

RÁMEC PRE KVALITU AUDITU: NAJDÔLEŽITEJŠIE PRVKY VYTVÁRAJÚCE PROSTREDIE PRE KVALITU AUDITU

Vízia IAASB pre rámec kvality auditu

Ciele rámca pre kvalitu auditu zahŕňajú:

- Zvyšovanie povedomia o najdôležitejších prvkoch kvality auditu.
- Vyzývanie hlavných zainteresovaných strán, aby skúmali, ako možno zvyšovať kvalitu auditu.
- Podpora širšieho dialógu na danú tému medzi hlavnými zainteresovanými stranami.

IAASB predpokladá, že rámec vyvolá diskusiu a povedie k pozitívnym opatreniam na neustále zvyšovanie kvality auditu.

Audítori sú povinní dodržiavať v audítorských firmách relevantné audítorské štandardy, štandardy kontroly kvality, etické požiadavky a iné regulačné požiadavky. Rámec nepredstavuje náhradu za tieto štandardy, nevytvára žiadne ďalšie štandardy a nestanovuje ani požiadavky na výkon zákaziek na audit.

Predslov

Finančné informácie by mali byť relevantné, aktuálne a spoľahlivé, aby spĺňali potreby používateľov. Vnútroštátne zákony a predpisy, ale aj strany, ktoré sú na účtovnej jednotke zainteresované, často požadujú externý audit niektorých prvkov finančných informácií, aby používatelia týchto informácií uistili, že týmito informáciami môžu dôverovať. Aby externý audit splnil svoj účel, musia používatelia audítorom overených finančných výkazov veriť, že audítor pri práci dodržiaval vhodný štandard a vykonal „kvalitný audit“.

Výraz „kvalita auditu“ často zaznieva pri debatách zainteresovaných strán, objavuje sa pri komunikácii s regulačnými orgánmi, organizáciami zodpovednými za určovanie štandardov, audítorskými firmami a inými subjektmi, ako aj v súvislosti s prieskumom a stanovovaním zásad. Kvalita auditu je zložitá problematika a, ako sa uvádza v Prílohe 1, neexistuje pre ňu žiadna všeobecne uznávaná definícia ani analýza.

Práve preto Rada pre medzinárodné štandardy pre audit a uisťovacie služby (IAASB) vypracovala rámec pre kvalitu auditu (ďalej iba rámec) opisujúci vstupné a výstupné faktory aj faktory pôsobiace v procese auditu, ktoré pri audite finančných výkazov prispievajú ku kvalite auditu na úrovni zákazky, audítorskej firmy, ale aj na národnej úrovni. Rámec navyše ukazuje, aká dôležitá je vzájomná komunikácia medzi zainteresovanými stranami a rôzne kontextové faktory.

IAASB je presvedčená, že takýto rámec je vo verejnom záujme, nakoľko:

- povzbudzuje audítorské firmy v jednotlivých štátoch, medzinárodné siete audítorských firiem aj odborné účtovnícke organizácie, aby sa zamysleli nad tým, ako zvyšovať kvalitu auditu a lepšie o nej informovať,
- zvyšuje informovanosť zainteresovaných strán a chápanie dôležitých prvkov kvality auditu z ich strany,
- umožňuje zainteresovaným stranám rozpoznať, ktoré faktory si pri zvyšovaní kvality auditu zaslúžia najviac pozornosti. Rámec možno napríklad použiť na informovanie osôb poverených spravovaním o kvalite auditu a podporiť ich v tom, aby zvážili svoju úlohu pri jej zvyšovaní,
- pomôže stanoviť štandardy na medzinárodnej úrovni aj na úrovni štátu. IAASB použije tento rámec napríklad pri revízii Medzinárodného štandardu na kontrolu kvality (International Standard on Quality Control – ISQC) ¹ a Medzinárodných audítorských štandardov (ISAs). Rovnako môže pomôcť Rade pre medzinárodné etické štandardy (International Ethics Standards Board for Accountants – IESBA) a Rade pre medzinárodné štandardy vzdelávania účtovných odborníkov International Accounting Education

¹ Medzinárodný štandard na kontrolu kvality (ISQC)1, Kontrola kvality pre firmy ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uisťovacie a súvisiace služby

Standards Board – IAESB) pri úvahách o tom, ako by mohli zlepšiť svoje záväzné dokumenty.

- sprostredkuje dialóg a bližšiu spoluprácu IAASB s kľúčovými zainteresovanými stranami, ako aj medzi jednotlivými kľúčovými zainteresovanými stranami navzájom,
- stimuluje akademický výskum danej problematiky a
- pomôže študentom audítorstva komplexnejšie pochopiť základy profesie, ktorej sa chcú stať súčasťou.

OBSAH

| | Strana: |
|---|---------|
| Prehľad | 5 |
| 1 Vstupné faktory | 10 |
| 2 Faktory pôsobiace počas procesu | 13 |
| 3 Výstupné faktory | 14 |
| 4 Kľúčové interakcie v rámci reťazca finančného výkazníctva | 21 |
| 5 Kontextové faktory | 28 |
| Príloha 1 Zložitosť vymedzenia kvality auditu | |
| Príloha 2 Kvalitatívne atribúty vstupných faktorov a faktorov pôsobiacich počas procesu | |

Prehľad

1. Pojem **kvalita auditu** zahŕňa najdôležitejšie prvky vytvárajúce prostredie, ktoré na maximum zvyšuje pravdepodobnosť, že audit bude vždy vykonávaný kvalitne.
2. Pre audítora je cieľom auditu finančných výkazov sformulovanie názoru na finančné výkazy po získaní dostatku vhodných audítorských dôkazov o tom, že finančné výkazy neobsahujú významné nesprávnosti, a predloženie správy, ktorá bude zodpovedať jeho zisteniam. **Kvalita auditu** bude pravdepodobne zabezpečená, keď ho vykoná tím pracujúci na zákazke, ktorý:
 - má správne hodnoty aj postoje a koná eticky,
 - má dostatok poznatkov, zručností aj skúseností a dostatok času, aby mohol audítorské práce vykonať,
 - striktnie uplatňuje audítorský postup a postupy kontroly kvality zodpovedajúce požiadavkám zákonov, predpisov a platných štandardov,
 - poskytne včas správy, ktoré sú užitočné,
 - konal vhodne v súčinnosti s relevantnými zainteresovanými stranami.
3. Za kvalitu vykonaného auditu finančných výkazov zodpovedajú audítori. Kvalitný audit sa dá ale najlepšie dosiahnuť v takom prostredí, v ktorom existuje podpora zo strany subjektov nachádzajúcich sa v reťazci finančného výkazníctva, ktoré navyše vhodným spôsobom navzájom komunikujú.
4. Účelom rámca je zvýšiť povedomie o kľúčových prvkoch kvality auditu, a teda vyzvať audítorov, audítorské firmy a iné zainteresované strany, aby si položili otázku, či v prostredí, v ktorom pôsobia, nemôžu urobiť ešte viac na zvýšenie kvality auditu.
5. Rámec sa vzťahuje na audity všetkých účtovných jednotiek bez ohľadu na ich veľkosť, typ a zložitosť. Platí aj pre všetky audítorské firmy bez ohľadu ich veľkosť vrátane audítorských firiem, ktoré sú súčasťou siete alebo združenia. Atribúty kvality auditu opísané v tomto rámci však majú rôzny stupeň významu a líšia sa aj tým, ako ovplyvňujú kvalitu auditu.
6. Audítori sú povinní dodržiavať relevantné audítorské štandardy a štandardy kontroly kvality pre audítorské firmy, etické princípy aj iné regulačné požiadavky. Zodpovednosť audítorskej firmy za systém kontroly kvality auditov rieši najmä ISQC 1². Rámec nepredstavuje náhradu za tieto

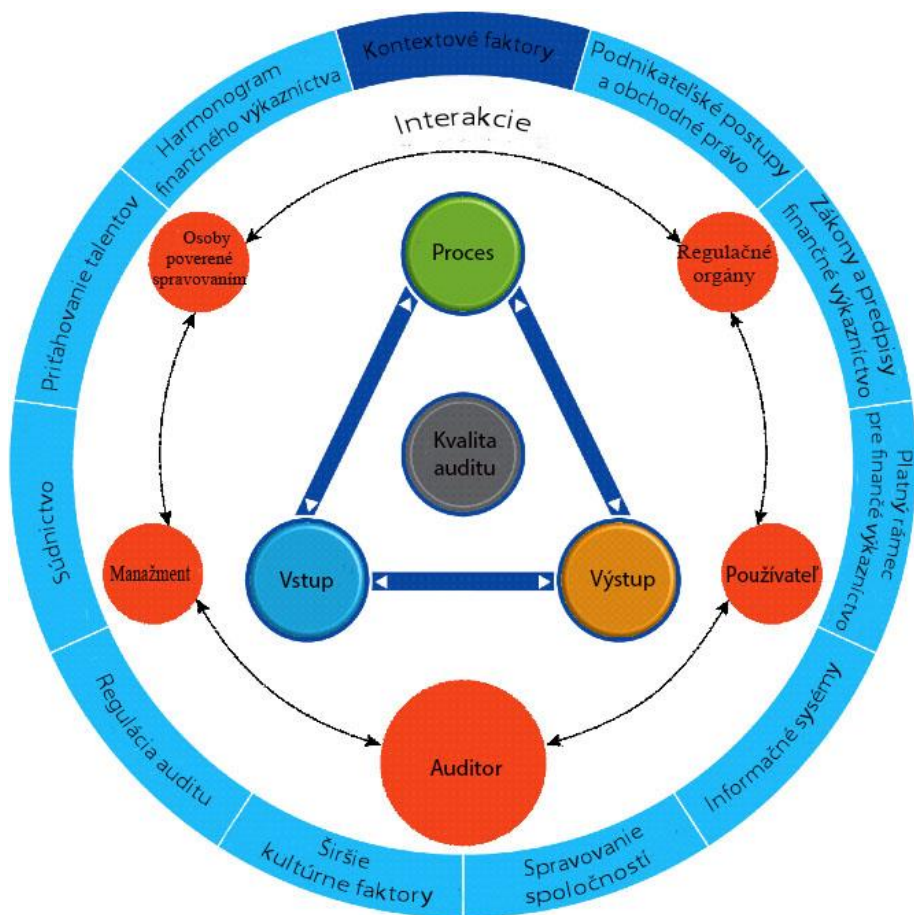
² ISQC 1 vyžaduje, aby audítorská firma vytvorila a zachovávala systém kontroly kvality, aby získala primerané uistenie, že firma a jej pracovníci dodržiavajú odborné štandardy a požiadavky platných

štandardy, nevytvára žiadne ďalšie štandardy a nestanovuje ani požiadavky na výkon zákaziek na audit.

