



Výbor pre audit – aplikácia v praxi

November 2024

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.

<https://www.udva.sk>

Obsah

1.	Úvod.....	3
2.	Povinnosť zriadenia výboru pre audit.....	5
3.	Formy zriadenia výboru pre audit.....	6
4.	Zloženie výboru pre audit.....	7
5.	Základný rámec štatútu výboru pre audit	10
6.	Činnosti výboru pre audit.....	13
6.1.	Sledovanie procesu zostavovania účtovnej závierky a vykazovania informácií o udržateľnosti.....	13
6.2.	Sledovanie efektivity vnútornej kontroly, interného auditu a systémov riadenia rizík	15
6.3.	Sledovanie priebehu a výsledkov štatutárneho auditu účtovnej závierky a priebehu a výsledkov uistenia v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti	15
6.3.1.	Špecifiká pri štatutárnom audite účtovnej závierky	16
6.3.2.	Špecifiká pri uistení v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti	17
6.3.3.	Zohľadňovanie zistení a záverov Úradu.....	17
6.3.4.	Osobitosti týkajúce sa veľkých obchodných spoločností	17
6.4.	Preverovanie a sledovanie nezávislosti audítora.....	18
6.4.1.	Vymedzenie neaudítorských služieb	19
6.4.1.1.	Osobitosti týkajúce sa SOV	20
6.4.2.	Zakázané neaudítorské služby	20
6.4.2.1.	Osobitosti týkajúce sa SOV	22
6.4.3.	Obdobie, počas ktorého nesmú byť poskytované zakázané NAS	23
6.4.4.	Schválenie povolených NAS výborom pre audit.....	23
6.4.5.	Limit 70 % pre poskytovanie NAS	24
6.4.6.	Obmedzenie celkových poplatkov prijatých od SVZ.....	25
6.4.7.	Rotácia kľúčového audítorského partnera a iných členov audítorského tímu	25
6.4.7.1.	Rotácia kľúčového audítorského partnera	25
6.4.7.2.	Rotácia iných členov audítorského tímu	26
6.5.	Zodpovednosť pri výbere a vymenovaní audítora	26
6.5.1.	Rotácia štatutárnych audítorov a audítorských spoločností	26
6.5.1.1.	Osobitosti týkajúce sa veľkých obchodných spoločností	26
6.5.2.	Výberové konanie	26
6.5.2.1.	Osobitosti týkajúce sa veľkých obchodných spoločností	27
6.5.2.2.	Zodpovednosť výboru pre audit za výberové konanie.....	28
6.5.2.3.	Výnimky z výberového konania	29
6.5.3.	Odvolaie a odstúpenie audítora	29
6.5.4.	Povinnosť SVZ ohlasovať Úradu pokusy ovplyvniť výber audítora	30

6.6.	Určenie termínu na predloženie čestného vyhlásenia o nezávislosti audítora	30
6.6.1.	Osobitosti týkajúce sa veľkých obchodných spoločností	31
6.7.	Informovanie orgánov účtovnej jednotky výborom pre audit	31
6.7.1.	Osobitosti týkajúce sa veľkých obchodných spoločností	32
7.	Dodatočná správa určená pre výbor pre audit	32
7.1.1.	Osobitosti týkajúce sa veľkých obchodných spoločností	33

Dôležité upozornenie:

Úrad pre dohľad nad výkonom auditu nie je podľa Ústavy Slovenskej republiky oprávnený podávať záväzné výklady právnych predpisov, iba môže na danú tému alebo otázku vysloviť svoj názor, ktorý nie je právne záväzný. V prípade, ak sa rozhodnete čerpať informácie z tejto metodické príručky, je potrebné mať na pamäti, že názor Úradu zohľadnený v jednotlivých metodických usmerneniach nemusí zohľadňovať špecifické situácie, ktoré by mohli nastať a ktoré by bolo potrebné posúdiť individuálne a s prihliadnutím na konkrétne okolnosti daného prípadu.

Zoznam použitých skratiek

Skratka	Plný názov
Úrad, UDVA	Úrad pre dohľad nad výkonom auditu
VPA	Výbor pre audit
SVZ	Subjekt verejného záujmu
SOV	Subjekt osobitného významu
VOS	Veľká obchodná spoločnosť – podkategória SOV podľa § 2 ods. 15 písm. f) prvý bod zákona č. 423/2015 Z. z.
SOV-OS	Podkategória SOV podľa § 2 ods. 15 písm. f) druhý bod zákona č. 423/2015 Z. z., v prípade, ak je takáto účtovná jednotka obchodnou spoločnosťou
NAS	Neaudítorské služby
KAP	Kľúčový audítorský partner
ISA	Medzinárodné audítorské štandardy (angl. International Standards on Auditing)
IFRS/EÚ	Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (angl. International Financial Reporting Standards) v znení prijatom EÚ
SKAU	Slovenská komora audítorov

1. Úvod

Metodická príručka „Výbor pre audit – aplikácia v praxi“ bola po prvýkrát zverejnená v roku 2018 a aktualizovaná v septembri 2023. Toto nové vydanie zohľadňuje zmeny v zákone 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 v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon č. 423/2015 Z. z.“) platné od 1. júna 2024. Dané zmeny boli vyvolané transpozíciou smernice Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2022/2464 zo 14. decembra 2022, ktorou sa mení nariadenie (EÚ) č. 537/2014, smernica 2004/109/ES, smernica 2006/43/ES a smernica 2013/34/EÚ, pokiaľ ide o vykazovanie informácií o udržateľnosti podnikov do slovenskej legislatívy.

Na štatutárny audit a s ním súvisiace činnosti a oblasti sa vzťahujú rôzne typy nižšie uvedených 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. Cieľom tejto legislatívy je, okrem iného, zvýšiť kvalitu štatutárneho auditu a posilniť nezávislosť štatutárnych audítov a audítorských spoločností (ďalej aj „audítov“, „audítorských spoločností“). Jedným z nástrojov, ktorý by mal prispieť k naplneniu tohto cieľa 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 ako podkategórii subjektov osobitného významu (podľa § 2 ods. 15 písm. f) prvého bodu zákona č. 423/2015 Z. z.).

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

Štatutárny audit vo **všetkých účtovných jednotkách** upravuje smernica o štatutárnom audite¹, ktorá bola transponovaná do zákona č. 423/2015 Z. z. **Dodatočné požiadavky** na štatutárny audit **subjektov verejného záujmu** 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.

Subjekty osobitného významu 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 zriaďovať výbor pre audit pre veľké obchodné spoločnosti ako podkategóriu subjektov osobitného významu), a takisto aj audítori vybraných subjektov osobitného významu majú niektoré z tých dodatočných povinností, ktoré majú audítori subjektov verejného záujmu (napríklad povinná rotácia kľúčového audítorského partnera, zákaz poskytovania niektorých neaudítorských služieb v prípade VOS a SOV-OS). Z uvedeného vyplýva, že štatutárny audit vybraných SOV 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 subjektov osobitného významu, konkrétne veľkých obchodných spoločností ako ich podkategórie, ak sa vyskytujú, uvádzané na konci relevantnej kapitoly.

Poslaním výborov pre audit je posilniť nezávislý dohľad nad procesom zostavovania účtovnej závierky a procesom vykazovania informácií o udržateľnosti vrátane digitálneho označovania týchto informácií, vnútornou kontrolou, systémom riadenia rizík, nad procesom vykonávania štatutárneho auditu a nad procesom uistenia v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti 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.

¹ 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

Primárnu zodpovednosť za zostavenie a zverejnenie účtovnej závierky a výročnej správy a v prípade, ak je to aplikovateľné aj vykazovania informácií o udržateľnosti účtovnej jednotky má **štatutárny orgán účtovnej jednotky**. Štatutárny audítor zodpovedný za audit účtovnej závierky vyjadří názor na účtovnú závierku a výročnú správu podľa Medzinárodných audítorských štandardov. Štatutárny audítor zodpovedný za uistenie v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti vyjadří záver podľa slovenských štandardov pre uistenie v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti až do doby, kým Európska komisia neprijme štandardy pre uistenie v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti.

