **posudzovaní nezávislosti** na zreteli aj túto požiadavku.

## **C. Rotácia kľúčového audítorského partnera a iných členov audítorského tímu**

### **C1.) Rotácia kľúčového audítorského partnera**

Podľa § 33 ods. 4 zákona č. 423/2015 Z. z. štatutárny audítor alebo kľúčový audítorský partner zodpovedný za výkon štatutárneho auditu v subjekte verejného záujmu alebo v obchodnej spoločnosti podľa § 2 ods. 15 písm. f) môže vykonávať štatutárny audit v tom istom subjekte alebo v tej istej obchodnej spoločnosti **najviac päť po sebe idúcich rokov odo dňa jeho vymenovania**. Štatutárny audit môže v tomto subjekte alebo v tejto obchodnej spoločnosti opätovne vykonať až po uplynutí **minimálne troch rokov od posledného štatutárneho auditu**.

Pojem kľúčový audítorský partner (ďalej aj „KAP“) je definovaný v § 2 ods. 14 zákona č. 423/2015 Z. z. a je súčasťou audítorského tímu. Ako jedna z požiadaviek na **nezávislosť** audítorského tímu sa vyžaduje rotácia KAP. Nariadenie v článku 17 ods. 7 stanovuje, že KAP musí rotovať (t. j. musí byť nahradený iným KAP) najneskôr po uplynutí 7 rokov od dátumu jeho vymenovania, a na audite tohto auditovaného subjektu sa nesmie podieľať skôr než po uplynutí 3 rokov. *Členské štáty môžu lehotu 7 rokov skrátiť a lehotu 3 rokov predĺžiť.*

Slovenská republika lehotu 7 rokov skrátila na 5 a lehotu 3 rokov nepredĺžila (§ 33 ods. 4 zákona č. 423/2015 Z. z.). Lehota 5 rokov pre audítora a KAP, ktorý bol menovaný pred 17. júnom 2016, sa započítava odo dňa jeho vymenovania (§ 72 ods. 16 zákona č. 423/2015 Z. z.).

Výbor pre audit by mal mať preto pri **posudzovaní nezávislosti** na zreteli aj túto požiadavku.

## C2.) Rotácia iných členov auditorského tímu

Podľa článku 17 ods. 7 nariadenia štatutárny audítor alebo auditorská spoločnosť sú povinní zaviesť vhodný mechanizmus **postupnej rotácie** zamestnancov, ktorí patria k najvyššiemu vedeniu, a sú zapojení do štatutárneho auditu, pričom tento mechanizmus zahŕňa aspoň osoby, ktoré sú zaregistrované ako štatutárni audítori. Mechanizmus postupnej rotácie sa uplatňuje po etapách a týka sa jednotlivcov, nie celého tímu pracujúceho na zákazke. Mechanizmus rotácie musí byť primeraný, pokiaľ ide o rozsah a zložitosť činnosti štatutárneho audítora alebo auditorskej spoločnosti.

Výbor pre audit by mal mať preto pri **posudzovaní nezávislosti** na zreteli aj túto požiadavku.

## 6.5. Výbor pre audit je zodpovedný za postup výberu štatutárneho audítora alebo auditorskej spoločnosti a odporúča vymenovanie štatutárneho audítora alebo auditorskej spoločnosti na schválenie na výkon štatutárneho auditu pre účtovnú jednotku v súlade s článkom 16 nariadenia

*Ak ide o veľkú obchodnú spoločnosť podľa § 2 ods. 15 písm. f) zákona č. 423/2015 Z. z., pri postupe výberu štatutárneho audítora alebo auditorskej spoločnosti a odporúčaní vymenovania štatutárneho audítora alebo auditorskej spoločnosti na schválenie na výkon štatutárneho auditu sa nepostupuje podľa článku 16 nariadenia.*

Nariadenie zaviedlo **povinnú rotáciu** audítorov a auditorských spoločností, ktorá je upravená článkom 17. V danom SVZ môžu vykonávať audit najviac 10 rokov, čo sa nazýva „maximálna dĺžka trvania zákaziek“. Táto môže byť predĺžená navyše o ďalších 10 rokov (v prípade spoločného auditu najviac 14 rokov), ak sa uskutočnilo výberové konanie podľa článku 16 nariadenia.