7. Vstupy, procesy, výstupy a vzájomná komunikácia, o ktorých sa hovorí v tomto rámci, síce ovplyvňujú kvalitu jednotlivých auditov, ale na posúdenie kvality konkrétneho auditu rámec kvality auditu sám osebe nestačí. Treba totiž dôkladne zvážiť také fakty ako je charakter, časové rozvrhnutie a rozsah auditorských dôkazov, ktoré audítor získal, keď reagoval na riziká významných nesprávností v konkrétnej účtovnej jednotke, vhodnosť príslušných auditorských úsudkov, ku ktorým audítor dospel, a súlad s relevantnými štandardmi.
8. Rámec rozlišuje nasledujúce prvky:
 - a. vstupy
 - b. proces
 - c. výstupy
 - d. kľúčové interakcie v reťazci finančného výkazníctva
 - e. kontextové faktory

právných a iných predpisov, a že správy, ktoré firma alebo partneri zodpovední za zákazku vydávajú, sú za daných okolností vhodné.

Rámec možno znázorniť nasledujúcim spôsobom:



Vstupy

9. Vstupné faktory sa delia do nasledujúcich skupín:
 - a. hodnoty, etika a postoje audítorov, ktoré zase ovplyvňuje kultúra, ktorá vládne v audítorskej firme,
 - b. poznatky, zručnosti a skúsenosti audítorov, ako aj čas, ktorí majú k dispozícii na výkon auditu.
10. V rámci týchto vstupných faktorov sa kvalitatívne atribúty ďalej členia na také, ktoré platia priamo na:
 - a. úrovni zákazky na audit,

- b. úrovni audítorskej firmy, a teda platia nepriamo pre všetky audity vykonané danou audítorskou firmou, a na
 - c. úrovni štátu (alebo jurisdikcie), a teda platia nepriamo pre všetky audity firiem pôsobiacich v danom štáte, ako aj pre audity, ktoré tieto firmy vykonávajú.
11. V Prílohe 2 sú podrobnejšie opísané kvalitatívne atribúty vstupných faktorov na úrovni zákazky, firmy a štátu.
 12. Na vstupy pre kvalitu auditu budú vplývať okolnosti, za ktorých sa audit vykonáva, interakcie s kľúčovými zainteresovanými stranami a výstupy. Napríklad zákony a predpisy (okolnosti) môžu vyžadovať osobitné správy (výstup), čo má vplyv na využívané zručnosti (vstup).

Proces

13. Kvalitu auditu ovplyvňuje nekompromisnosť audítorských procesov a postupy kontroly kvality. V Prílohe 2 sú podrobnejšie opísané kvalitatívne atribúty tohto faktoru na úrovni zákazky, firmy a štátu.

Výstupy

14. Výstupy zahŕňajú správy a informácie, ktoré jedna strana formálne vypracuje a predloží druhej strane, ako aj výstupy vyplývajúce z procesu auditu, ktoré však osoby mimo auditovanej organizácie zvyčajne nevidia. Môže ísť napríklad o zlepšenie postupov finančného výkazníctva účtovnej jednotky či internej kontroly zameranej na finančné výkazníctvo na základe zistení audítora.
15. Výstupy auditu často závisia od súvislosti vrátane zákonných požiadaviek. Zatiaľ čo niektoré zainteresované strany majú možnosť ovplyvniť charakter výstupov, vplyv iných je oveľa slabší. Naozaj, pre niektoré zainteresované strany, napríklad pre investorov, ktorí investujú do spoločností s akciami kótovanými na burze cenných papierov, predstavuje správa audítora primárny výstup.

Kľúčové interakcie v reťazci finančného výkazníctva

16. Zatiaľ čo v reťazci finančného výkazníctva zohráva každá samostatná zainteresovaná strana významnú úlohu z hľadiska podpory kvalitného finančného výkazníctva, kvalitu auditu môže značne ovplyvniť spôsob, akým zainteresované strany medzi sebou navzájom komunikujú a spolupracujú. Takéto interakcie vrátane formálnej a neformálnej komunikácie sú ovplyvnené okolnosťami, za ktorých sa audit vykonáva, a vytvárajú priestor pre to, aby medzi vstupmi a výstupmi existoval dynamický vzťah. V štádiu plánovania auditu môže napríklad rozhovor audítora s výborom pre audit v spoločnosti, ktorej akcie sú kótované na burze cenných papierov, ovplyvniť využitie zručností špecialistu (vstup)

a formu a obsah správy audítora pre osoby poverené spravovaním (výstup). Naopak, v súkromných spoločnostiach sa môže počas auditu vytvoriť blízky vzťah s vlastníkmi. Takéto okolnosti umožňujú komunikovať často a neformálne, čo prispieva k skvalitneniu auditu.

Kontextové faktory

17. Existuje celý rad kontextových faktorov, teda faktorov závislých od okolností či prostredia, ako sú zákony, predpisy a spravovanie spoločností, ktoré dokážu ovplyvniť povahu a kvalitu finančného výkazníctva, a priamo či nepriamo, aj kvalitu auditu. Ak to je vhodné, audítori na ne reagujú, keď rozhodujú o tom, ako najlepšie získať dostatok vhodných auditorských dôkazov.

1. Vstupné faktory

1. Kvalitný audit vyžaduje, aby audítori:
 - mali správne hodnoty a postoje a konali eticky,
 - mali dostatočné poznatky, zručnosti a skúsenosti a dostatok času na výkon auditorských prác.
2. Hlavné atribúty ovplyvňujúce kvalitu auditu sú opísané nižšie. Platia na úrovni zákazky na audit, na úrovni auditorskej firmy aj na úrovni štátu (jurisdikcie)³. Jednotlivé atribúty a úrovne sú opísané v samostatných častiach.

1.1 Hodnoty, etika a postoje – úroveň zákazky (pozri: príloha 2, odseky 2 – 16)

3. Partner zodpovedný za zákazku⁴ je zodpovedný za zákazku na audit, a preto zodpovedá priamo aj za kvalitu auditu. Partner zodpovedný za zákazku nielenže zodpovedá za výkon auditu, ale má aj nesmierne dôležitú úlohu – musí sa postarať o to, aby tím pracujúci na zákazke mal hodnoty, etiku a postoje, ktoré sú nevyhnutné, aby bol audit kvalitný.

Kľúčové atribúty sú:

- Tím pracujúci na zákazke uznáva, že audit sa vykonáva v záujme širšej verejnosti, ako aj význam dodržiavania etických požiadaviek.⁵
- Tím pracujúci na zákazke je objektívny a jeho členovia bezúhonní.
- Tím pracujúci na zákazke je nezávislý.
- Tím pracujúci na zákazke je odborne spôsobilý a náležite starostlivý.
- Tím pracujúci na zákazke uplatňuje profesionálny skepticizmus.

³ Jurisdikcia môže byť väčšia alebo menšia ako štát. V niektorých častiach sveta sa určité aspekty predpisov, ktoré sa týkajú auditu, vzťahujú na viac ako jeden štát. V niektorých štátoch určité aspekty predpisov, ktoré sa týkajú auditu, prevzali menšie jednotky, napríklad krajiny alebo provincie.

⁴ V prostredí verejného sektora sa pojmy „klient“, „zákazka“, „partner zodpovedný za zákazku“ a „firma“ v relevantných prípadoch odvolávajú na príslušný ekvivalent vo verejnom sektore, tak ako je definovaný v Medzinárodnom štandarde najvyšších kontrolných inštitúcií (International Standard of Supreme Audit Institutions – ISSAI) 40, článok 7: Kontrola kvality najvyšších kontrolných inštitúcií

⁵ *Etický kódex pre účtovných odborníkov*, ktorý vydala IESBA (Kódex IESBA), stanovuje pre účtovných odborníkov päť základných princípov profesionálnej etiky: bezúhonnosť, objektivnosť, odborná spôsobilosť a náležitá starostlivosť, zachovávanie mlčanlivosti a profesionálne správanie.