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 (ďalej aj „nariadenie“),
- Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES zo 17. mája 2006 o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a ktorou sa zrušuje smernica Rady 84/253/EHS v znení smernice Európskeho parlamentu a Rady 2008/30/ES z 11. marca 2008, smernice Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 a smernice Európskeho parlamentu a Rady 2014/56/EÚ zo 16. apríla 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 v znení smernice Európskeho parlamentu a Rady 2014/95/EÚ z 22. októbra 2014 a smernice Európskeho parlamentu a Rady 2014/102/EÚ zo 7. novembra 2014 (ďalej aj „účtovná smernica“ alebo „smernica č. 2013/34/EÚ“),
- Smernica Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2022/2464 zo 14. decembra 2022, ktorou sa mení nariadenie (EÚ) č. 537/2014, smernica 2004/109/ES, smernica 2006/43/ES a smernica 2013/34/EÚ, pokiaľ ide o vykazovanie informácií o udržateľnosti podnikov (ďalej aj „smernica CSRD“),
- Delegované nariadenie Komisie (EÚ) 2023/2772 z 31. júla 2023, ktorým sa dopĺňa smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ, pokiaľ ide o štandardy vykazovania informácií o udržateľnosti (ďalej aj „ESRS“),
- Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2020/852 z 18. júna 2020 o vytvorení rámca na uľahčenie udržateľných investícií a o zmene nariadenia (EÚ) 2019/2088 (ďalej aj „EU Taxonómia“),
- Delegované nariadenie Komisie (EÚ) 2019/815 zo 17. decembra 2018, ktorým sa dopĺňa smernica Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2004/109/ES, pokiaľ ide o regulačné technické predpisy o špecifikácii jednotného elektronického formátu vykazovania (ďalej aj „nariadenie o ESEF“).

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 v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon č. 423/2015 Z. z.“),
- zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon č. 431/2002 Z. z.“ alebo „zákon o účtovníctve“),
- zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon č. 513/1991 Zb.“ alebo „Obchodný zákonník“),
- zákon č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon č. 40/1964 Zb.“ alebo „Občiansky zákonník“).

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** alebo **veľkou obchodnou spoločnosťou** ako podkategóriou subjektov osobitného významu (podľa § 2 ods. 15 písm. f) prvého bodu zákona č. 423/2015 Z. z.).

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 štátu² a pobočka zahraničnej poisťovne,
- zaistovňa, pobočka zaistovne z iného členského štátu³ 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.

Podľa § 2 ods. 15 písm. f) zákona č. 423/2015 Z. z. je **subjektom osobitného významu** účtovná jednotka, ktorá nie je SVZ a ktorá spadá do jednej z týchto štyroch kategórií (z praktického hľadiska tu uvádzame skrátené definície - pre úplnú definíciu je potrebné nahliadnuť priamo do zákona):

1. obchodná spoločnosť za účtovné obdobie, ktorému predchádzajú najmenej dve bezprostredne po sebe idúce účtovné obdobia, v ktorých spĺňala najmenej dve z týchto podmienok:
 - 1a. celková brutto hodnota jej majetku presiahla 170 000 000 eur,
 - 1b. čistý obrat presiahol 170 000 000 eur,
 - 1c. priemerný prepočítaný počet zamestnancov v jednotlivom účtovnom období presiahol 2000, (pre podkategóriu č. 1 sa často používa názov „**veľká obchodná spoločnosť**“),
2. účtovná jednotka, ktorá je obchodnou spoločnosťou neuvedenou v prvom bode, s priamou alebo nepriamou majetkovou účasťou štátu viac ako 50 % a povinnosťou mať účtovnú závierku overenú audítorom alebo ktorá je štátnym podnikom, za účtovné obdobie, ktorému predchádzajú najmenej dve bezprostredne po sebe idúce účtovné obdobia, v ktorých celková brutto hodnota jej majetku presiahla 100 000 000 eur,
3. vyšší územný celok,
4. účtovná jednotka, ktorá je obcou, mestom alebo mestskou časťou a za účtovné obdobie, ktorému predchádzajú najmenej dve bezprostredne po sebe idúce účtovné obdobia, v ktorých spĺňala aspoň jednu z týchto podmienok:
 - 4a. celková hodnota jej majetku z konsolidovanej účtovnej závierky presiahla 70 000 000 eur,
 - 4b. počet obyvateľov presiahol 30 000.

Úrad priebežne aktualizuje zoznamy SVZ a SOV a zverejňuje ich na svojom webovom sídle www.udva.sk.

² od 01.11.2018

³ od 01.11.2018

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 so sídlom v niektorom z členských štátov 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 členskom štáte (účtovná jednotka v tomto prípade zverejní vo výročnej správe, ktorý orgán tieto činnosti vykonáva a aké je jeho zloženie),
- jej dozorná rada alebo správna rada vykonáva činnosti výboru pre audit.

Výnimku z povinnosti zriadiť výbor pre audit v dcérskej účtovnej jednotke podľa § 34 ods. 5 písm. a) zákona č. 423/2015 Z. z. môže dcérska účtovná jednotka uplatniť **iba vtedy, ak má jej materská účtovná jednotka sídlo v niektorom z členských štátov EÚ** (do 31. mája 2024 táto požiadavka v zákone nebola priamo uvedená, avšak bolo potrebné, aby sa na materskú účtovnú jednotku vzťahovalo právo niektorého členského štátu EÚ alebo štátu Európskeho hospodárskeho priestoru). V prípade, ak je materská účtovná jednotka registrovaná mimo EÚ, napr. v Spojenom kráľovstve, Kórejskej republike alebo USA, danú výnimku nie je možné uplatniť a je potrebné zriadiť výbor pre audit na lokálnej úrovni. Praktické hľadisko daného prístupu spočíva v tom, že VPA zriadený mimo EÚ by mohol mať problém efektívne komunikovať so slovenským štatutárnym audítorom a plniť si svoje povinnosti striktné podľa slovenskej a európskej legislatívy.

Pri uplatnení výnimky z povinnosti zriadiť výbor pre audit v dcérskej účtovnej jednotke je možné, aby relevantné činnosti vykonával výbor pre audit zriadený **nielen na úrovni bezprostrednej, ale aj konečnej (ultimátnej) materskej účtovnej jednotky** (smernica 2013/34/EÚ čl. 2 bod 10). Vykonávanie činnosti výboru pre audit podľa § 34 ods. 4 zákona č. 423/2015 Z. z. pre dcérsku účtovnú jednotku však musí byť v každom prípade vhodne zdokumentované, aby bolo možné dokázať splnenie tejto zákonnej požiadavky.

Ak účtovná jednotka **prestane spĺňať kritériá SVZ alebo VOS**, prestane pre ňu platiť aj povinnosť udržiavať predtým zriadený VPA. Keďže medzi povinnosti VPA podľa § 34 ods. 4 zákona č. 423/2015 Z. z. patrí, okrem iného, aj sledovanie procesu zostavovania účtovnej závierky (prípadne vykazovania informácií o udržateľnosti) a sledovanie priebehu a výsledkov štatutárneho auditu (prípadne uistenia v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti), potom povinnosti VPA v súvislosti s uzavretím účtovného obdobia, v ktorom spoločnosť spĺňa definíciu SVZ alebo VOS, pokračujú aj po jeho skončení, prakticky minimálne do momentu schválenia účtovnej závierky valným zhromaždením a vydania správy audítora k účtovnej závierke a výročnej správe (prípadne zostavenia vykazovania informácií o udržateľnosti a vydania záveru audítora z uistenia v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti). V prípade, že účtovná jednotka očakáva, že **veľkostné kritériá pre VOS** nebude spĺňať iba dočasne, odporúča sa zvážiť, či nie je vhodnejšie za účelom zachovania kontinuity udržiavať funkčný VPA na dobrovoľnom základe aj počas prechodného obdobia.

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 správnej rady,
- 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.

Špecifická situácia vzniká v **pobočke zahraničnej banky alebo poisťovne**, ktorá je organizačnou zložkou zahraničnej právnickej osoby (ďalej v tomto odseku aj „pobočka“) a nemá právnu subjektivitu. V takejto pobočke sa napríklad nemôžu vykonávať činnosti VPA prostredníctvom dozornej rady, nakoľko pobočka dozornú radu nemá. Keďže pobočka nie je nositeľom práv a povinností tak ako obchodná spoločnosť, a nemôže tak byť účastníkom právneho vzťahu, potom všetky právne vzťahy sa musia uzatvárať v mene zriaďovateľa. Medzi takéto právne vzťahy patrí aj splnenie zákonnej povinnosti mať vo svojej pobočke, ktorá je SVZ na území Slovenskej republiky, zriadený VPA. To znamená, že zriaďovateľ pobočky preto musí:

- zabezpečiť buď zriadenie samostatného výboru pre audit pre slovenskú pobočku, alebo
- poveriť vlastný výbor pre audit (prípadne dozornú radu, ak táto plní aj funkciu výboru pre audit) explicitne vykonávať činnosti výboru pre audit zvlášť aj pre slovenskú pobočku v zmysle slovenského zákona č. 423/2015 Z. z.