Po uplynutí tohto počtu rokov musí nasledovať povinná „prestávka“ najmenej 4 roky.

Členské štáty môžu prijať prísnejšie požiadavky, ale Slovenská republika podľa (§ 33 ods. 3 zákona č. 423/2015 Z. z.) prísnejšie požiadavky neprijala. V Slovenskej republike ide o model  $10 + 10 = 20$  rokov, a v prípade spoločného auditu  $10 + 14 = 24$  rokov.

Podľa článku 17 ods. 1 nariadenia **počiatočná zákazka** musí byť najmenej na 1 rok, pričom členské štáty môžu vyžadovať, aby bola na viac rokov, maximálne 10 rokov. Slovenská republika stanovila, že počiatočná zákazka musí byť uzavretá na obdobie **minimálne 2 rokov a maximálne 3 rokov**. Trvanie každej ďalšej následne uzavretej zmluvy o audite so SVZ (tzv. **obnovená zákazka**) môže byť maximálne na obdobie 3 rokov, pričom podmienkou je, aby audítora na toto ďalšie obdobie schválilo valné zhromaždenie, členská schôdza alebo iný orgán auditovaného subjektu, ktorý schvaľuje a odvoláva audítora (§ 33 ods. 3 zákona č. 423/2015 Z. z.). Schéma teda môže byť  $3 + 3 + 3 + 1 = 10$  rokov alebo  $2 + 1 + 1 + 1 + 1 + 1 + 1 + 1 + 1 = 10$  rokov a pod.

### Osobitosti týkajúce sa veľkých obchodných spoločností

*Ustanovenia článku 17 nariadenia o počiatočnej zákazke a rotácii audítorov a auditorských spoločností sa nevzťahujú na VOS.*

## A) Výberové konanie

Podľa článku 16 ods. 2 nariadenia výbor pre audit predloží správne alebo dozornému orgánu auditovaného subjektu **odporúčanie** týkajúce sa vymenovania štatutárnych audítorov alebo auditorských spoločností, pričom **odporúčanie sa odôvodní a obsahuje** na výber **aspoň dve možnosti** na zákazku na audit. Výbor pre audit vyjadrí riadne odôvodnenú **preferenciu jednej z nich** a vo svojom odporúčaní uvedie, že jeho odporúčanie nie je ovplyvnené treťou stranou a že nepodlieha žiadnemu ustanoveniu zmluvy uvedenému v článku 16 ods. 6 nariadenia (t. j. že výber audítora nebol nejakou

zmluvou medzi auditovaným subjektom a treťou stranou obmedzený na určité kategórie alebo zoznamy štatutárnych audítorov alebo audítorských spoločností).

Odporúčanie výboru pre audit sa podľa ustanovení článku 16 ods. 3 nariadenia vypracúva na základe **výberového konania** so zohľadnením týchto kritérií:

- a) auditovaný subjekt **musí mať možnosť slobodne vyzvať ktorýchkoľvek štatutárnych audítorov alebo audítorské spoločnosti**, aby predložili návrhy na poskytnutie služby štatutárneho auditu pod podmienkou, že sa dodrží článok 17 ods. 3 nariadenia (o maximálnej dĺžke trvania zákazky) a že organizáciou procesu súťaže (tendra) sa na výberovom konaní **žiadnym spôsobom nevylučuje účasť** tých spoločností, ktoré v predchádzajúcom kalendárnom roku dostali od subjektov verejného záujmu v dotknutom členskom štáte menej ako 15 % celkových poplatkov za audit,
- b) auditovaný subjekt vypracuje súťažné podklady pre oslovených štatutárnych audítorov alebo audítorské spoločnosti. Tieto súťažné podklady im umožnia pochopiť činnosť auditovaného subjektu a druh štatutárneho auditu, ktorý sa má vykonať. **Súťažné podklady obsahujú transparentné a nediskriminačné kritériá výberu, ktoré auditovaný subjekt použije na vyhodnotenie ponúk, ktoré štatutárni audítori alebo audítorské spoločnosti predložili;**
- c) auditovaný subjekt musí mať možnosť slobodne stanoviť výberové konanie a počas tohto konania **môže uskutočniť priame rokovania** so zainteresovanými účastníkmi výberového konania;
- d) ak sa v súlade s právom Únie alebo vnútroštátnym právom vyžaduje, aby štatutárni audítori a audítorské spoločnosti dodržiavali určité štandardy kvality, tieto štandardy musia byť zahrnuté v súťažných podkladoch (v podmienkach SR je to dodržiavanie ustanovení nariadenia a zákona č. 423/2015 Z. z. a z nich vyplývajúcich požiadaviek na kvalitu auditu, ako napríklad dodržiavanie medzinárodných audítorských štandardov);
- e) v súlade s **kritériami výberu, ktoré boli v súťažných podkladoch vopred vymedzené**, auditovaný subjekt vyhodnotí návrhy, ktoré štatutárni audítori alebo audítorské spoločnosti predložili. Auditovaný subjekt vypracuje správu o záveroch výberového konania;
- f) auditovaný subjekt musí byť schopný na požiadanie preukázať Úradu, že výberové konanie sa uskutočnilo spravodlivým spôsobom.

**Odporúčanie výboru pre audit je určené predstavenstvu účtovnej jednotky.** Podľa § 19 ods. 2 zákona o účtovníctve, **audítora schvaľuje a odvoláva valné zhromaždenie alebo členská schôdza.** V účtovných jednotkách, ktoré majú zriadený výbor pre audit alebo v ktorých dozorná rada vykonáva funkcie výboru pre audit, **predkladá predstavenstvo** valnému zhromaždeniu alebo členskej schôdzi **návrh na schválenie alebo odvolanie audítora na základe odporúčania výboru pre audit** alebo dozornej rady.

#### **Osobitosti týkajúce sa veľkých obchodných spoločností**

*Ustanovenia článku 16 nariadenia o výberovom konaní sa nevzťahujú na VOS. Je na výbere pre audit, aby určil, aký bude postup pri výbere audítora; za vymenovanie audítora je zodpovedné valné zhromaždenie alebo členská schôdza.*

*Ustanovenie § 19 ods. 2 zákona o účtovníctve, ktoré platí aj pre VOS ustanovuje, že je to práve výbor pre audit, kto predkladá návrh na schválenie audítora, pričom audítora účtovnej jednotky podľa § 19 odseku 1 písm. a), b) a d) zákona o účtovníctve schvaľuje a odvoláva valné zhromaždenie alebo členská schôdza. V účtovných jednotkách, ktoré majú zriadený výbor pre audit alebo v ktorých dozorná rada vykonáva funkcie výboru pre audit, predkladá predstavenstvo valnému zhromaždeniu alebo členskej schôdzi návrh na schválenie alebo odvolanie audítora na základe odporúčania výboru pre audit alebo dozornej rady. Ak účtovná jednotka nemá predstavenstvo, valné zhromaždenie alebo členskú schôdzu, postup schvaľovania a odvolávania audítora účtovnej jednotky ustanoví osobitný predpis (zákon č. 80/1997 Z. z. o Exportno-importnej banke Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov).*



**B) Zodpovednosť výboru pre audit za výberové konanie**

Za výberové konanie je zodpovedný **výbor pre audit** (článok 17, predposledný pododsek, ale aj § 34 ods. 4 písm. e) zákona č. 423/2015 Z. z.). Rámcové kritériá sú uvedené v článku 16 ods. 3 nariadenia. Podrobnejšie kritériá a organizáciu výberového konania si stanovuje výbor pre audit.

Pri výbere auditovaný subjekt (účtovná jednotka) nesmie obmedzovať štatutárnych audítorov, ani audítorské spoločnosti s nízkym trhovým podielom, aby predkladali návrhy na zákazku výkonu auditu. Súťažné podklady by mali obsahovať transparentné a nediskriminačné kritériá výberu, ktoré sa použijú na vyhodnotenie návrhov.