1.2 **Hodnoty, etika a postoje – úroveň firmy (pozri: príloha 2, odseky 17 – 32)**

4. Firemná kultúra významne ovplyvňuje hodnoty, etiku a postoje partnerov zodpovedných za audit aj ostatných členov tímu pracujúceho na zákazke, lebo prostredie, v ktorom tím na zákazke pracuje, môže významne ovplyvniť zmýšľanie partnerov a zamestnancov, a teda aj to, akým spôsobom si plnia svoje povinnosti. Audit má síce chrániť verejný záujem, ale auditorské firmy sú často komerčné subjekty. Každá firemná kultúra predstavuje dôležitý faktor, ktorý určuje, ako partneri a zamestnanci danej firmy pôsobia vo verejnom záujme a súčasne dosahujú obchodné ciele firmy.
5. Pokiaľ ide o vytváranie kultúry, v ktorej sa oceňuje kvalita auditu, kľúčovými atribútmi sú:
 - Zavedené mechanizmy spravovania vytvárajú vhodný tón na najvyššej úrovni, tzv. tón zhora (*tone at the top*) a snažia sa zabezpečiť nezávislosť firmy.
 - Systémy hodnotenia a odmeňovania podporujú osobnostné vlastnosti nevyhnutné pre kvalitu auditu.
 - Finančné úvahy nevedú k opatreniam a rozhodnutiam, ktoré znižujú kvalitu auditu.
 - Firma kladie dôraz na význam možnosti poskytovať partnerom a zamestnancom príležitosti pre sústavný odborný rast a prístup ku kvalitnej odbornej podpore.
 - Firma podporuje kultúru, v ktorej sa o problematikách záležitostiach diskutuje.
 - Firma má spoľahlivé systémy na rozhodovanie o akceptácii klienta a ďalšom vzťahu s klientom.

1.3 **Hodnoty, etika a postoje – úroveň štátu (pozri: príloha 2, odseky 33 – 40)**

6. Vnútroštátne aktivity v oblasti dohľadu nad výkonom auditu významne ovplyvňujú firemnú kultúru a hodnoty, etiku a postoje partnerov zodpovedných za audit, ako aj ostatných členov tímu pracujúceho na zákazke. Kľúčové atribúty sú:
 - Sú schválené etické požiadavky, z ktorých jasne vyplývajú základné etické princípy aj platné osobitné požiadavky.
 - Regulačné orgány, subjekty určujúce štandardy na úrovni štátu, ako aj odborné účtovnícke organizácie aktívne vynakladajú úsilie

zamerané na pochopenie etických princípov a dôsledné uplatňovanie požiadaviek.

- Audítorské firmy si navzájom poskytujú informácie dôležité pre rozhodnutia, ktoré sa týkajú akceptácie klientov.

1.4 Poznatky, zručnosti, skúsenosti a čas – úroveň zákazky (pozri: príloha 2, odseky 41 – 580)

7. Partner zodpovedný za zákazku sa musí uistiť, že tím pracujúci na zákazke má ako celok príslušné kompetencie a dostatok času, aby pred vydaním názoru audítora získal dostatok vhodných audítorských dôkazov.

8. Kľúčové atribúty sú:

- Partneri a zamestnanci sú náležite spôsobilí.
- Partneri a zamestnanci poznajú podnikateľskú činnosť účtovnej jednotky.
- Partneri a zamestnanci robia primerané úsudky.
- Partner zodpovedný za zákazku sa aktívne podieľa na posudzovaní rizík aj plánovaní, dohliada na výkon prác a kontroluje už vykonané práce.
- Zamestnanci vykonávajúci jednotlivé audítorské práce u klienta majú dostatok skúseností, ich práca je vhodne riadená, pod vhodným dohľadom a kontrolou, a je zabezpečená aj primeraná kontinuita zamestnancov.
- Partneri a zamestnanci majú dostatok času, aby mohli audit vykonávať efektívne.
- Partner zodpovedný za zákazku a skúsení členovia tímu pracujúceho na zákazke sú prístupní pre manažment klienta a osoby poverené spravovaním.

1.5 Poznatky, zručnosti, skúsenosti a čas – úroveň firmy (pozri: príloha 2, odseky 59 – 70)

9. Zásady a postupy audítorskej firmy ovplyvnia poznatky a skúsenosti, ktoré sa vyžadujú od partnera zodpovedného za zákazku a ostatných členov tímu pracujúceho na zákazke, ako aj čas, ktorý majú k dispozícii na vykonanie potrebných audítorských prác. Kľúčové atribúty sú:

- Partneri a zamestnanci majú dostatok času venovať sa problematickým záležitostiam vtedy, keď vzniknú.
- Tímy pracujúce na zákazkách majú vhodnú štruktúru.

- Partneri a skúsenejší zamestnanci poskytujú menej skúseným zamestnancom včas hodnotenia aj vhodné praktické rady priamo pri vykonávaní prác.
- Pre partnerov zodpovedných za audit a zamestnancov je zabezpečené dostatočné vzdelávanie zamerané na problematiku auditu, účtovníctva a, keď to je vhodné, aj na špeciálnu problematiku konkrétneho odvetvia.

1.6 **Poznatky, zručnosti, skúsenosti a čas – úroveň štátu** (pozri: príloha 2, odseky 71 – 80)

10. Aktivita na úrovni štátu môžu ovplyvniť kompetencie audítorov. Kľúčové atribúty sú:

- Existujú spoľahlivé mechanizmy na udeľovanie licencií audítorským spoločnostiam/audítorm.
- Požiadavky na vzdelanie sú jasne definované, vzdelávanie je efektívne a sú naň zabezpečené primerané zdroje.
- Existujú systémy na informovanie audítorov o aktuálnych otázkach a na ich vzdelávanie zamerané na nové požiadavky týkajúce účtovníctva, auditu alebo predpisov.
- Audítorská profesia je schopná pritiahnuť a udržať si jednotlivcov, ktorí sa vyznačujú vhodnými schopnosťami.

2. Faktory pôsobiace počas procesu

11. Pri kvalitnom audite uplatňujú audítori striktné audítorský postup a postupy kontroly kvality zodpovedajúce požiadavkám zákonov, predpisov a platných štandardov.

2.1 **Proces auditu a postupy kontroly kvality - úroveň zákazky** (pozri príloha 2, odseky 81 – 93)

12. Audity sa musia vykonávať v súlade s audítorskými štandardmi a podliehajú postupom kontroly kvality audítorskej firmy, ktoré zodpovedajú ISQC 1. Tieto vytvárajú základ pre disciplinovaný prístup k posudzovaniu rizík, plánovaniu, vykonávaní audítorských postupov a v konečnom dôsledku k sformulovaniu a vyjadreniu názoru. Metodika aj interné zásady a postupy audítorskej firmy niekedy poskytujú konkrétnejšie usmernenie ohľadom osôb vykonávajúcich osobitné činnosti, požiadaviek na interné konzultácie a formátu dokumentácie.

13. Audítorské štandardy a metodika audítorskej firmy síce určujú podobu procesu auditu, ale spôsob jeho uplatnenia v praxi sa prispôbujú potrebám konkrétneho auditu. Kľúčové atribúty sú:

- Tím pracujúci na zákazke dodržiava audítorské štandardy, príslušné zákony a predpisy, ako aj postupy audítorskej firmy zamerané na kontrolu kvality.
- Tím pracujúci na zákazke vhodným spôsobom využíva informačné technológie.
- Existuje efektívna komunikácia a výmena informácií s ostatnými subjektmi zainteresovanými na audite.
- V spolupráci s manažmentom sa urobili vhodné opatrenia, aby bol proces auditu efektívny a účinný.

2.2 Proces auditu a postupy kontroly kvality - úroveň firmy (pozri príloha 2, odseky 94 – 111)

14. Zásady a postupy audítorskej firmy ovplyvnia proces auditu. Hlavné atribúty, ktoré prispievajú ku kvalite auditu, sú:
- Metodika auditu sa prispôsobuje vývoju odborných štandardov a zisteniam, ktoré vyplývajú z previerky internej kontroly kvality a z externých kontrol.
 - Metodika auditu požaduje, aby jednotliví členovia tímu uplatňovali profesionálny skepticizmus a vhodne konali podľa svojho odborného úsudku.
 - Metodika vyžaduje efektívny dohľad a preverovanie audítorských prác.
 - Metodika vyžaduje vhodnú audítorskú dokumentáciu.
 - Firma má zavedené striktné postupy zamerané na kontrolu kvality, sleduje kvalitu auditu a vyvodzuje vhodné dôsledky.
 - Keď treba, vykonávajú sa efektívne previerky kontroly kvality zákazky (EQCR).

2.3 Proces auditu a postupy kontroly kvality - úroveň štátu (pozri Príloha 2, odseky 112 – 119)

15. Vnútroštátne aktivity v oblasti dohľadu nad výkonom auditu môžu ovplyvniť proces auditu.
16. IAASB vydáva ISA. Rada pre medzinárodné etické štandardy účtovných odborníkov (IESBA) stanovila mimoriadne kvalitné etické štandardy pre účtovných odborníkov vypracovaním rozsiahleho etického kódexu vhodného na medzinárodné použitie. Vydaním Medzinárodných štandardov vzdelávania (IES) zabezpečila Rada pre medzinárodné štandardy vzdelávania (IAESB) rozvoj a skvalitňovanie odborného vzdelávania audítorov vrátane rozvoja ich technickej spôsobilosti, ale aj odborných

zručností, hodnôt, etiky a postojov. Tieto štandardy sa uplatňujú v celom rade krajín. Kľúčové atribúty sú:

- Sú zverejnené audítorské a iné štandardy, z ktorých jasne vyplývajú základné ciele aj osobitné požiadavky, ktoré treba uplatniť.
- Orgány zodpovedné za externé kontroly auditu zvažujú relevantné atribúty kvality auditu v audítorských firmách aj pri jednotlivých zákazkách na audit.
- Existujú účinné systémy na preskúmanie tvrdení o zlyhaní auditu a na vyvodenie disciplinárnych opatrení, keď to je vhodné.