4. Zloženie výboru pre audit

Výbor pre audit má predsedu a členov (vo výbore pre audit musia byť minimálne tri osoby) a skladá sa:

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

Pod pojmom „správna rada“ sa má na mysli kombinovaný orgán, ktorý môže zahŕňať výkonných aj nevýkonných členov, pričom táto schéma je obvyklá v anglosaských krajinách (angl. „Board of Directors“). Na Slovensku je naopak obvyklé rozdelenie správnej rady na dva samostatné orgány, napr. predstavenstvo alebo konatelia (výkonný orgán) a dozorná rada (nevýkonný dozorný orgán). V tomto kontexte upozorňujeme, že legislatívna výnimka podľa § 34 ods. 5 písm. c) zákona č. 423/2015 Z. z., podľa ktorej by mohla činnosti VPA vykonávať správna rada ako celok, sa dá uplatniť iba v prípade, ak má správna rada iba nevýkonných členov. Ak má správna rada aj výkonných členov, títo sa členmi VPA stať nemôžu a preto takáto správna rada ako celok činnosti VPA vykonávať nemôže. Prichádza však do úvahy možnosť zostaviť VPA z iných ako výkonných členov správnej rady.

Pri praktickej aplikácii daného ustanovenia je taktiež potrebné upozorniť napríklad na prípad spoločnosti s ručením obmedzeným, ktorá nemá správnu ani dozornú radu – v takom prípade je potrebné uplatniť jedinou možnosť pre výber osôb pre členstvo vo VPA, a tou je menovanie členov VPA 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, prípadne so skúsenosťami v oblasti prípravy a auditu účtovnej závierky z pohľadu auditovanej účtovnej jednotky.

Je potrebné si uvedomiť, že dané požiadavky vyplývajú priamo zo zodpovedností výboru pre audit, ktorých súčasťou sú aj kontrolné úlohy súvisiace s účtovnou závierkou a jej štatutárnym auditom, vrátane monitorovania nezávislosti štatutárneho audítora, ako sú definované v § 34 ods. 4 zákona. Ideálne je, keď praktickej skúsenosti predchádzalo aj relevantné odborné vzdelanie. **Minimálna dĺžka praxe nie je určená**, pretože dôležité sú aj rozsah a intenzita praxe, ktoré sa nedajú jednoznačne odmerať.

V prípade, keď si účtovná jednotka uplatní legislatívnu výnimku podľa § 34 ods. 5 písm. c) zákona č. 423/2015 Z. z. a činnosti VPA vykonáva dozorná alebo správna rada, **pre jej členov síce už priamo neplatia vyššie uvedené kvalifikačné požiadavky** na členov VPA, avšak napriek tomu sú tieto kvalifikačné požiadavky fundamentálne dôležité pre schopnosť dozornej alebo správnej rady náležitým spôsobom plniť úlohy VPA.

Podľa zákona č. 513/1991 Zb.:

- v zmysle § 139 ods. 4 a § 135a ods. 1, členovia dozornej rady sú „*povinní vykonávať svoju pôsobnosť s odbornou starostlivosťou a v súlade so záujmami spoločnosti a všetkých jej spoločníkov...*“),
- v zmysle § 138 ods. 1 dozorná rada „*dohliada na činnosť konateľov*“, „*nahliada do obchodných a účtovných kníh a iných dokladov a kontroluje tam obsiahnuté údaje*“, „*preskúmava účtovné závierky...*“, pričom tieto činnosti sa v istom zmysle prekrývajú s dohliadacími kompetenciami VPA. To znamená, že aj jednotliví členovia dozornej rady musia byť schopní tieto dohliadacie kompetencie vykonávať.

Preto sa odporúča, aby bolo pri uplatnení výnimky podľa § 34 ods. 5 písm. c) zákona č. 423/2015 Z. z. **dôkladne zvážené, či vôbec môže dozorná alebo správna rada plniť funkcie VPA**, prípadne či sú potrebné zmeny v jej zložení. Za kľúčové sa považujú práve požiadavky, aby všetci členovia dozornej alebo správnej rady boli nevykonní, aby najmenej jeden člen dozornej alebo správnej rady, ktorá vykonáva činnosti VPA, mal odbornú prax v oblasti účtovníctva alebo štatutárneho auditu a aby členovia dozornej alebo správnej rady mali kvalifikáciu vhodnú pre daný sektor, v ktorom účtovná jednotka pôsobí. Naplnenie týchto požiadaviek je nevyhnutné pre schopnosť dozornej alebo správnej rady plniť úlohy VPA s náležitou a odbornou starostlivosťou.

Nezávislosť je základnou požiadavkou a konkrétne predseda výboru pre audit a nadpolovičná väčšina členov výboru pre audit musia byť nezávislí. 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, 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.

Čo sa týka **interpretácie pojmu „majetkovej alebo osobnej prepojenosti“**, pri jeho výklade je potrebné vychádzať z obdobných legislatívnych pojmov, ako napr.:

- z pojmu „majetkového a personálneho prepojenia“ podľa § 2 písm. o) a p) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov,
- z pojmu „blízka osoba“ podľa definície uvedenej v Občianskom zákonníku,
- ohrozenie nezávislosti z titulu „súkromného záujmu“ alebo „blízkeho osobného alebo rodinného vzťahu“ podľa Etického kódexu audítora.

V prípade väčších skupín sa často zvažuje **nominovať do výboru pre audit zamestnancov iných spoločností v rámci skupiny**. Pri posudzovaní vhodnosti kandidátov na členstvo vo VPA je potrebné dbať na to, aby pracovná činnosť týchto zamestnancov neohrozovala dozorné a monitorovacie funkcie, ktoré má VPA podľa § 34 ods. 4 zákona č. 423/2015 Z. z. Ak by napríklad členom VPA bol zamestnanec materskej alebo sesterskej účtovnej jednotky, potom jeho nezávislosť môže byť ohrozená v nasledujúcich situáciách:

- ak by jeho kompetencie obsahovali napr. možnosť menovania alebo odvolávania zamestnancov a/alebo riadiacich pracovníkov účtovnej jednotky z oblasti finančného riadenia, vedenia účtovníctva a výkazníctva smerom na materskú účtovnú jednotku,
- ak by jeho kompetencie obsahovali napr. možnosť zasahovania do výkonných činností v oblasti riadenia, vrátane finančného riadenia, vedenia účtovníctva a výkazníctva (napr. schvaľovanie kreditných limitov pre klientov účtovnej jednotky, cenotvorba, schvaľovanie investičných projektov, výpočet/schvaľovanie výšky opravných položiek, a pod.),
- ak by daný člen VPA mal blízky rodinný/priateľský vzťah so zamestnancom/riadiacim pracovníkom účtovnej jednotky z oblasti finančného riadenia, vedenia účtovníctva a výkazníctva,
- existuje majetková alebo osobná prepojenosť zamestnanca materskej účtovnej jednotky, ktorá je spoločníkom danej účtovnej jednotky, napríklad, ak daný zamestnanec má priamu alebo nepriamu účasť (podiel) na majetku, kontrole alebo vedení materskej účtovnej jednotky (ak je spoločníkom právnická osoba, aspekt možnej osobnej prepojenosti nie je relevantný).

Taktiež sa dá jednoznačne povedať, že **členmi VPA nemôžu byť, okrem členov štatutárneho orgánu, ani prokuristi**. Prokurista má z pohľadu riadenia obchodnej spoločnosti výkonné právomoci, ktoré vyplývajú priamo z povahy a definície prokúry podľa § 14 ods. 1 Obchodného zákonníka, na základe ktorej sa prokurista dá považovať za výkonného člena riadiaceho orgánu. Toto ho však na základe požiadavky § 34 ods. 2 zákona č. 423/2015 Z. z. vylučuje z možnosti členstva vo VPA. Na podporu tohto záveru možno ako analógiu uviesť požiadavku § 200 ods. 4 Obchodného zákonníka, ktorá neumožňuje prokuristom byť členmi dozornej rady obchodnej spoločnosti. Zákaz členstva prokuristov v dozornej rade má práve za cieľ zabrániť konfliktu výkonných a kontrolných kompetencií u jednej osoby. Keďže zákon č. 423/2015 Z. z. dáva možnosť, aby funkciu VPA plnila aj samotná dozorná rada (§ 34 ods. 5 písm. c), bolo by nelogické a nekonzistentné, ak by prokuristovi, ktorý nemôže byť členom dozornej rady, bolo umožnené byť členom VPA.