Organizácia výberového konania by mala zahrňovať napríklad:

- termín začatia výberového konania,
- podmienky obstarávania,
- spôsob oslovenia štatutárnych audítorov a audítorských spoločností, ak tento spôsob nie je povinne stanovený právnymi predpismi v nadväznosti na verejné obstarávanie a periodicitu obstarávania v subjekte verejného záujmu (dva resp. tri roky),
- zloženie výberovej komisie (ak nie je totožná s výborom pre audit),
- kritériá vyhodnocovania ponúk,
- zodpovednosť za dodržanie schváleného postupu v rámci jednotlivých útvarov účtovnej jednotky,
- termín ukončenia výberového konania.

Následne je uzatvorená zmluva na štatutárny audit, a táto by mala obsahovať najmä:

- identifikačné údaje zmluvných strán,
- predmet zmluvy, napríklad
  - overenie individuálnej účtovnej závierky,
  - overenie individuálnej výročnej správy,
  - overenie konsolidovanej účtovnej závierky,
  - overenie konsolidovanej výročnej správy,
  - overenie iných skutočností podľa osobitných predpisov (napr. zákon č. 583/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy a o zmene a doplnení niektorých zákonov a pod.),
- cieľ auditu a rozsah auditu, prirodzené obmedzenia auditu,
- výstup z auditu,
- správa audítora vrátane dodatku k správe audítora týkajúceho sa výročnej správy,
- dodatočná správa určená pre výbor pre audit (článok 11 nariadenia),
- list vedeniu účtovnej jednotky,
- výška dohodnutého honoráru a platobné podmienky,
- fakturácia,
- kontaktné osoby na strane klienta a štatutárneho audítora,
- práva a povinnosti jednotlivých zmluvných strán vrátane ich zodpovedností a náhrady vzniknutých škôd; pričom pri príprave zmluvy je potrebné zohľadniť ustanovenia príslušného medzinárodného audítorského štandardu (ISA 210), ako je napr. skutočnosť, že štatutárny orgán uznáva a chápe svoju zodpovednosť najmä za:
  - zostavenie finančných výkazov v súlade s platným rámcom finančného vykazovania, vrátane ich vernej prezentácie,
  - za takú internú kontrolu, ktorú štatutárny orgán považuje za potrebnú na zostavenie takých finančných výkazov, ktoré nebudú obsahovať významné nesprávosti, či už z dôvodu podvodu alebo chyby, a
  - za to, aby štatutárnemu audítorovi poskytol: prístup ku všetkým informáciám, o ktorých štatutárny orgán vie, že sú relevantné pre zostavenie finančných výkazov (napríklad

k záznamom, dokumentácii a iným materiálom); k ďalším informáciám, ktoré môže štatutárny audítor požadovať od štatutárneho orgánu na účely auditu, neobmedzený prístup k osobám v účtovnej jednotke, od ktorých štatutárny audítor potrebuje získať audítorské dôkazy,

- podmienky resp. situácie, ktorých následkom môže byť ukončenie zmluvnej spolupráce,
- dátum uzatvorenia zmluvy,
- podpisy zodpovedných osôb na strane klienta a štatutárneho audítora.

Audítor môže zmluvu uzatvoriť aj **s iným objednávateľom ako je auditovaný subjekt**, ak s tým auditovaný subjekt súhlasí (§ 23 ods. 7 zákona č. 423/2015 Z. z.).

### C) Výnimky z výberového konania

Podľa článku 16 ods. 4 subjekty verejného záujmu, ktoré spĺňajú kritériá stanovené v článku 2 ods. 1 písm. f) a t) smernice 2003/71/ES o prospekte, ktorý sa zverejňuje pri verejnej ponuke cenných papierov alebo ich prijatí na obchodovanie, **nie sú povinné** uskutočňovať výberové konanie uvedené v článku 16 odsek 3 nariadenia.