3. Faktory na výstupe

17. Rôzne zainteresované strany získajú na základe auditu rôzne výstupy. Tieto sa budú pravdepodobne posudzovať z hľadiska toho, či sú užitočné a či boli poskytnuté včas, a budú sa považovať za aspekty kvality auditu. Navyše môžu:
 - lepšie ozrejmiť kvalitu auditu, lebo napríklad v správach od orgánu pre dohľad nad výkonom auditu budú pravdepodobne opísané nedostatky zistené na základe kontroly,
 - priamo ovplyvniť kvalitu auditu. Konkrétne zodpovednosť za predloženie správy o určitej skutočnosti, napríklad účinnosti interných kontrol, môže napríklad viesť k rozsiahlejšej práci v danej oblasti.
18. Niektoré zainteresované osoby, najmä manažment, osoby poverené spravovaním a niektorí regulátori, majú priamo informácie o skutočnostiach, ktoré na vstupe určujú kvalitu auditu, takže ich môžu lepšie zhodnotiť, aspoň čiastočne. Výstupy týchto iných zainteresovaných osôb, napríklad informácie poskytnuté výborom pre audit, môžu byť pre externých používateľov zdrojom užitočných informácií o kvalite auditu.
19. Relevantné výstupy môžu zahŕňať:

| Úroveň | Výstupy |
|--------------------|--|
| 3.1 Úroveň zákazky | Od audítora <ul style="list-style-type: none"> 3.1.1 Správy audítora pre používateľov auditovaných finančných výkazov 3.1.2 Správy audítora pre osoby poverené spravovaním 3.1.3 Správy audítora pre manažment |

| | |
|---------------------------|--|
| | <p>3.1.4 Správy audítora pre finančný a prudenciálny dohľad</p> <p>Od účtovnej jednotky</p> <p>3.1.5 Auditované finančné výkazy</p> <p>3.1.6 Správy osôb poverených spravovaním vrátane správ výboru pre audit</p> <p>Od orgánov pre dohľad nad výkonom auditu</p> <p>3.1.7. Informácie o jednotlivých auditoch od orgánov dohľadu</p> |
| 3.2. Úroveň firmy a štátu | <p>Od audítorskej firmy</p> <p>3.2.1 Správy o transparentnosti</p> <p>3.2.2 Výročné a iné správy</p> <p>Od orgánov pre dohľad nad výkonom auditu</p> <p>3.2.3 Poskytnutie súhrnného pohľadu na výsledky kontrol audítorskej firmy</p> |

3.1 Výstupy – úroveň zákazky

3.1.1 Správy audítora pre používateľov auditovaných finančných výkazov

20. Primárnym výstupom auditu je názor audítora, ktorý používateľom poskytne dôveru v spoľahlivosť auditovaných finančných výkazov. Pre väčšinu používateľov je absencia modifikovaného názoru dôležitým faktom, ktorý signalizuje spoľahlivosť finančných informácií. Hodnotu tohto signálu môže ovplyvniť celý rad faktorov vrátane povesti audítorskej firmy⁶, ktorá audit vykonala, ako aj predpoklad, že použitý proces auditu bol efektívny.

⁶ Rámec sa nezaobrá špecificky povestou firmy, keďže nie je jedným z prvkov kvality auditu, ale niečím, čo vyplynie z trvalého poskytovania kvalitných auditov. Dobrú povesť firmy ovplyvňuje celý rad faktorov vrátane jej veľkosti, marketingových aktivít, ako aj miery prípadného negatívneho vplyvu súdnych sporov alebo regulačných opatrení.

21. Správa audítora poskytuje audítorovi možnosť uviesť v audítorskej správe informácie, ktoré používateľom trochu ozrejmi prácu audítora a zistenia, a teda kvalitu vykonaného auditu. Audítori však túto možnosť nie vždy využívajú a správa audítora sa v priebehu rokov postupne štandardizovala. Ak audítor nemodifikuje svoj názor, zvyčajne neinformuje o svojej práci a zisteniach.
22. Správa audítora je tým užitočnejšia, čím viac informácií obsahuje, a jej úžitok sa môže ešte zvýšiť, ak v súlade s požiadavkami zákona alebo predpisov obsahuje ďalšie uistenie týkajúce sa špecifických skutočností. Niekedy možno takéto uistenie poskytnúť bez rozšírenia rozsahu auditu (napríklad potvrdenie, že manažment audítorovi poskytol všetky požadované informácie a vysvetlenia). V iných prípadoch treba rozšíriť rozsah auditu (napríklad pri poskytnutí uistenia o účinnosti interných kontrol finančného výkazníctva).
23. Viac informácií o audite zvyčajne poskytujú audítori subjektov z verejného sektora, a to buď v hlavnej alebo v doplnujúcej správe audítora, ktorá je verejne dostupná. Audítori subjektov z verejného sektora navyše niekedy pracujú v prostredí, v ktorom majú občania možnosť získať prístup k oficiálnym dokumentom. Táto sloboda informácií môže spôsobiť, že audítor vykonávajúci audit vo verejnom sektore poskytne o svojich auditoch podrobnejšie informácie, napríklad o podnikateľských rizikách a interných kontrolách účtovnej jednotky.

3.1.2 *Správa audítora pre osoby poverené spravovaním*

24. Audítorské štandardy zvyčajne vyžadujú, aby audítor včas informoval osoby poverené spravovaním o špecifických skutočnostiach. Napríklad, ISA⁷ vyžadujú informovanie o:
 - zodpovednosti audítora,
 - plánovanom rozsahu a časovom rozvrhu auditu,
 - skutočnostiach ohrozujúcich objektivnosť audítora a opatreniach, ktoré boli v tejto súvislosti prijaté,
 - dôležitých zisteniach auditu.
25. Tieto skutočnosti bývajú často predmetom písomných správ pre osoby poverené spravovaním. Požiadavky audítorských štandardov by však mali poskytnúť základ pre širšiu diskusiu medzi audítorom a osobami poverenými spravovaním. Osoby poverené spravovaním pri úvahách o celkovej kvalite auditu zrejme zhodnotia hodnotu a aj časové rozvrhnutie písomných správ a menej formálnych oznámení.

⁷ ISA 260, *Komunikácia s osobami poverenými spravovaním*

26. V súvislosti s kvalitou a užitočnosťou oznámení osoby poverené spravovaním ocenia možno najmä také oznámenia audítora, ktoré im poskytnú:
- objektívny pohľad na výkonnosť manažmentu pri plnení svojich povinností spojených so zostavením finančných výkazov,
 - pohľad na postupy, ktoré účtovná jednotka používa pri finančnom výkazníctve, vrátane používania interných kontrol,
 - odporúčania na zlepšenie procesu finančného výkazníctva účtovnej jednotky a
 - informácie, ktoré im umožnia plniť si efektívne svoje povinnosti spojené so spravovaním.

3.1.3 *Správy audítora pre manažment*

27. Počas auditu bude audítor v širokom rozsahu komunikovať aj s manažmentom. Takáto komunikácia býva často neformálna, ale niekedy sa audítor môže rozhodnúť, že svoje pozorovania formálne uvedie v písomnej správe, prípadne ho o to môže požiadať manažment. Za takých okolností bude pre manažment pravdepodobne pri úvahách o celkovej kvalite auditu dôležitejšie to, ako vníma hodnotu takýchto správ a ich časové rozvrhnutie.
28. Okrem komunikácie o skutočnostiach týkajúcich sa finančného výkazníctva manažment zrejme ocení najmä:
- informácie o konkrétnych oblastiach podnikania a ich systémoch, ako aj odporúčania na zlepšenie v týchto oblastiach,
 - pozorovania týkajúce sa regulačných záležitostí a
 - globálny pohľad na významné skutočnosti alebo trendy v odvetví.
29. Manažment, najmä v menších účtovných jednotkách, ktorý môže mať obmedzené zdroje, možno ocení rady audítora týkajúce sa podnikania. V takom prípade si musí audítor uvedomiť, že môže byť ohrozená jeho nezávislosť.

3.1.4 *Správy audítora pre finančný a prudenciálny dohľad*

30. Vnútroštátne zákony alebo predpisy môžu vyžadovať, aby audítor komunikoval s orgánom pre finančný alebo prudenciálny dohľad, či už rutinne alebo za osobitných okolností. Rôzne štáty majú rôzne požiadavky, ktoré však môžu zahŕňať:
- poskytnutie uistenia vzhľadom na určité aspekty procesu finančného výkazníctva, napríklad internú kontrolu,

- požiadavku oznámiť skutočnosti, ktoré regulátori považujú za veľmi dôležité,
 - požiadavku oznámiť nezákonné konanie vrátane podozrenia na pranie špinavých peňazí.
31. Za takých okolností budú regulačné orgány pri úvahách o celkovej kvalite auditu zrejme klásť dôraz na vnímanú hodnotu a časové rozvrhnutie takýchto správ.

3.1.5 *Auditované finančné výkazy*

32. Uistenie zvyšuje dôveryhodnosť finančného výkazníctva a môže viesť k jeho skvalitneniu. Napríklad, audit môže viesť k tomu, že manažment urobí zmeny vo finančných výkazoch. Tieto zmeny môžu byť kvantitatívneho alebo kvalitatívneho charakteru, napríklad vysvetlenia v poznámkach k finančným výkazom. Takéto zmeny síce nie sú pre používateľov zvyčajne transparentné, ale keď budú mať pred sebou finančné výkazy, ktoré oni považujú za kvalitné, zrejme usúdia, že bol vykonaný kvalitný audit. Naopak, keď budú mať používatelia v rukách finančné výkazy s aritmetickými chybami, nekonzistentnými informáciami a ťažko pochopiteľnými zverejneniami, bez kvalifikovanej auditorskej správy s veľkou pravdepodobnosťou dospejú k záveru, že bol vykonaný nekvalitný audit.
33. V niektorých jurisdikciách sa od účtovných jednotiek vyžaduje, aby v prípade zistenia významných nesprávností auditované účtovné výkazy upravili. Potreba účtovnej jednotky upraviť finančné výkazy môže spôsobiť, podľa toho, aké dôvody k daným úpravám viedli, že sa používatelia budú domnievať, že chyba nastala v audite.