Členom VPA spravidla nemôže byť ani pracovník finančného alebo účtovného oddelenia (napr. hlavný účtovník alebo finančný riaditeľ) napriek tomu, že spĺňa kvalifikačné a odborné predpoklady. Pri takejto nominácii môže nastať konflikt záujmov a nedodržanie požiadaviek na nezávislosť:

- z podstaty svojej pozície by hlavný účtovník alebo finančný riaditeľ bol postavený do pozície monitorovania práce, za ktorú je sám zodpovedný,
- ako člen VPA by hlavný účtovník alebo finančný riaditeľ mal monitorovať prácu externého, prípadne interného audítora a zúčastňovať sa výberového procesu štatutárneho audítora, avšak je naopak práve úlohou týchto audítorov overovať prácu daných zamestnancov,

- navyše, VPA slúži ako dôverný komunikačný kanál pre externého aj interného audítora v prípade akýchkoľvek zistení a bolo by v rozpore s účelom zriadenia VPA, ak by členom VPA bol hlavný účtovník alebo finančný riaditeľ, ktorých by sa dané zistenia mohli priamo dotýkať.

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 vyhlásenie, 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 správnej rady alebo dozorného orgánu, nemusia spĺňať podmienku, že väčšina členov výboru pre audit je nezávislá (§ 34 ods. 3 zákona č. 423/2015 Z. z.). Táto zákonná výnimka predpokladá, že už pri vymenovaní nevýkonného člena správnej rady alebo člena dozorného orgánu za člena VPA bola posúdená jeho spôsobilosť vykonávať dozorné funkcie nad výkonnými členmi riadiacich orgánov účtovnej jednotky a tieto funkcie sú v súlade aj s monitorovacou pôsobnosťou VPA.

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 alebo správna rada účtovnej jednotky, účtovná jednotka má zabezpečiť aktualizáciu štatútu dozornej alebo správnej rady s tým, že kompetencie dozornej alebo správnej rady rozšíri o úlohy a činnosti výboru pre audit podľa § 34 zákona č. 423/2015 Z. z. V prípade, ak sa uskutoční rokovanie dozornej alebo správnej rady a zároveň rokovanie VPA, zápis z rokovania VPA môže byť zahrnutý v zápise z rokovania dozornej alebo správnej rady, ale musí byť jasne oddelený. Podobný prístup sa dá uplatniť aj na spoločné rokovania dozornej alebo správnej rady s predstavenstvom, ktoré sa dajú zároveň považovať za stretnutia VPA s predstavenstvom; tieto je však potrebné v zápise uviesť oddelene.

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

- akú formu má výbor pre audit,
- aké úlohy plní výbor pre audit,
- ako a kto posudzuje kvalifikáciu členov výboru pre audit,
- kto vymenováva predsedu a 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 periodičita 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.

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.
- Predsedu 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, členmi štatutárnych orgánov a štatutárnym auditorom 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 valným zhromaždením,
 - vzdaním sa členstva na základe vlastnej písomnej žiadosti,
 - dňom smrti alebo dňom vyhlásenia člena výboru za mŕtveho.
- Tajomníkom výboru je určený valným zhromaždením.

Činnosť výboru pre audit

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

Príklad

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

- sleduje proces zostavovania účtovnej závierky a proces vykazovania informácií o udržateľnosti vrátane digitálneho označovania týchto informácií a postupu uplatneného na identifikáciu informácií, ktoré sú zahrnuté do osobitnej časti výročnej správy, dodržiavanie osobitných predpisov a predkladá odporúčania a návrhy na zabezpečenie integrity týchto procesov,
- sleduje efektivitu vnútornej kontroly, interného auditu a systémov riadenia rizík v účtovnej jednotke, ak ovplyvňujú zostavovanie účtovnej závierky alebo vyhotovovania vykazovania informácií o udržateľnosti vrátane ich digitálneho označovania podľa nariadenia o ESEF, pri dodržaní svojej nezávislosti,
- sleduje priebeh a výsledky štatutárneho auditu individuálnej účtovnej závierky a štatutárneho auditu konsolidovanej účtovnej závierky, priebeh a výsledky uistenia v oblasti

vykazovania informácií o udržateľnosti týkajúce sa konsolidovaného vykazovania informácií o udržateľnosti, a taktiež zohľadňuje zistenia a závery Úradu pre dohľad nad výkonom auditu,

- preveruje a sleduje nezávislosť štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti, predovšetkým vhodnosť poskytovania neaudítorských služieb v súlade s nariadením a služieb poskytovaných štatutárnym audítorom alebo audítorskou spoločnosťou podľa § 33 ods. 1 zákona č. 423/2015 Z. z.,
- je zodpovedný za postup výberu štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti a odporúča vymenovanie štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti na schválenie na výkon štatutárneho auditu pre účtovnú jednotku v súlade s nariadením,
- určuje termín štatutárnemu audítorovi alebo audítorskej spoločnosti na predloženie čestného vyhlásenia o nezávislosti,
- informuje správnu radu alebo dozorný orgán účtovnej jednotky o výsledku štatutárneho auditu a uistenia v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti a vysvetlí ako štatutárny audit účtovnej závierky a uistenie v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti prispeli k integrite účtovnej závierky a tohto vykazovania 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.

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.*

6. Činnosti výboru pre audit

Činnosti výboru pre audit sú stanovené v § 34 ods. 4 zákona č. 423/2015 Z. z.

6.1. Sledovanie procesu zostavovania účtovnej závierky a vykazovania informácií o udržateľnosti

Podľa § 34 ods. 4 písm. a) zákona č. 423/2015 Z. z. výbor pre audit sleduje

- proces zostavovania účtovnej závierky,
- proces vykazovania informácií o udržateľnosti, vrátane digitálneho označovania týchto informácií a postupu, ktorý účtovná jednotka uplatnila na identifikáciu informácií, ktoré sú zahrnuté do osobitnej časti výročnej správy,
- dodržiavanie osobitných predpisov

a predkladá odporúčania a návrhy na zabezpečenie integrity tohto procesu.

Zostavenie účtovnej závierky

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 situácie 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, okrem niektorých výnimiek (§ 29 zákona o účtovníctve),
- zaúčtovanie účtovných prípadov na konci účtovného obdobia; takýmito účtovnými prípadmi sú napríklad položky časového rozlišovania, odpisy, opravné položky, rezervy, kurzové rozdiely, ocenenie niektorých položiek reálnou hodnotou, zabezpečovacie účtovníctvo (hedging), 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).

Vykazovanie informácií o udržateľnosti

Vykazovanie informácií o udržateľnosti je upravené novými ustanoveniami zákona o účtovníctve (§ 20c, § 20d, § 20e, § 20f, § 20g, § 20i). Výbor pre audit sleduje, či v rámci procesu vykazovania informácií o udržateľnosti sú dodržané tieto základné požiadavky vyplývajúce zo zákona o účtovníctve:

- individuálne alebo konsolidované vykazovanie informácií o udržateľnosti je zahrnuté do samostatnej osobitne označenej časti výročnej správy,
- informácie sú vykázané v súlade s ESRS,
- súčasťou vykazovania informácií o udržateľnosti je aj zverejnenie informácií podľa čl. 8 EU Taxonómie,
- postup, ktorý účtovná jednotka uplatnila na identifikáciu informácií, ktoré zahrnula do osobitnej časti výročnej správy, zohľadňuje posúdenie dvojitej významnosti, t. j. informácie potrebné na pochopenie vplyvu účtovnej jednotky na aspekty udržateľnosti (významnosť vplyvu) a ako aspekty udržateľnosti ovplyvňujú rozvoj, výkonnosť a postavenie účtovnej jednotky (finančná významnosť),
- informácie o postupe uvedenom vyššie sú uvedené vo vykazovaní informácií o udržateľnosti,

- povinnosť informovať zástupcov zamestnancov na príslušnej úrovni o povinnosti vykazovať informácie o udržateľnosti a prerokovať s nimi spôsoby získavania informácií vrátane ich kontroly,
- výročná správa je vyhotovená v elektronickom formáte podľa čl. 3 nariadenia o ESEF, t. j. vo formáte XHTML,
- informácií o udržateľnosti vrátane informácií podľa čl. 8 EU Taxonómie sú označené v súlade s nariadením o ESEF.

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

Súčasťou zabezpečenia integrity procesu zostavovania účtovnej závierky a vykazovania informácií o udržateľnosti je, že výbor pre audit sleduje aj vypracovanie **výročnej správy** (prípadne obsahujúcej vykazovanie informácie o udržateľnosti), ak má účtovná jednotka povinnosť výročnú správu vypracovať (§ 20 a § 22b zákona o účtovníctve), a tiež **zverejnenie** účtovnej závierky, výročnej správy vrátane vykazovania informácií o udržateľnosti a správy audítora v registri účtovných závierok (§ 23, § 23a, § 23b, § 23c, § 23d zákona o účtovníctve).