### D) Odvolanie a odstúpenie audítora

S výberom audítora a s procesom štatutárneho auditu súvisí aj prípadné odvolanie alebo odstúpenie audítora. Ak audítor **v priebehu vykonávania auditu** odstúpi alebo ak je odvolaný, musí o tom informovať Úrad pre dohľad nad výkonom auditu. Povinnosť informovať o tejto skutočnosti Úrad má aj účtovná jednotka. Táto povinnosť platí pre **všetkých audítorov a všetky auditované subjekty**.

Podľa § 19 ods. 2 zákona o účtovníctve, v účtovných jednotkách, ktoré majú zriadený výbor pre audit alebo v ktorých dozorná rada vykonáva funkcie výboru pre audit, predkladá predstavenstvo valnému zhromaždeniu alebo členskej schôdzi návrh na odvolanie audítora **na základe odporúčania výboru pre audit** alebo dozornej rady. Odvolanie audítora musí byť riadne odôvodnené, **pričom rozdielnosť názorov na použitie postupov pri zostavovaní účtovnej závierky alebo na použitie audítorských postupov nemôže byť dôvodom na odvolanie audítora**. Účtovná jednotka je povinná bez zbytočného odkladu, najneskôr do jedného mesiaca odo dňa odstúpenia alebo odvolania audítora, písomne informovať Úrad o odstúpení alebo odvolaní audítora v priebehu vykonávania auditu a vysvetliť dôvody, ktoré k odstúpeniu alebo odvolaniu viedli.

Podľa § 30 ods. 2 zákona č. 423/2015 Z. z. štatutárny audítor a audítorská spoločnosť sú povinní bezodkladne, najneskôr do jedného mesiaca odo dňa odvolania alebo odstúpenia, písomne oznámiť Úradu svoje odvolanie alebo odstúpenie v priebehu vykonávania štatutárneho auditu. Sú povinní to oznámiť aj Národnej banke Slovenska, ak ide o účtovnú jednotku, nad ktorou NBS vykonáva dohľad. Zároveň sú povinní poskytnúť Úradu vysvetlenie dôvodov svojho odvolania alebo odstúpenia.

Odstúpeniu a odvolaniu audítora SVZ sa venuje aj článok 19 nariadenia.

### E) Povinnosť SVZ ohlasovať Úradu pokusy tretej strany ovplyvniť výber audítora

Podľa článku 16 ods. 6 nariadenia, akékoľvek ustanovenie nejakej zmluvy medzi SVZ a treťou stranou, pokiaľ ide o vymenovanie audítora na vykonanie auditu daného SVZ, ktorým sa výber audítora valným zhromaždením obmedzuje na určité kategórie alebo zoznamy audítorov, **je neplatné**.

Subjekt verejného záujmu je **povinný informovať Úrad** priamo a bezodkladne o každom pokuse tretej strany vložiť do zmluvy takéto ustanovenie alebo inak neprímerane ovplyvniť rozhodnutie valného zhromaždenia o výbere audítora.

Podľa **prechodných ustanovení** článku 44 nariadenia sa toto ustanovenie nariadenia začalo uplatňovať o rok neskôr ako ostatné ustanovenia, t. j. nie 17. júna 2016, ale 17. júna 2017.

Analogické ustanovenie o neplatnosti takýchto ustanovení zmluvy je aj v § 23 ods. 6 zákona č. 423/2015 Z. z., a toto sa vzťahuje na **všetky povinné štatutárne audity** (nie na dobrovoľné audity;



odkaz je na § 19 ods. 2 zákona o účtovníctve ktorý ustanovuje povinné audity), nielen na audity SVZ. Nie je tu zakotvená povinnosť auditovaného subjektu informovať Úrad tak, ako je to v nariadení. Preto túto povinnosť majú len SVZ, keďže sa na ne vzťahuje nariadenie.

## 6.6. Výbor pre audit určuje termín štatutárnemu audítorovi alebo audítorskej spoločnosti na predloženie čestného vyhlásenia o nezávislosti

Vo vzťahu k úlohe výboru pre audit – preverovať a sledovať nezávislosť štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti (§ 34 ods. 4 písm. d) zákona č. 423/2015 Z. z.) súvisí aj povinnosť výboru pre audit určiť termín na predloženie čestného vyhlásenia štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti (§ 34 ods. 4 písm. f) zákona č. 423/2015 Z. z.).