3.1.6 *Správy osôb poverených spravovaním vrátane správ výboru pre audit*

34. V celom rade krajín zodpovedajú osoby poverené spravovaním – najmä výbory pre audit v spoločnostiach, ktorých akcie sú kótované na burze cenných papierov, – do istej miery za dohľad nad audítorom alebo nad určitými aspektmi procesu auditu. Zatiaľ čo používatelia pravdepodobne dospejú k záveru, že aktívna účasť kvalitného výboru pre audit pozitívne ovplyvní kvalitu auditu, miera informácií, ktoré výbory pre audit poskytnú používateľom, aby ich informovali o spôsobe, akým si plnili svoje povinnosti, sa v rôznych prípadoch značne rôzni.
35. Existuje priestor na zverejňovanie väčšieho množstva informácií o činnosti výborov pre audit, ktoré môžu byť prínosom pre kvalitu aktuálneho auditu a aj kvalitu, ktorú vnímajú používatelia. V dôsledku toho sa v niektorých krajinách aktívne skúma, či by nebolo vhodné zaradiť do výročnej správy viac informácií o činnosti výborov pre audit v súvislosti s externým auditom.

3.1.7 *Informácie o jednotlivých auditoch od orgánov dohľadu*

36. V niektorých krajinách orgány pre dohľad nad výkonom auditu o výsledkoch kontrol jednotlivých auditov informujú príslušné výbory pre audit, hoci zvyčajne sa takéto informácie nezverejňujú.

3.2 **Výstupy – úroveň firmy a úroveň štátu**

3.2.1 *Správy o transparentnosti*

37. Auditorské firmy môžu poskytovať všeobecné informácie o kvalite auditu. V niektorých štátoch sa začalo od auditorských firiem požadovať, aby predkladali správy o transparentnosti poskytujúce informácie o svojom systéme spravovania a systéme kontroly kvality.⁸ Zverejnenie takýchto informácií môže pomôcť tým používateľom auditovaných finančných výkazov, ktorí nie sú tak blízko k procesu auditu, aby chápali charakteristické vlastnosti jednotlivých auditorských firiem a faktory, ktoré určujú kvalitu auditu v týchto firmách. Keď kľúčové zainteresované osoby nemôžu priamo posúdiť kvalitu auditu, môžu takéto informácie účtovným jednotkám pomôcť pri výbere novej auditorskej firmy.
38. Správy o transparentnosti navyše auditorským firmám poskytujú príležitosť odlišiť sa tým, že zdôraznia konkrétne aspekty svojich zásad a prístup k auditom, takže môžu súťažiť na základe aspektov kvality auditu. Napríklad, zverejnenie informácií o firemných postupoch a pravidlách kontroly kvality, zabezpečenia nezávislosti a spravovaní, je motiváciou pre všetkých v auditorskej firme dodržiavať nielen ducha, ale aj literu toho, k čomu sa firma zaviazala.
- ### 3.2.2 *Výročné a iné správy*
39. Niektoré auditorské firmy vydávajú výročné správy. Umožňujú im opísať hlavné ukazovatele výkonnosti v súvislosti s kvalitou auditu a iniciatívami prijatými na jej zvýšenie. Pomáhajú im odlišiť sa kvalitou auditu.
40. Navyše, auditorské firmy pôsobiace vo verejnom sektore môžu vydať aj iné správy so zovšeobecňujúcimi závermi vyvodenými na základe celého spektra auditov, ktoré vykonávajú, a identifikovať spoločné nedostatky v spravovaní, účtovníctve a výkazníctve. Tieto správy môžu obsahovať odporúčania na zmeny všeobecne záväzných predpisov a zákonov, ktoré sa vzťahujú na subjekty verejnej správy.

⁸ Smernica o štatutárnom audite napríklad v členských štátoch Európskej únie vyžaduje, aby firmy vykonávajúce audit subjektov vo verejnom záujme každoročne zverejňovali stanovené informácie o právnej štruktúre auditorskej firmy, o sieti, ktorej je firma súčasťou, o systéme spravovania a riadenia, systéme kontroly kvality, ako aj finančné informácie a informácie o základe, z ktorých sú odvodené odmeny vyplácané partnerom.

3.2.3 Poskytnutie súhrnného pohľadu na výsledky kontrol audítorskej firmy

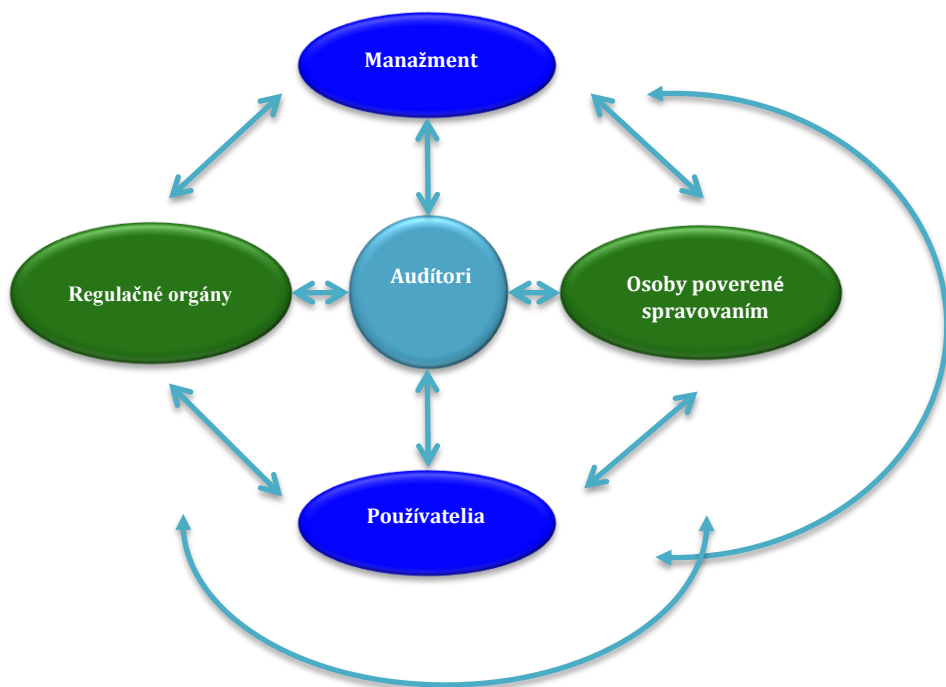
41. Orgány pre dohľad nad výkonom auditu v mnohých štátoch každoročne predkladajú správu o výsledkoch kontrol zameraných na výkon auditu. Každá z nich ale ide inak do hĺbky a poskytuje iné podrobné informácie. V niektorých štátoch sa v správach zhrnú výsledky kontrol všetkých audítorských firiem, v iných sa zverejňujú správy za jednotlivé audítorské firmy.
42. Zverejňovanie správ o kontrole individuálnych audítorských firiem môže zohrať významnú úlohu pri zvyšovaní kvality auditu vrátane toho, ako budú kvalitu auditu vnímať hlavné zainteresované strany (najmä investori a používatelia audítorských správ). Diskusia o tom, či je pre orgány pre dohľad nad výkonom auditu výhodné zverejňovať správy o jednotlivých audítorských firmách, je vyvážená. Niektorí sú presvedčení, že transparentnosť pri poskytovaní informácií o zisteniach kontrol týkajúcich sa jednotlivých audítorských firiem pomôže osobám povereným spravovaním plniť si svoje povinnosti a prispeje k zvýšeniu kvality auditu, lebo bude firmy stimulovať k tomu, aby každý rok vykazovali kvalitnejšie výsledky svojej práce. Iní sa domnievajú, že zverejňovanie správ o zisteniach vzťahujúcich sa na konkrétnu audítorskú firmu môže viesť k tomu, že audítorské firmy zaujmú defenzívnejší prístup pri reakciách na zistenia kontrol, čo neprospeje kvalite auditu.

4. Kľúčové interakcie v reťazci finančného výkazníctva

43. Medzinárodná federácia účtovníkov (International Federation of Accountants – IFAC) vo svojej správe *Financial Reporting Supply Chain: Current Perspectives and Directions*,⁹ (Reťazec finančného výkazníctva; súčasné perspektívy a smerovanie) z roku 2008 opisuje reťazec finančného výkazníctva ako „ľudí a procesy, ktoré sa podieľajú na zostavovaní, schvaľovaní, audite, analýze a používaní finančných správ“.
44. IFAC uviedol, že na dosiahnutie kvalitného finančného výkazníctva musia byť všetky články v reťazci veľmi kvalitné a v tesnej vzájomnej väzbe. Zatiaľ čo pre kvalitné finančné výkazníctvo je nesmierne dôležitý každý jeden článok v reťazci finančného výkazníctva, povaha väzby alebo interakcie medzi jednotlivými článkami môže značne ovplyvniť kvalitu auditu.
45. Práve týmito interakciami, ktorých súčasťou je formálna a neformálna komunikácia, môžu subjekty v tomto reťazci ovplyvniť správanie a názory iných, a tým prispieť k skvalitneniu auditu. Povahu a rozsah interakcií

⁹ Správu nájdete na tejto adrese: web.ifac.org/media/publications/9/financial-reporting-supply/financial-reporting-supply.pdf.

- ovplyvnia ciele zúčastnených osôb a okolnosti, za ktorých k týmto interakciám dochádza.
46. Interakcie opísané v nasledujúcich častiach predstavujú vždy iba interakcie medzi dvoma subjektmi. Pre kvalitu auditu však môže byť prínosom, keď sa audítori stretnú s hlavnými zainteresovanými stranami, aby prediskutovali záležitosti relevantné pre kvalitu auditu.
 47. Pár interakcií¹⁰, ktoré z hľadiska kvality auditu patria k tým dôležitejším, sú opísané nižšie.