6.2. Sledovanie efektivity vnútornej kontroly, interného auditu a systémov riadenia rizík

Podľa § 34 ods. 4 písm. b) zákona č. 423/2015 Z. z. výbor pre audit sleduje efektivitu vnútornej kontroly, interného auditu a systémov riadenia rizík v účtovnej jednotke, ak ovplyvňujú zostavovanie účtovnej závierky alebo vyhotovovania vykazovania informácií o udržateľnosti vrátane ich digitálneho označovania podľa nariadenia o ESEF.

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. Sledovanie priebehu a výsledkov štatutárneho auditu účtovnej závierky a priebehu a výsledkov uistenia v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti

Podľa § 34 ods. 4 písm. c) zákona č. 423/2015 Z. z. výbor pre audit sleduje priebeh a výsledky:

- štatutárneho auditu individuálnej účtovnej závierky a štatutárneho auditu konsolidovanej účtovnej závierky,
- uistenia v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti týkajúce sa individuálneho vykazovania informácií o udržateľnosti a konsolidovaného vykazovania informácií o udržateľnosti, ak účtovná jednotka má takú povinnosť,

príčom zohľadňuje zistenia a závery z previerky, prípadne dohľadu uskutočneného Úradom.

6.3.1. Špecifiká pri štatutárnom audite účtovnej závierky

Nielen výbor pre audit má povinnosť komunikovať s audítorom; táto povinnosť platí aj opačne. 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).

Audítor 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 audítor 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 audítor 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 účtovnej jednotky, riadiacim orgánom a správnym alebo dozorným orgánom účtovnej jednotky vrátane uvedenia dátumov rokovaní s týmito orgánmi (článok 11 ods. 2 písm. d) nariadenia).

Na záver auditu vydáva audítor **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 **klúčové 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**, 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 vyjadří v **jednej správe** audítora. Ak výročnú správu ešte nemá k dispozícii, vyjadří sa k nej neskôr, vo forme **dodatku 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 a konsolidovanej účtovnej závierky** je do jedného roka od skončenia účtovného obdobia, za ktoré sa zostavuje, ak osobitný predpis neustanovuje inak (§ 19 ods. 3 a § 23a ods. 3 a 5 zákona o účtovníctve) a **lehota** na overenie **individuálnej a konsolidovanej výročnej**

správy je do jedného roka od skončenia účtovného obdobia (§ 20 ods. 3 a § 22 ods. 16 prvá veta zákona o účtovníctve).

6.3.2. Špecifiká pri uistení v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti

Uistenie v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti je upravené novými ustanoveniami zákona o účtovníctve (§ 20h). Na výkon uistenia v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti možno schváliť len audítora, ktorý má aj licenciu pre oblasť udržateľnosti (§ 8a a § 8b zákona č. 423/2015 Z. z.). Uistenie v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti môže vykonať aj iný audítor ako ten, ktorý vykonáva štatutárny audit účtovnej závierky.

Podobne ako pri štatutárnom audite účtovnej závierky, aj pri uistení musí prebiehať obojstranná komunikácia medzi audítorm a výborom pre audit (ISAE 3000 (revidovaný) *Zákazky na uisťovacie služby iné ako audit alebo preverenie historických finančných informácií*, ods. 78). V prípade uistenia v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti audítor nevydáva dodatočnú správu určenú pre výbor pre audit ako pri štatutárnom audite.

Na záver uistenia vydáva audítor **správu o uistení v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti** a v nej vyjadrí svoj **názor** na vykazovanie informácií o udržateľnosti (§ 34c zákona č. 423/2015 Z. z.). Tento názor (v prípade limitovaného uistenia ide o záver) môže byť:

- nepodmienený názor,
- podmienený názor,
- záporný názor,
- odmietnutie vyjadrenia názoru.

Lehota na vydanie **správy o uistení** v oblasti individuálneho alebo konsolidovaného vykazovania informácií o udržateľnosti je do jedného roka od skončenia účtovného obdobia, za ktoré sa výročná správa, ktorá obsahuje vykazovanie informácií o udržateľnosti vyhotovuje (§ 20h ods. 4 zákona o účtovníctve).

6.3.3. Zohľadňovanie zistení a záverov Úradu

Úlohou výboru pre audit stanovenou v § 34 ods. 4 písm. c) zákona č. 423/2015 Z. z. je pri svojej činnosti **zohľadňovať aj 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 štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti,
- zo zistení a záverov z previerky, prípadne dohľadu uskutočneného Úradom u štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti, pričom relevantné informácie zo správy alebo protokolu je potrebné vyžiadať si priamo od štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti,
- z informácie o udelení sankcie zverejnenej v zozname štatutárnych audítorov alebo v zozname audítorských spoločností na webovom sídle Úradu,
- 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 alebo VOS uskutočnil.

6.3.4. 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. Preverovanie a sledovanie nezávislosti audítora

Podľa § 34 ods. 4 písm. d) zákona č. 423/2015 Z. z. 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 ako na štatutárny audit tak aj na uistenie v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti. 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 SOV – podkategórie VOS a SOV-OS), ktoré sa týkajú predovšetkým poskytovania neaudítorských služieb,
 - v článku 16 (platí len pre SVZ), ktorý sa týka vymenovania štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti,
 - v článku 17 (platia len pre SVZ), ktorý sa týka trvania zákazky na audit, rotácie štatutárneho audítora a audítorskej spoločnosti, rotácie 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 účtovné jednotky, teda aj pre všetky SVZ a SOV), najzávažnejšie z týchto požiadaviek sú nazvané ako prekážky výkonu štatutárneho auditu,
 - v § 33 (platia pre SVZ a v obmedzenom rozsahu aj pre SOV – podkategórie VOS a SOV-OS) a týkajú sa poskytovania neaudítorských služieb a rotácie štatutárneho audítora, audítorskej spoločnosti a kľúčového audítorského partnera,
 - v § 34g pre uistenie v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti (platia len pre SVZ) a týkajú sa poskytovania neaudítorských služieb.
- **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. 22 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 1); 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 4A).

Štatutárny audítor a audítorská spoločnosť musia byť **pri výkone auditu alebo uistenia v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti nestranní a nezávislí od účtovnej jednotky**, v ktorej vykonávajú audit alebo poskytujú uistenie. Vlastníci, spoločníci, akcionári, členovia štatutárnych orgánov, riadiacich orgánov a dozorných orgánov tejto audítorskej spoločnosti alebo jej pridruženej spoločnosti nesmú zasahovať do výkonu auditu alebo uistenia spôsobom, ktorý ohrozuje nezávislosť a nestrannosť štatutárneho audítora.

Prekážkou výkonu štatutárneho auditu alebo uistenia v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti v overovanom období a počas obdobia, v ktorom sa vykonáva audit alebo uistenie 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 uvedený v predchádzajúcich troch bodoch,
- výkon funkcie správcu konkurznej podstaty, likvidátora alebo núteného správcu v účtovnej jednotke,
- ak účtovná jednotka nezaplatila za vykonaný auditu alebo uistenie dlhšie ako jeden rok,
- vzťah uvedený v predchádzajúcich bodoch (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 účtovnou jednotkou vrátane poskytovania neauditorských 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 auditorskej spoločnosti je spochybnená,
- vedenie účtovníctva v účtovnej jednotke, v ktorej štatutárny audítor alebo auditorská spoločnosť vykonávajú audit,
- zostavenie účtovnej závierky v účtovnej jednotke, v ktorej štatutárny audítor alebo auditorská spoločnosť vykonávajú audit,
- príprava vykazovania informácií o udržateľnosti v účtovnej jednotke,
- iné prekážky v rozpore s Etickým kódexom audítora.

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

Výbor pre audit určuje termín štatutárnemu audítorovi alebo auditorskej spoločnosti na predloženie čestného vyhlásenia o nezávislosti (pozri odsek 6.6 nižšie).

Štatutárny audítor alebo auditorská 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.).

6.4.1. Vymedzenie neauditorských služieb

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**.

Podľa § 2 ods. 18 zákona č. 423/2015 Z. z. je **uistenie v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti** uisťovacou službou, ktorej výsledkom je vyjadrenie názoru na vykazovanie informácií o udržateľnosti podľa § 20h ods. 2 zákona o účtovníctve. Uistenie v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti sa vzťahuje na všetky účtovné jednotky, ktoré majú povinnosť jeho vyhotovenia. Audítor účtovnej závierky **môže vykonať** aj uistenie v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti v tej istej účtovnej jednotke bez toho, aby bola ohrozená jeho nezávislosť (§ 20h ods. 1 zákona o účtovníctve).