Pre SVZ vyplýva táto povinnosť aj z článku 6 ods. 2 písm. a) nariadenia, podľa ktorého štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť **každoročne písomne** potvrdzuje výboru pre audit, že štatutárny audítor, audítorská spoločnosť a partneri, manažéri na vyšších úrovniach riadenia a manažéri vykonávajúci štatutárny audit **sú od auditovaného subjektu nezávislí**.

Nariadenie vyžaduje, aby v prípade SVZ bolo toto vyhlásenie **súčasťou dodatočnej správy určenej pre výbor pre audit** (článok 11 ods. 2 písm. a) nariadenia). Túto dodatočnú správu určenú pre výbor pre audit audítor predkladá **najneskôr v deň predloženia správy audítora**.

### *Osobitosti týkajúce sa veľkých obchodných spoločností*

*Hoci ustanovenia článku 6 nariadenia o povinnosti každoročne písomne potvrdiť výboru pre audit nezávislosť od auditovaného subjektu sa nevzťahujú na VOS, povinnosť určiť audítorovi termín na predloženie čestného vyhlásenia o nezávislosti však výboru pre audit VOS vyplýva z § 34 ods. 4 písm. f) zákona č. 423/2015 Z. z.*

### **Výbor pre audit informuje riadiaci alebo dozorný orgán účtovnej jednotky o výsledku štatutárneho auditu a vysvetlí, ako štatutárny audit účtovnej závierky prispel k integrite účtovnej závierky a akú úlohu mal výbor pre audit v uvedenom procese**

Odporúča sa, aby táto informácia bola vypracovaná **písomne**, napríklad vo forme **správy o činnosti výboru pre audit**. Táto správa by mala obsahovať najmä:

- vymedzenie aktivít uskutočnených za obdobie, na ktoré sa predkladaná správa vzťahuje (sledovanie a preverenie procesu zostavenia individuálnej/konsolidovanej účtovnej závierky, sledovanie efektivity vnútornej kontroly, sledovanie efektivity riadenia rizík účtovnej jednotky, sledovanie procesu štatutárneho auditu, preverenie a sledovanie nezávislosti štatutárneho audítora a iné činnosti v zmysle relevantnej legislatívy),
- konštatovanie, či výbor pre audit zistil efektívnosť resp. neefektívnosť v činnosti účtovnej jednotky, resp. iné nedostatky,
- odporúčania orgánom (riadiacemu alebo dozornému) účtovnej jednotky.

### *🔗 Príklad*

- *Výbor pre audit spoločnosti.....predkladá túto správu o svojej činnosti na rok.....*
- *Výbor pre audit pracoval v zložení.....a zasadal.....X-krát.*
- *Výbor pre audit monitoroval proces zostavenia individuálnej/konsolidovanej účtovnej závierky a posudzoval účtovné metódy a zásady uplatňované v rámci procesu zostavovania individuálnej/konsolidovanej účtovnej závierky (uviesť popis aktivít a ich výsledok).*
- *Výbor pre audit prijal vyhlásenie o nezávislosti štatutárneho audítora v stanovenom termíne.*
- *Na základe priebežnej komunikácie so štatutárnym audítorom a zistení výboru pre audit bol vykonávaný štatutárny audit v niekoľkých fázach. V prvej fáze bolo vykonané plánovanie a prípravné audítorské postupy. V druhej fáze bolo vykonané overenie*

individuálnej/konsolidovanej účtovnej závierky prostredníctvom auditorských postupov v zmysle medzinárodných auditorských štandardov. V tretej fáze bola vypracovaná správa štatutárneho audítora, ktorá bola vydaná dňa.....

- List odporúčani vedeniu účtovnej jednotky bol/nebol vypracovaný (uviesť popis významných odporúčaní).

### **Osobitosti týkajúce sa veľkých obchodných spoločností**

Nie sú žiadne osobitosti, ktoré by sa týkali VOS. Táto úloha výboru pre audit sa týka všetkých výborov pre audit – aj výborov pre audit SVZ, aj výborov pre audit VOS.