4.1 Interakcie medzi audítormi a manažmentom¹¹

48. Manažment zodpovedá za zostavenie finančných výkazov a za takú internú kontrolu, ktorá zabezpečí, aby informácie potrebné na zostavenie finančných výkazov boli spoľahlivé a včas k dispozícii. Manažment je

¹⁰ Táto časť sa zaoberá iba externými interakciami – teda interakciami mimo tímu pracujúceho na zákazke na audit. Interakciami v rámci tímu pracujúceho na zákazke sa zaoberá 1. časť: Vstupy.

¹¹ V mnohých menších účtovných jednotkách sa veľmi nerozlišuje medzi manažmentom a osobami poverenými spravovaním. Obe úlohy zvyčajne plní vlastník, ktorý je súčasne aj manažérom.

- okrem toho povinný zabezpečiť, aby finančné výkazy boli v súlade s požiadavkami platného rámca pre finančné výkazníctvo a v relevantných prípadoch verne prezentovali transakcie a udalosti, na základe ktorých boli zostavené.
49. Včasný prístup ku všetkým relevantným informáciám a osobám v účtovnej jednotke aj mimo nej pomáha audítorovi zozbierať audítorské dôkazy. Otvorený a konštruktívny vzťah pomáha audítorovi identifikovať, posúdiť a reagovať na riziká významných nesprávností, najmä keď ide o zložité a nezvyčajné transakcie alebo skutočnosti spojené so závažnými úsudkami alebo neistotou. Bez spolupráce a otvoreného dialógu je nepravdepodobné, že by sa dal efektívne vykonať kvalitný audit.
50. Aby audítor zvýšil efektivitu auditu, pravdepodobne s manažmentom v počiatočnom štádiu auditu prediskutuje informácie, ktoré potrebuje, a dohodne sa na vhodnom časovom rozvrhu. Pravdepodobne s ním bude priebežne hovoriť aj o zisteniach auditu, aby mu manažment mohol včas poskytnúť vysvetlenia alebo, ak treba, aby urobil ďalšiu analýzu.
51. Navyše, otvorený a konštruktívny vzťah medzi audítormi a manažmentom pomáha vytvoriť prostredie, v ktorom môže manažment získať prospech z audítorových pozorovaní týkajúcich sa takých skutočností ako:
- možné zlepšenie postupov finančného výkazníctva v účtovnej jednotke,,
 - možné zlepšenia interných kontrol zameraných na finančné výkazníctvo,
 - nové požiadavky na finančné výkazníctvo,
 - pohľad na problémy odvetvia,
 - pozorovania týkajúce sa právnych a regulačných otázok.
52. Otvorený a konštruktívny vzťah medzi audítorom a manažmentom nie je vzťah založený na prílišnej dôvernosti, ktorá sa môže vyvinúť, keď audítor trávi dlhšie obdobia počas roka u toho istého audítorského klienta. Pre kvalitu auditu je nesmierne dôležité, aby audítor zostal skeptický a objektívny a bol ochotný položiť si otázku, či sú informácie, ktoré mu boli poskytnuté, spoľahlivé.
- 4.2 **Interakcie medzi audítormi a osobami poverenými spravovaním**
53. Osoby poverené spravovaním sú povinné dohliadať na strategické smerovanie účtovnej jednotky a jej povinnosti súvisiace s povinnosťou zodpovedať sa. Táto povinnosť zahŕňa aj vykonávanie dohľadu nad procesom finančného výkazníctva. V spoločnostiach s akciami kótovanými na burze cenných papierov a v iných veľkých účtovných jednotkách

- vykonáva veľkú časť prác spojených s dohľadom nad procesom finančného výkazníctva účtovnej jednotky často výbor pre audit.
54. Efektívna obojstranná komunikácia s audítorom môže osobám povereným spravovaním pomôcť plniť si svoje povinnosti. Pre osoby poverené spravovaním môžu byť prospešné najmä názory audítora na také veci ako sú riziká finančného výkazníctva, ktorým účtovná jednotka čelí, hlavné oblasti úsudkov manažmentu vo finančných výkazoch a informácie o kvalite procesu finančného výkazníctva účtovnej jednotky vrátane nedostatkov v oblasti interných finančných kontrol. Tieto informácie môžu osobám povereným spravovaním dospieť k záveru, že finančné výkazy sú verne prezentované, najmä ak má audítor obavy, na ktoré manažment nezareagoval.
 55. Od audítora sa vyžaduje, aby s osobami poverenými spravovaním spoločnosti (vrátane výboru pre audit, ak existuje) komunikoval o záležitostiach súvisiacich s plánovaním a o závažných zisteniach. Niekedy sa komunikácia zefektívni, ak aspoň na jednom stretnutí alebo jeho časti nie je prítomný manažment. V prípade menších účtovných jednotiek bude komunikácia medzi audítorom a osobami poverenými spravovaním pravdepodobne častejšia a neformálnejšia.
 56. Osoby poverené spravovaním môžu navyše ovplyvniť kvalitu auditu tým, že
 - poskytnú názor na riziká spojené s finančným výkazníctvom a oblasti podnikania, ktorým treba venovať osobitnú pozornosť,
 - zväžia, či bude na audit vyčlenený dostatok zdrojov, aby sa audit vykonával efektívne, a či honorár za audit túto skutočnosť objektívne odráža,
 - zväžia otázky súvisiace s nezávislosťou a posúdia, ako ich vyriešiť,
 - posúdia, ako audítor počas auditu konfrontoval manažment, najmä v súvislosti s posúdením rizika podvodu, odhadmi a predpokladmi manažmentu, ako aj výberom účtovných zásad,
 - vytvoria prostredie, v ktorom sa manažment nebude brániť konfrontácii zo strany audítora a pri diskusiách o zložitých alebo sporných záležitostiach nebude príliš defenzívny.

4.3 Interakcie medzi audítormi a užívateľmi finančných výkazov

57. V niektorých štátoch dáva regulačný rámec používateľom možnosť do istej miery interakcii s audítorom. V niektorých jurisdikciách sa napríklad vyžaduje, aby návrh na vymenovanie, opätovné vymenovanie alebo výmenu audítora účtovnej jednotky schválili akcionári na valnom zhromaždení. Akcionári môžu mať navyše právo spochybniť audítora na

valnom zhromaždení v súvislosti so závažnými skutočnosťami týkajúcimi sa auditu. Tieto interakcie môžu audítora ešte viac motivovať k tomu, aby vykonal kvalitný audit.

58. Používatelia si môžu okrem toho želať, aby sa zdôvodnenie zmeny audítora dôkladne preskúmalo. Situáciu uľahčí, ak budú včas verejne dostupné informácie o dôvodoch na takúto zmenu.
59. Vo verejnom sektore audítori často uzatvárajú zmluvu priamo s primárnymi používateľmi finančných výkazov. Nie je nezvyčajné, keď audítor pre zákonodarný zbor alebo ministerstvá zorganizuje prezentáciu svojich zistení (týkajúcich sa vládnych agentúr alebo spoločností vo vlastníctve štátu) a poskytne im:
 - objektívny a politicky neutrálny pohľad na činnosť a praktické postupy, ktoré účtovná jednotka používa pri finančnom výkazníctve, a
 - konštruktívne a včasné odporúčania týkajúce sa výkonnosti (vrátane efektivity vynaložených prostriedkov) a dodržiavanie príslušných mandátov.

Takéto prezentácie môžu audítorovi pomôcť rozšíriť si poznatky o očakávaniach primárnych používateľov finančných výkazov a poskytnúť im možnosť, aby zhodnotili kvalitu auditu.

60. Auditorská profesia, najmä jej odborné účtovnícke organizácie, môžu občas organizovať fóra, konferencie či iné stretnutia a diskusie na vysokej úrovni, pri ktorých môžu audítori nadviazať kontakt so skupinami používateľov finančných výkazov a prediskutovať veci relevantné z hľadiska kvality auditu.

4.4 Interakcie medzi audítormi a regulačnými orgánmi

61. Na audit má vplyv niekoľko rozličných typov orgánov pre dohľad: orgány pre dohľad nad finančnými trhmi, účastníkmi finančných trhov a finančným výkazníctvom („úrady pre finančný dohľad“); orgány pre dohľad nad určitým typom účtovných jednotiek ako sú banky a poisťovne („úrady pre prudenciálny dohľad“); a regulačné orgány s priamym dohľadom nad niektorými auditorskými firmami („orgány pre dohľad nad výkonom auditu“). V niektorých štátoch existuje niekoľko orgánov pre finančný a prudenciálny dohľad a je pre ne výhodné koordinovať svoje aktivity zamerané na kvalitu auditu.