Z kontextu článkov 4 a 5 nariadenia ako aj § 33 ods. 1 a § 34g ods. 1 zákona č. 423/2015 Z. z. vyplýva, že **všetky služby iné než štatutárny audit** a iné než **uistenie v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti** sa považujú za neauditorské služby.

6.4.1.1. Osobitosti týkajúce sa SOV

Podľa § 33 ods. 1 zákona č. 423/2015 Z. z. štatutárny audítor a audítorská spoločnosť, ktorí vykonávajú štatutárny audit v SVZ alebo SOV môžu týmto subjektom poskytovať aj neaudítorské služby podľa osobitného predpisu (čl. 5 ods. 1 písm. a) body i), iv) až vi) a písm. f) nariadenia).

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

6.4.2. Zakázané neaudítorské služby

Zakázané NAS vymenúva článok 5 ods. 1 nariadenia; tento článok však zároveň umožnil členským štátom:

- zakázať aj iné služby, ak dospeli k záveru, že uvedené služby predstavujú ohrozenie pre nezávislosť,
- povoliť poskytovanie vybraných NAS, ale len pri splnení určených podmienok.

Pri aplikácii daného ustanovenia Slovenská republika nezakázala žiadne dodatočné NAS a zároveň povolila pri štatutárnom audite 5 vybraných NAS (uvedené v tabuľke nižšie), pri poskytovaní ktorých musia byť splnené nasledujúce podmienky (ktoré preveruje aj výbor pre audit):

- 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 (pozri kapitolu 7),
- 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).

V prípade vykonávania uistenia v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti v subjekte verejného záujmu Slovenská republika povolila 8 vybraných NAS (uvedené v tabuľke nižšie), ak po posúdení ohrozenia nezávislosti a uplatnení ochranných opatrení na zmiernenie tohto ohrozenia sú tieto NAS schválené výborom pre audit.

Zoznam zakázaných NAS podľa článku 5 ods. 1 nariadenia, s uvedením služieb, ktoré sú povolené pri poskytovaní štatutárneho auditu alebo pri poskytovaní uistenia v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti:

Zoznam zakázaných NAS	Povolené NAS pri vykonávaní štatutárneho auditu	Povolené NAS pri vykonávaní uistenia v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti
a. daňové služby týkajúce sa:	a. daňové služby týkajúce sa:	a. daňové služby týkajúce sa:
i) vypracovanie daňových priznaní	i) vypracovanie daňových priznaní	i) vypracovanie daňových priznaní
ii) dane zo mzdy		ii) dane zo mzdy
iii) ciel		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	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	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	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	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	vi) výpočet priamych a nepriamych daní a odložených daní	vi) výpočet priamych a nepriamych daní a odložených daní
vii) poskytovanie daňového poradenstva;		vii) poskytovanie daňového poradenstva;
b. služby, ktoré zahŕňajú plnenie nejakej úlohy v riadení alebo rozhodovaní auditovaného subjektu (t. j. účtovnej jednotky, v ktorej sa vykonáva štatutárny audit);		
c. vedenie účtovníctva a vypracúvanie účtovných záznamov a účtovných závierok, ako aj príprava vykazovania informácií o udržateľnosti;		
d. spracovanie miezd;		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	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.		

Pri aplikácii vyššie uvedených ustanovení v praxi je taktiež potrebné dbať na to, že zakázané neaudítorské služby:

- nesmie poskytovať nielen štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť, ale ani ktorýkoľvek člen rovnakej siete;
- nesmú byť poskytované:
 - auditovanému subjektu,
 - jeho materskému podniku ani
 - podnikom, v ktorých má auditovaný subjekt rozhodujúci vplyv,
- 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. Definícia siete je uvedená v § 2 ods. 12 zákona č. 423/2015 Z. z., prevzatá z článku 2 ods. 7 smernice 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 brať do úvahy, aká legislatíva sa uplatňuje v členských štátoch, v ktorých sídli materský podnik alebo podniky, v ktorých má auditovaný subjekt rozhodujúci vplyv.

6.4.2.1. Osobitosti týkajúce sa SOV

Štatutárny audítor a audítorská spoločnosť, ktorí vykonávajú štatutárny audit v SOV, ktorá je veľkou obchodnou spoločnosťou alebo obchodnou spoločnosťou podľa § 2 ods. 15 písm. f) druhého bodu zákona č. 423/2015 Z. z., nemôžu týmto obchodným spoločnostiam poskytovať neaudítorské služby podľa článku 5 nariadenia, ak odseky 1 a 2 § 33 zákona č. 423/2015 Z. z. neustanovujú inak (§ 33 ods. 8 zákona č. 423/2015 Z. z.), tzn., že im nemôžu poskytovať služby, ktoré sú uvedené v článku 5 nariadenia okrem tých 5 NAS, ktoré SR zo zoznamu zakázaných NAS povolila (§ 33 ods. 1 zákona č. 423/2015 Z. z.) pri splnení podmienok uvedených v časti 6.4.2.

V prípade VOS a SOV-OS sa zákaz poskytovania NAS vzťahuje iba na jej štatutárneho audítora alebo audítorskú spoločnosť. Člen siete, do ktorej štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť patria, síce môže týmto obchodným spoločnostiam poskytovať aj také NAS, ktoré sú inak zakázané v prípade SVZ, avšak sa odporúča v danej situácii vždy zvažovať, či nezávislosť štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti nie je ohrozená.

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 veľkej obchodnej spoločnosti, 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. Keďže obchodná spoločnosť podľa § 2 ods. 15 písm. f) druhého bodu zákona č. 423/2015 Z. z. nemá povinnosť zriadiť výbor pre audit, túto požiadavku spĺňať nemusí. Záleží však na vzájomnom odsúhlasení obsahu a formy komunikácie ohľadom NAS medzi audítorom a danou obchodnou spoločnosťou.

6.4.3. 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.

Pri uistení v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti platí obdobné pravidlo a berie sa do úvahy čas medzi začiatkom obdobia, na ktoré sa vzťahuje uistenie a vydaním správy o uistení (§ 34g ods. 1 zákona č. 423/2015 Z. z.).

Služba uvedená v článku 5 ods. 1 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 účtovnom období, ktoré bezprostredne predchádza auditovanému obdobiu, resp. obdobiu, na ktoré sa vzťahuje uistenie v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti.

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, ktorá má byť predmetom auditu, a
- počas obdobia, v ktorom sa audit vykonáva.

Toto ustanovenie sa vzťahuje rovnako na výkon uistenia v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti.

Obmedzenie týkajúce sa obdobia poskytovania služby uvedenej v článku 5 ods. 1 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**. Podobne to platí aj pri výbere audítora vo VOS, na ktorú sa ale nevzťahuje článok 16 nariadenia (výberové konanie), ale postupuje sa podľa zákona č. 423/2015 Z. z.

6.4.4. 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 štatutárny 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).

V praxi môže vzniknúť otázka, či je naozaj potrebné schválenie NAS prostredníctvom VPA auditovaného subjektu v takom prípade, ak audítorská spoločnosť z tej istej siete poskytuje NAS jeho materskému podniku a auditovaný subjekt nie je priamym príjemcom takýchto NAS. Podľa interpretácie Úradu je takéto schválenie potrebné a je práve na posúdení VPA auditovaného subjektu, nakoľko by daná NAS, ktorej príjemcom je materský podnik, mohla ovplyvniť nezávislosť audítora dcérskeho podniku, ktorý patrí do tej istej siete ako audítor materského podniku. Práve VPA dcérskeho podniku by mal napríklad posúdiť, či a nakoľko rozsah danej NAS pokrýva aj dcérsky podnik, či daná NAS významným spôsobom neovplyvňuje auditovanú účtovnú závierku dcérskeho podniku alebo či je NAS vôbec povolená aj v jurisdikcii, v ktorej má dcérsky podnik sídlo. V situácii, ak je honorár za audit dcérskeho podniku relatívne nižší v porovnaní s honorárom za NAS poskytované materskému podniku, môže dôjsť k situácii ohrozenia nezávislosti audítora patriaceho do siete. Dá sa konštatovať, že VPA dcérskeho podniku nemôže na základe ustanovení čl. 5 ods. 4 nariadenia delegovať svoju zodpovednosť ohľadom schvaľovania NAS na VPA materského podniku.