## **7. Dodatočná správa určená pre výbor pre audit**

Dodatočnú správu určenú pre výbor pre audit predkladá štatutárny audítor v súlade s článkom 11 nariadenia. Štatutárni audítori alebo auditorské spoločnosti predkladajú výboru pre audit auditovaného subjektu, ktorým je subjekt verejného záujmu, dodatočnú správu **najneskôr v deň predloženia správy audítora**. V prípade, že štatutárny audit vykonáva auditorská spoločnosť, dodatočnú správu určenú pre výbor pre audit podpisujú štatutárni audítori vykonávajúci štatutárny audit v mene auditorskej spoločnosti.

Ak účtovná jednotka nemá výbor pre audit, dodatočná správa sa predkladá orgánu, ktorý vykonáva rovnocenné funkcie.

Dodatočná správa určená pre výbor pre audit má písomnú podobu a vysvetľujú sa v nej výsledky vykonaného štatutárneho auditu a ktorej obsahom je najmä:

- vyhlásenie o nezávislosti,
- identifikácia kľúčového auditorského partnera zapojeného do auditu,
- identifikácia práce expertov,
- opis komunikácie s výborom pre audit alebo orgánom vykonávajúcim rovnocenné funkcie,
- opis rozsahu a časový harmonogram auditu,
- opis metodiky testovania,
- opis kvantitatívnej úrovne významnosti, ktorá sa uplatnila na výkon štatutárneho auditu pre účtovnú závierku ako celok a uvedú sa kvalitatívne faktory, ktoré sa zvažovali pri stanovení úrovne významnosti,
- opis kvantitatívnej úrovne významnosti, ktorá sa uplatnila na výkon štatutárneho auditu pre úroveň významnosti pre konkrétne druhy transakcií resp. zostatky na účtoch,
- opis kvalitatívnych faktorov, ktoré sa použili pri stanovení úrovne významnosti,
- úsudky o udalostiach alebo podmienkach, ktoré sa identifikovali počas auditu s potenciálnym vplyvom na nepretržité pokračovanie v činnosti auditovaného subjektu,
- závažné nedostatky kontrolného systému auditovaného subjektu alebo v prípade konsolidovanej účtovnej závierky materského podniku a/alebo závažné nedostatky ich účtovného systému,
- závažné záležitosti týkajúce sa skutočného alebo možného nedodržiavania zákonov alebo iných právnych predpisov,
- uvedú sa použité metódy oceňovania rôznych položiek v účtovnej závierke vrátane vplyvu zmien takýchto metód,
- v prípade štatutárneho auditu konsolidovanej účtovnej závierky vysvetlenie rozsahu konsolidácie a kritériá, ktoré auditovaný subjekt uplatnil na nekonsolidáciu,
- auditorská práca vykonaná audítorom z tretej krajiny alebo audítorom, ktorý nie je členom rovnakej siete,
- uvedie sa, či auditovaný subjekt poskytol všetky požadované vysvetlenia a dokumenty,
- uvedú sa závažné problémy, ktoré sa vyskytli počas štatutárneho auditu,
- ostatné záležitosti vyplývajúce zo štatutárneho auditu, ktoré sú podľa odborného úsudku audítora dôležité pre dohľad nad procesom finančného výkazníctva.

Súčasťou tejto dodatočnej správy je aj vysvetlenie odhadu vplyvu poskytovaných neaudítorských služieb na účtovné závierky (článok 5 ods. 3 písm. c) nariadenia). Na rozdiel od správy audítora, ktorá sa zverejňuje uložením do registra účtovných závierok (§ 23 a nasl. zákona o účtovníctve), dodatočná správa určená pre výbor pre audit sa **nikde nezverejňuje**. Na požiadanie Úradu pre dohľad nad výkonom auditu ju štatutárni audítori alebo audítorské spoločnosti bezodkladne sprístupnia Úradu (článok 11 ods. 5 nariadenia).

***Osobitosti týkajúce sa veľkých obchodných spoločností***

*Ustanovenia článku 11 nariadenia o dodatočnej správe určenej pre výbor pre audit sa nevzťahujú na VOS.*