4.4.1 Finančný a prudenciálny dohľad

62. Úrady pre finančný a prudenciálny dohľad a dohľad nad audítormi majú v mnohých ohľadoch obavy, ktoré sa navzájom dopĺňajú, aj keď v ich

- centre môžu byť rôzne veci. Vhodná výmena informácií medzi týmito stranami môže preto zlepšiť proces regulácie a súčasne prispieť k zvýšeniu kvality auditu.
63. Audit je dôležitý tak pre finančný ako aj pre prudenciálny dohľad. Tieto regulačné orgány zvyčajne vyžadujú, aby boli finančné výkazy dôležitých účtovných jednotiek overené audítorom, a niekedy rozširujú rozsah auditu tak, aby zahŕňal záležitosti ako napríklad efektivitu systému internej finančnej kontroly účtovnej jednotky. Tieto regulačné orgány okrem toho niekedy vyžadujú, aby audítori získali uistenie o osobitných skutočnostiach.
64. Úrady pre finančný a prudenciálny dohľad môžu okrem povinného predkladania oficiálnych správ žiadať, aby boli informované o záležitostiach, ktoré si audítor všimne pri vykonávaní auditu. V prípade úradov pre bankový dohľad to môžu byť napríklad:
- informácie, ktoré naznačujú nesplnenie niektorej z požiadaviek bankovej licencie,
 - informácie, ktoré môžu naznačovať závažné porušenie zákonov a predpisov,
 - závažné zhoršenie rizík bankovej činnosti a nepretržitého pokračovania v činnosti.
65. Orgány pre finančný a prudenciálny dohľad majú niekedy informácie, ktoré, keby ich mal k dispozícii audítor, by ovplyvnili rozsah auditu a možno aj jeho závery a názor.
- 4.4.2 *Orgány pre dohľad nad výkonom auditu*¹²
66. Vytvorenie nezávislých orgánov pre dohľad nad výkonom auditu, ktorý má v mnohých krajinách za úlohu vykonávať kontroly audítorských firiem a jednotlivých auditov, predstavuje príležitosť na skvalitnenie auditu a na zvýšenie transparentnosti kvality auditu pre používateľov.
67. Otvorená komunikácia medzi audítorskými firmami a orgánmi pre dohľad nad výkonom auditu pomôže orgánom pre dohľad vykonávať svoje činnosti efektívne. Jasné informovanie o zisteniach kontrol výkonu auditu navyše audítorským firmám umožní lepšie pochopiť pravé príčiny zistených nedostatkov a pozitívne na ne zareagovať.
68. Dialóg medzi orgánmi pre dohľad nad výkonom auditu z rôznych štátov zameraný na podporu konzistentnosti kontrolných metód môže napokon viesť ku globálnemu zvýšeniu kvality auditu.¹³

¹² Vo verejnom sektore nie sú kontrolné orgány zvyčajne podriadené externému orgánu pre dohľad. Poskytujú odpovede parlamentu, zákonodarnému zboru alebo ich ekvivalentu, ktoré môžu niekedy spochybniť kvalitu audítorskej činnosti.

4.5 Interakcie medzi manažmentom a osobami poverenými spravovaním

69. Veľké úsilie v účtovnej jednotke dodržiavať zásady čestnosti a bezúhonnosti pozitívne vplýva na kvalitu a spoľahlivosť jej procesu finančného výkazníctva. Takáto kultúra, ktorú vytvárajú a pestujú osoby poverené spravovaním v spolupráci s členmi vyššieho vedenia, podporuje rozvoj a zachovávanie vhodných účtovných zásad a procesov, ako aj otvorenú výmenu informácií, ktorá je pre kvalitné finančné výkazníctvo nevyhnutná.
70. Aby osoby poverené spravovaním tento cieľ dosiahli, spoliehajú sa na transparentný a konštruktívny vzťah s manažmentom, ktorý im pomáha plniť si povinnosti súvisiace s dohľadom nad procesom finančného výkazníctva. Vyžaduje si to ochotu manažmentu diskutovať s osobami poverenými spravovaním o takých záležitostiach ako sú:
- zistené a potenciálne závažné problémy týkajúce sa finančného výkazníctva a regulácie,
 - predpoklady predstavujúce východiská pre dôležité účtovné úsudky, ktoré sú súčasťou procesu finančného výkazníctva,
 - oblasti, v ktorých by bolo možné posilniť proces finančného výkazníctva.
71. Ak má auditor obavy týkajúce sa vzťahu medzi manažmentom a osobami poverenými spravovaním, auditor veľmi ostražito dáva pozor, či v internej kontrole nie sú závažné nedostatky, v procese finančného výkazníctva nie sú chyby, prípadne či neexistujú riziká podvodu. Pre auditora je dôležité, aby sa snažil pochopiť dôvody týchto nedostatkov vo vzájomnom vzťahu, lebo povaha každej auditorskej reakcie bude závisieť od okolností. Napríklad, keď osoby poverené spravovaním pochybujú o bezúhonnosti manažmentu, bude auditorská reakcia iná ako v prípade, keď má manažment výhrady ku kompetentnosti osôb poverených spravovaním.
72. V extrémnych prípadoch, keď zo vzťahu medzi manažmentom a osobami poverenými spravovaním nadobudne auditor vážne obavy, zváži, či sa dá vykonať efektívny a účinný audit, teda, či bude pokračovať vo vzťahu s klientom.

¹³ V medzinárodnom kontexte aktivity Medzinárodného fóra nezávislých regulačných orgánov pre audit (Independent Audit Regulators – IFIAR) umožňujú výmenu vedomostí a podporujú lepšiu koordináciu medzi orgánmi dohľadu. V *Hlavných princípoch pre nezávislé regulačné orgány pre audit* IFIAR sa uvádza, že „Princípy majú podporovať kooperáciu medzi regulátormi a podporovať zvýšenie konzistentnosti dohľadu nad výkonom auditu.“ Viac informácií o jeho aktivitách nájdete na jeho webe: www.ifiar.org.

4.6 Interakcie medzi manažmentom a regulátormi

73. Miera interakcie medzi úradmi pre finančný dohľad a manažmentom vo vzťahu k finančnému výkazníctvu je v každom štáte a odvetví iná. Niektoré úrady pre finančný dohľad stanovujú a presadzujú rámce finančného výkazníctva a môžu manažmentu klásť otázky o určitých aspektoch finančných výkazov. Uvedené môže zase viesť k tomu, že manažment nastolí otázky auditorovi, čo môže ovplyvniť kvalitu auditu v budúcich rokoch. V niektorých sektoroch, napríklad v bankovníctve, môžu prudenciálni regulátori vykonávať činnosti priameho dohľadu vrátane interakcie s manažmentom. Auditor sa oboznámi s týmito interakciami, keďže sú zdrojom dôležitých informácií a poznatkov.

4.7 Interakcie medzi manažmentom a používateľmi finančných výkazov

74. Okrem vydania samotných finančných výkazov manažment môže s používateľmi, najmä s investormi vplývať rôznymi inými spôsobmi, napríklad vydávaním tlačových správ oznamujúcich významné transakcie alebo udalosti či organizovaním brífingov pre analytikov a iných stretnutí s investormi. Interakcie medzi manažmentom a používateľmi vytvárajú priestor na to, aby používatelia lepšie chápali finančné výkazy. Obojsmerné interakcie, napríklad stretnutia manažmentu s investormi, môžu okrem toho ešte viac motivovať manažment k tomu, aby sa snažil dosiahnuť kvalitné finančné výkazníctvo.
75. Celkovo, používatelia, napríklad inštitucionálni investori, môžu zvýšiť význam kvality auditu tým, že sa budú aktívne zaujímať o to, aby s manažmentom preskúmali záležitosti, ku ktorým auditor zaujal verejne stanovisko – napríklad modifikáciou názoru audítora alebo vydaním stanoviska pre akcionárov, ktoré relevantné záležitosti vysvetľuje.

4.8 Interakcie medzi osobami poverenými spravovaním a regulátormi

76. Miera interakcie medzi úradmi pre finančný dohľad a osobami poverenými spravovaním je, rovnako ako v prípade manažmentu, v každom štáte a odvetví iná.
77. Potenciál na komunikáciu a výmenu informácií medzi orgánmi dohľadu nad výkonom auditu a osobami poverenými spravovaním existuje, aj keď v súčasnosti k nim dochádza relatívne zriedka. V niektorých jurisdikciách napríklad orgány pre dohľad nad výkonom auditu informujú o zisteniach kontrol jednotlivých auditov, prípadne vyžadujú, aby osoby poverené spravovaním príslušných účtovných jednotiek o nich informovali audítori. Kontrolóri si môžu navyše v rámci svojej kontrolnej činnosti vyžiadať názor osôb poverených spravovaním na kvalitu konkrétnych auditov.

4.9 Interakcie medzi osobami poverenými spravovaním a používateľmi finančných výkazov

78. V celom rade krajín za dohľad nad audítorom alebo nad určitými aspektmi procesu auditu do istej miery zodpovedajú osoby poverené spravovaním vrátane výborov pre audit, ak existujú. Používatelia finančných výkazov zrejme majú pocit, že je audit kvalitnejší, ak sa na ňom aktívne podieľa kvalitný a transparentný výbor pre audit. Existujú však veľké rozdiely v tom, do akej miery osoby poverené spravovaním informujú používateľov o tom, akým spôsobom si splnili svoje povinnosti.

4.10 Interakcie medzi regulátormi a používateľmi finančných výkazov

79. V čoraz väčšom počte štátov sa ako súčasť nezávislého dohľadu nad výkonom auditu vykonávajú externé kontroly kvality auditu. Úrady pre dohľad nad výkonom auditu zvyčajne zverejňujú všeobecné informácie o svojej činnosti, čo môže používateľom poskytnúť predstavu o celkovej kvalite auditu. Niektoré úrady pre dohľad zverejňujú svoje zistenia o jednotlivých audítorských firmách, takže používatelia získavajú konkrétnejšie informácie.

5. Kontextové faktory

80. Prostredie, v ktorom prebieha finančné výkazníctvo a audit, je v každom štáte iné. V niektorých krajinách môžu byť postupy používané pri podnikaní relatívne neformálne a obchodné právo relatívne menej rozvinuté. V takýchto krajinách môže byť externé finančné výkazníctvo obmedzené a s ním súvisiace očakávania používateľov nízke. Ako sa krajina rozvíja, najmä ako rastú spoločnosti a ich potreba získať finančné prostriedky z kapitálových trhov, sa prostredie postupne stáva čoraz zložitejšie. Význam finančného výkazníctva narastá a neustále sa zvyšujú aj očakávania používateľov na jeho rýchlosť a spoľahlivosť. V dôsledku tohto sa vyvíja právo, požiadavky na finančné výkazníctvo a procesy spravovania spoločností.
81. Tieto faktory závislé od okolností či prostredia, teda environmentálne alebo kontextové faktory, dokážu súhrnne ovplyvniť povahu a kvalitu finančného výkazníctva a, priamo či nepriamo, aj kvalitu auditu. Ak to je vhodné, audítori na ne reagujú, keď sa rozhodujú, ako najlepšie získať dostatok vhodných audítorských dôkazov.