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

Schválenie NAS výborom pre audit sa vyžaduje **vopred, ešte pred začatím ich poskytovania** (článok 5 ods. 4 nariadenia). Z praktického hľadiska je možné taktiež zväžiť **mechanizmus predschrálenia povolených NAS**, kde sa definuje rozsah špecificky určených povolených NAS a taktiež sa za ne zastropuje maximálna kumulovaná výška odmeny. Tento mechanizmus sa odporúča využiť iba vo vymedzených prípadoch, keď je riziko ohrozenia nezávislosti štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti zanedbateľné, napr. účasť na verejných školeniach, ktoré audítor poskytuje. Je potrebné uvedomiť si, že každá neaudítorská služba môže mať špecifické charakteristiky a presné zadenovanie povoleného rozsahu tejto služby vopred môže byť problematické. Preto je v prípade neistoty potrebné individuálne posúdenie neaudítorskej služby a jej prípadné následné schválenie.

Vyššie uvedené pravidlá sa vzťahujú aj na situáciu poskytovania NAS štatutárnym audítorm alebo audítorskou spoločnosťou, ktorý je poskytovateľom uistenia v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti v SVZ (§ 34g ods. 2 zákona č. 423/2015 Z. z.).

Schválenie výborom pre audit nie je potrebné na samotné poskytovanie uistenia v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti (článok 5 ods. 4 nariadenia).

6.4.5. Limit 70 % pre poskytovanie NAS

Nariadenie zaviedlo pre audítorov SVZ 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 v posledných troch po sebe nasledujúcich účtovných obdobiach za štatutárny audit (štatutárne audity)

- auditovaného subjektu,
- jeho materského podniku,
- podnikov, v ktorých má auditovaný subjekt rozhodujúci vplyv a
- konsolidovaných účtovných závierok danej skupiny podnikov.

V kontexte vyššie uvedeného je potrebné uplatniť správny postup výpočtu poplatkov za štatutárny audit, pri ktorom sa berú do úvahy iba **zaplatené poplatky**, t. j. nezávisle od času ich fakturácie alebo obdobia,

ktorého sa týkajú. Poskytnutie uistenia v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti štatutárnym audítorom sa nezahŕňa do výpočtu 70 %-ného limitu (článok 4 ods. 2 nariadenia).

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

6.4.6. Obmedzenie celkových poplatkov prijatých od SVZ

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 zväži, 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 4A, bod R410.4 a nasl.). Podľa Etického kódexu audítora sa relatívna výška honorárov 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.

6.4.7. Rotácia kľúčového audítorského partnera a iných členov audítorského tímu

6.4.7.1. 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, ktorá je subjektom osobitného významu 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**, pričom počas tohto obdobia nesmie vykonávať previerku kontroly kvality zákazky podľa článku 8 nariadenia týkajúcu sa tohto SVZ.

Pojem kľúčový audítorský partner 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, pričom podľa § 33 ods. 4 zákona č. 423/2015 Z. z. nesmie ani vykonávať previerku kontroly kvality zákazky. Nakoľko členské štáty mohli lehotu 7 rokov skrátiť a lehotu 3 rokov predĺžiť, Slovenská republika lehotu 7 rokov skrátila na 5 rokov a lehotu 3 rokov nepredĺžila (§ 33 ods. 4 zákona č. 423/2015 Z. z.).

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

6.4.7.2. Rotácia iných členov audítorského tímu

Podľa článku 17 ods. 7 nariadenia štatutárny audítor alebo audítorská spoločnosť sú povinní zaviesť vhodný mechanizmus **postupnej rotácie** zamestnancov, ktorí patria k najvyššiemu vedeniu, a sú zapojení do štatutárneho auditu SVZ, 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 audítorskej spoločnosti.

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

6.5. Zodpovednosť pri výbere a vymenovaní audítora

Podľa § 34 ods. 4 písm. e) zákona č. 423/2015 Z. z. výbor pre audit je zodpovedný za postup výberu štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti a odporúča vymenovanie štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti na schválenie na výkon štatutárneho auditu pre účtovnú jednotku v súlade s článkom 16 nariadenia.

Táto zodpovednosť výboru pre audit sa nevzťahuje na výber štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti ako poskytovateľa uistenia v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti. V praxi je však možné, že SVZ takýmto spôsobom dobrovoľne rozšíri zodpovednosť svojho výboru pre audit.

6.5.1. Rotácia štatutárnych audítorov a audítorských spoločností

Nariadenie zaviedlo **povinnú rotáciu** štatutárnych audítorov a audítorských spoločností, ktorá je upravená článkom 17. Audítor môže v danom SVZ vykonávať audit najviac 10 rokov, čo sa nazýva „maximálna dĺžka trvania zákazky“. Táto môže byť predĺžená najviac 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.

6.5.1.1. Osobitosti týkajúce sa veľkých obchodných spoločností

Ak ide o veľkú obchodnú spoločnosť, pri výbere štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti a odporúčaní vymenovania štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti na schválenie na výkon štatutárneho auditu sa nepostupuje podľa článku 16 nariadenia (výberové konanie uvedené nižšie). Ani ustanovenia článku 17 nariadenia o počiatočnej zákazke a rotácii štatutárnych audítorov a audítorských spoločností uvedené v časti 6.5.1 sa nevzťahujú na VOS.

6.5.2. Výberové konanie

Podľa článku 16 ods. 2 nariadenia výbor pre audit predloží správnomu alebo dozornému orgánu auditovaného subjektu verejného záujmu **odporúčanie** týkajúce sa vymenovania štatutárneho audítora alebo audítorskej spoločnosti. Pokiaľ sa to netýka obnovenia zákazky na audit so súčasným audítorom,

odporúčanie sa odôvodní a obsahuje aspoň dve možnosti na výber audítora. 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).

Pokiaľ sa to netýka obnovenia zákazy na audit so súčasným audítorom, odporúčanie výboru pre audit sa podľa ustanovení článku 16 ods. 3 nariadenia vypracúva na základe **výberového konania** so zohľadnením týchto kritérií:

- a) auditovaná účtovná jednotka 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 nevyklučuje účasť** tých spoločností, ktoré v predchádzajúcom kalendárnom roku dostali od subjektov verejného záujmu v dotknutom členskom štáte menej ako 15 % celkových poplatkov za audit. Úrad zverejňuje na svojom webovom sídle zoznam audítorských spoločností, ktoré vykonali štatutárny audit v subjektoch verejného záujmu a každá z nich dostala aspoň 15 % z celkových poplatkov za štatutárne audity subjektov verejného záujmu v Slovenskej republike ako aj zoznamy všetkých štatutárnych audítorov a audítorských spoločností zapísaných do zoznamov UDVA;
- b) auditovaná účtovná jednotka vypracuje súťažné podklady pre oslovených štatutárnych audítorov alebo audítorské spoločnosti. Tieto súťažné podklady im umožnia pochopiť činnosť auditovanej účtovnej jednotky a druh štatutárneho auditu, ktorý sa má vykonať. Súťažné podklady obsahujú **transparentné a nediskriminačné kritériá výberu**, ktoré auditovaná účtovná jednotka použije na vyhodnotenie ponúk, ktoré štatutárni audítori alebo audítorské spoločnosti predložili;
- c) auditovaná účtovná jednotka 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 Európskej 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**, auditovaná účtovná jednotka vyhodnotí návrhy, ktoré štatutárni audítori alebo audítorské spoločnosti predložili. Auditovaná účtovná jednotka vypracuje správu o záveroch výberového konania, ktoré potvrdí výbor pre audit;
- f) auditovaná účtovná jednotka musí byť schopná 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.

6.5.2.1. Osobitosti týkajúce sa veľkých obchodných spoločností

Ustanovenia článku 16 nariadenia o výberovom konaní sa nevzťahujú na VOS. Je na výbore 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).

6.5.2.2. Zodpovednosť výboru pre audit za výberové konanie

Za výberové konanie je zodpovedný **výbor pre audit** (§ 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,
- 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),
- písomné vyhlásenie od manažmentu účtovnej jednotky,
- výška dohodnutého honoráru a platobné podmienky,
- fakturácia,
- kontaktné osoby na strane klienta a 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 *Dohodnutie podmienok zákaziek na audit*), ako je napr. skutočnosť, že štatutárny orgán uznáva a chápe svoju zodpovednosť najmä:

- za zostavenie účtovnej závierky v súlade s platným rámcom finančného vykazovania, vrátane ich vernej prezentácie,
- za takú internú kontrolu, ktorú štatutárny orgán považuje za potrebnú na zostavenie takej účtovnej závierky, ktorá nebude obsahovať významné nesprávnosti, či už z dôvodu podvodu alebo chyby, a
- za to, aby audítorovi poskytol: prístup ku všetkým informáciám, o ktorých štatutárny orgán vie, že sú relevantné pre zostavenie účtovnej závierky (napríklad k záznamom, dokumentácii a iným materiálom); k ďalším informáciám, ktoré môže audítor požadovať od štatutárneho orgánu na účely auditu, neobmedzený prístup k osobám v účtovnej jednotke, od ktorých 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 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.).

6.5.2.3. Výnimky z výberového konania

Podľa článku 16 ods. 4 nariadenia 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. Smernica 2003/71/ES, na ktorú sa odvoláva nariadenie, bola s účinnosťou od 21. júla 2019 zrušená nariadením EP a Rady (EÚ) 2017/1129, ktoré v článku 2 písm. f) vymedzuje pojem „malé a stredné podniky“ alebo „MSP“ nasledovne:

„f) „malé a stredné podniky“ alebo „MSP“ sú buď:

- i) spoločnosti, ktoré podľa ich posledných ročných alebo konsolidovaných účtovných závierok spĺňajú aspoň dve z nasledujúcich troch kritérií: priemerný počet zamestnancov za účtovný rok je nižší ako 250, celková bilančná suma neprevyšuje 43 000 000 EUR a čistý ročný obrat nepresahuje 50 000 000 EUR; alebo
- ii) malé a stredné podniky vymedzené v článku 4 ods. 1 bode 13 smernice 2014/65/EÚ;“

Malý a stredný podnik podľa článku 4 ods. 1 bod 13 smernice 2014/65/EÚ je podnik, ktorého priemerná tržová kapitalizácia je na základe koncoročných kotácií za predchádzajúce tri kalendárne roky nižšia ako 200 000 000 EUR.

6.5.3. 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 alebo uistenia v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti** 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 účtovné jednotky**.

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 § 20h, audítora na uistenie v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti odvoláva valné zhromaždenie účtovnej jednotky. Odporúčanie výboru pre auditu nie je potrebné. Odvolanie audítora musí byť riadne odôvodnené, pričom rozdielnosť názorov na vykazovanie informácií o udržateľnosti alebo na použitie postupov uistenia týchto informácií nemôže byť dôvodom na odvolanie tohto audítora. **Účtovná jednotka** je povinná bez zbytočného odkladu, najneskôr do jedného mesiaca odo dňa odstúpenia alebo odvolania audítora vykonávajúceho uistenie v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti, písomne informovať Úrad o odstúpení alebo odvolaní audítora v priebehu vykonávania uistenia 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 alebo uistenia v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti a poskytnúť Úradu vysvetlenie dôvodov tohto odvolania alebo odstúpenia. Zároveň sú povinní to oznámiť aj Národnej banke Slovenska, ak ide o účtovnú jednotku, nad ktorou NBS vykonáva dohľad.

6.5.4. Povinnosť SVZ ohlasovať Úradu pokusy 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 štatutárneho 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 neprimerane ovplyvniť rozhodnutie valného zhromaždenia o výbere audítora.

Analogické usmernenie o neplatnosti ustanovení zmluvy, ktoré obmedzujú výber audítora, 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 auditovanej účtovnej jednotky informovať Úrad o obmedzujúcich opatreniach tak, ako je to v nariadení. Preto túto povinnosť majú len SVZ, keďže sa na ne vzťahuje nariadenie.

Ustanovenie § 23 ods. 6 zákona č. 423/2015 Z. z. platí rovnako aj pri výbere audítora, ktorý má vykonať uistenie v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti. V tomto prípade však SVZ nemá povinnosť informovať Úrad o obmedzujúcich opatreniach pri výbere audítora, keďže nariadenie túto oblasť neupravuje.

6.6. Určenie termínu na predloženie čestného vyhlásenia o nezávislosti audítora

Podľa § 34 ods. 4 písm. f) zákona č. 423/2015 Z. z. výbor pre audit určuje štatutárnemu audítorovi alebo audítorskej spoločnosti termín 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 o nezávislosti (§ 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**.

Vyššie uvedené požiadavky odseku 6.6 sa nevzťahujú na štatutárneho audítora alebo audítorskú spoločnosť ako poskytovateľa uistenia v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti. V praxi je však možné, že SVZ takýmto spôsobom dobrovoľne rozšíri zodpovednosť svojho výboru pre audit.

6.6.1. 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. Keďže audítor VOS nemá povinnosť predložiť dodatočnú správu určenú pre výbor pre audit, čestné vyhlásenie o nezávislosti môže byť predložené ako samostatný dokument.

6.7. Informovanie orgánov účtovnej jednotky výborom pre audit

Podľa § 34 ods. 4 písm. g) zákona č. 423/2015 Z. z. výbor pre audit informuje správnu radu 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. V prípade, že má účtovná jednotka povinnosť vykazovania informácií o udržateľnosti, výbor pre audit informuje správnu radu alebo dozorný orgán účtovnej jednotky aj o výsledku daného uistenia vrátane vysvetlenia, ako uistenie v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti prispelo k integrite tohto vykazovania 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 a vykazovania informácií o udržateľnosti, sledovanie efektivity vnútornej kontroly, sledovanie efektivity systémov riadenia rizík účtovnej jednotky, sledovanie priebehu štatutárneho auditu a priebehu uistenia v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti, preverenie a sledovanie nezávislosti 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 (správne alebo dozornému) účtovnej jednotky.

Príklad

- *Výbor pre audit spoločnosti.....predkladá túto správu o svojej činnosti za 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 monitoroval proces vykazovania informácií o udržateľnosti a posudzoval metódy a zásady uplatňované v rámci tohto procesu vrátane digitálneho označovania týchto informácií a postupu, ktorý účtovná jednotka uplatnila na identifikáciu informácií, ktoré sa majú zahrnúť do vykazovania informácií o udržateľnosti (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 resp. uistenie v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti v niekoľkých fázach. V prvej fáze bolo vykonané plánovanie a prípravné audítorské postupy. V druhej fáze bolo vykonané overenie individuálnej/konsolidovanej účtovnej závierky resp. uistenie v oblasti informácií o udržateľnosti prostredníctvom audítorských postupov v zmysle medzinárodných audítorských štandardov. V tretej fáze bola vypracovaná správa štatutárneho audítora resp. správa o uistení v oblasti informácií o udržateľnosti, ktorá bola vydaná dňa..... Výbor pre audit sa stretol s audítorom počas auditu trikrát a počas stretnutí*

sa diskutovalo o (uviesť výsledok auditu a uistenia a ako audit prispel k integrite účtovnej závierky a uistenie k integrite vykazovania informácií o udržateľnosti).

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

6.7.1. 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 audítorské spoločnosti predkladajú výboru pre audit auditovanej účtovnej jednotky, ktorou je subjekt verejného záujmu, dodatočnú správu **najneskôr v deň predloženia správy audítora**. Dodatočná správa musí byť podpísaná a musí byť v nej uvedený dátum. V prípade, že štatutárny audítor vykonáva audítorská spoločnosť, dodatočnú správu určenú pre výbor pre audit podpíšu štatutárni audítori vykonávajúci štatutárny audit v mene audítorskej 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, vysvetľujú sa v nej výsledky vykonaného štatutárneho auditu a jej obsahom je najmä (pozri aj článok 11 ods. 2 nariadenia):

- vyhlásenie o nezávislosti,
- identifikácia kľúčového audítorského partnera zapojeného do auditu,
- identifikácia práce audítorov, ktorí nie sú členmi rovnakej siete a expertov, získanie potvrdenia ich nezávislosti,
- opis komunikácie s výborom pre audit alebo orgánom vykonávajúcim rovnocenné funkcie,
- opis rozsahu a časový harmonogram auditu,
- opis metodiky auditu,
- 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, zostatky na účtoch alebo zverejnenia,
- 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 nedodržania 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 nekonsolidované subjekty,
- audítorská práca vykonaná audítorom z tretej krajiny alebo audítorom, ktorý nie je členom rovnakej siete,
- uvedie sa, či auditovaný subjekt poskytol všetky požadované vysvetlenia a dokumenty,
- uvedú sa závažné problémy, ktoré sa vyskytli počas štatutárneho auditu,
- závažné záležitosti vyplývajúce zo štatutárneho auditu, ktoré boli prerokované s vedením,

- 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. b) 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).

Vyššie uvedené požiadavky ohľadom dodatočnej správy určenej pre výbor pre audit sa nevzťahujú na štatutárneho audítora alebo audítorskú spoločnosť ako poskytovateľa uistenia v oblasti vykazovania informácií o udržateľnosti.

7.1.1. Osobitosti týkajúce sa veľkých obchodných spoločností

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