82. Kontextové faktory zahŕňajú:



5.1 Obchodné praktiky a obchodné právo

83. Formálnosť spôsobu vykonávania obchodnej činnosti ovplyvňujú národné zvyklosti a obchodné právo. V niektorých štátoch môže byť napríklad zvykom, že účtovné jednotky uzatvárajú transakcie s inými stranami na neformálnej báze, spoliehajúc sa na vzťahy založené na dôvere. Existujú prostredia, v ktorých obchodné strany primárne nadväzujú vzťahy so spriaznenými osobami, napríklad účtovnými jednotkami, ktoré vlastnia rodinní príslušníci manažmentu, alebo účtovnými jednotkami ovládanými štátom.

84. Na formálnosť uzatvárania transakcií medzi spoločnosťami bude mať vplyv obchodné právo. Vznik práv a povinností pri uzatváraní transakcií určuje najmä zmluvné právo. Keď je obchodné právo menej rozvinuté, môže byť pre manažment náročné uplatňovať vlastnícke nároky a posudzovať primeranosť nutnosti tvorby rezerv.
85. Za určitých okolností môžu byť podmienky transakcií vágne alebo nezaznamenané a zmluvy sa môžu ústne meniť či upravovať. V takej situácii bude ťažké segregovať povinnosti, zníži sa účinnosť systémov internej kontroly, čím vznikne priestor pre podvody a korupciu. Za takýchto podmienok nedostatok primeranej dokumentácie osobám povereným spravovaním značne sťaží pochopenie ekonomickej podstaty transakcií a zistenie, či boli transakcie úplne a riadne zaúčtované.
86. Rozdiely sú aj v postojoch k dodržiavaniu požiadaviek daňových zákonov a predpisov. V niektorých prostrediach sa manažment môže snažiť zminimalizovať daňové záväzky takými opatreniami ako pozdržanie vystavenia faktúr aj napriek tomu, že povinnosť poskytnúť plnenie bola splnená. V iných prostrediach sa môže viesť viacero súborov účtovných záznamov – jeden zobrazujúci „ekonomickú“ situáciu a druhý „daňovú“, čo môže spôsobovať určitý zmätok. Výsledkom takýchto pomerov bude zrejme zložitosť a potreba vytvoriť rezervu na podmienený daňový záväzok, čo je zvyčajne spojené s veľkou neistotou pri stanovovaní jeho veľkosti.

5.2 Zákony a predpisy týkajúce sa finančného výkazníctva

87. Zákony a predpisy týkajúce sa finančného výkazníctva zvyčajne predstavujú reakciu na povinnosť spoločností zodpovedať sa zainteresovaným stranám. V účtovných jednotkách s akciami kótovanými na burze, v ktorých vlastníci nemajú blízky vzťah s manažmentom, majú predpisy a zverejnenia vo finančných výkazoch za úlohu chrániť záujmy akcionárov, keďže títo nemajú prístup k interným finančným informáciám. Naopak, v iných účtovných jednotkách bude rozsah regulácie a informácií zverejňovaných vo finančných výkazoch pravdepodobne menší, lebo zainteresované strany sa môžu ako manažment podieľať na riadení spoločnosti, takže majú prístup k interným informáciám.
88. Okrem stanovenia všeobecného rámca upravujúceho spôsob, akým sa vykonáva obchodná činnosť, môžu povahu a rozsah informácií poskytovaných prostredníctvom finančných výkazov konkrétnym skupinám zainteresovaných osôb priamo ovplyvniť zákony a predpisy, najmä ak sa tvrdo presadzujú. Za takýchto okolností môžu zákony a predpisy zmysluplne:
 - definovať zodpovednosti manažmentu týkajúce sa finančného výkazníctva,

- stanoviť represívne opatrenia, ktoré treba uplatniť voči manažmentu za podvodné finančné výkazníctvo,
 - podporiť dodržiavanie požiadaviek finančného výkazníctva prostredníctvom mechanizmov dozoru a presadzovania,
 - uložiť manažmentu povinnosť poskytnúť audítorovi plnú súčinnosť vrátane všetkých potrebných informácií a prístupov, a
 - stanoviť represívne opatrenia voči manažmentu za to, že boli audítorovi poskytnuté zavádzajúce informácie.
89. Ani najprísnejšie zákony a predpisy však nedokážu úplne eliminovať zlé postoje k potrebe dodržiavať zákony a predpisy alebo neetické obchodné praktiky. Vplyv právneho a regulačného rámca na správanie manažmentu má preto svoje hranice.

5.3 Platný rámec finančného výkazníctva

90. Rámec finančného výkazníctva predstavuje kritický faktor kvality finančného výkazníctva. Jednoznačný rámec pomáha manažmentu robiť účtovné rozhodnutia a zabezpečuje konzistentné uplatňovanie. Príliš zložitý rámec finančného výkazníctva však môže manažmentu sťažiť chápanie účtovných požiadaviek a osobám povereným spravovaním skomplikovať efektívny dohľad nad procesom finančného výkazníctva.
91. K zhoršeniu problémov prispievajú časté zmeny požiadaviek na finančné výkazníctvo a zverejnenia, ktoré môžu, aspoň krátkodobo, viesť k väčšej nekonzistentnosti uplatňovania štandardov v rozličných účtovných jednotkách.
92. Povaha a zložitosť rámca finančného výkazníctva môže ovplyvniť aj vnímanie kvality auditu. Niektorí sa domnievajú, že rámec finančného výkazníctva založený na nenáležitých princípoch dáva manažmentu priveľký priestor účtovať o transakciách tak, aby dosiahol vlastné ciele, a audítorom berie možnosť tento spôsob spochybníť. Iní sú zase presvedčení, že priveľké zdôrazňovanie pravidiel vedie vo finančnom výkazníctve k prístupu založenom na prísnom dodržiavaní požiadaviek, takže pre audítora môže byť ťažké zamerať sa na podstatu transakcií a položiť si otázku, či sú vo finančných výkazoch verne prezentované.
93. V posledných rokoch sa vývoj v oblasti finančného výkazníctva čoraz viac zameriava na plnenie potrieb používateľov, teda na „relevantnejšie“ finančné informácie, a to aj napriek tomu, že takéto informácie môžu byť subjektívnejšie a menej „spoľahlivé“. Táto situácia vedie najmä k trendu čoraz častejšieho používania ocenení reálnou hodnotou a iných odhadov, ktoré môžu byť spojené s veľkou neistotou. Neoddeliteľnou súčasťou verných prezentácií takýchto súm vo finančných výkazoch je zverejnenie

predpokladov, ktoré sa použili ako východisko, a neistoty ocenenia (napr. analýzy citlivosti). Niekedy však majú takéto zverejnenia, napríklad o zabezpečovacie stratégie (hedging) a stratégie riadenia rizik, kvalitatívnu povahu. V dôsledku toho niektorí spochybňujú „auditovateľnosť“ takýchto finančných informácií, keďže možnosť ich objektívnej verifikácie je nižšia ako pri peňažných položkách vo finančných výkazoch. K náročným úlohám auditu patrí:

- potreba zabezpečiť, aby sa na riadenie, dohľad a preverenie auditorských prác vyčlenil dostatok času tých členov tímu pracujúceho na zákazke, ktorí zastávajú vyššie pozície, namiesto toho, aby im neúmerne veľa času zaberalo riešenie zložitých účtovných záležitostí,
- zozbieranie potrebných informácií a sformulovanie vhodných úsudkov, keď sa vykazovanie, oceňovanie a rozhodnutia o zverejnení môžu pri aplikácii príslušných požiadaviek finančného výkazníctva do značnej miery spoliehať na uplatňovanie úsudkov manažmentu, najmä keď zahŕňajú predpoklady, pravdepodobnosti, výhľadové očakávania alebo používajú zložité modely,
- potvrdenie zámeru manažmentu, najmä ak sa manažment s rovnakou situáciou v minulosti nestretol, keď platný rámec finančného výkazníctva umožňuje alternatívne účtovné metódy v závislosti od krokov, ktoré účtovná jednotka zamýšľa urobiť (napríklad, či je investícia držaná na obchodovanie alebo ju účtovná jednotka plánuje držať až do splatnosti),
- overenie reálnych hodnôt finančných nástrojov v prípade, keď neexistuje aktívny trh, a ocenenie je založené na nezistiteľných vstupoch. Za takých okolností sa môžu na výpočet reálnej hodnoty použiť zložité modely a predpoklady urobené do veľkej miery na úsudkoch, ktoré si často vyžadujú špeciálne odborné znalosti.
- Rámce finančného výkazníctva zvyčajne nestanovujú požiadavky a rady pre manažment, aby získal a zdokumentoval vhodné dôkazy, ktoré podporia jeho účtovné úsudky.

94. Závisí od odvetvia, v ktorom účtovná jednotka pôsobí, ale aj od ekonomického prostredia ako takého, do akej miery sa vyžadujú účtovné odhady, v ktorých je obsiahnutá významná neistota:

- Niektoré spoločnosti majú relatívne krátky podnikateľský cyklus a výroba a predaj tovarov alebo služieb si vyžaduje relatívne krátky čas. Zisk v nich dosť úzko súvisí s peniazmi. V iných je podnikateľský cyklus oveľa dlhší a vyžaduje si viac odhadov.

- Niektoré spoločnosti, napríklad banky, aktívne obchodujú s finančnými nástrojmi, zatiaľ čo iné ich používajú veľmi zriedkavo.
- V obdobiach s nepriaznivými ekonomickými podmienkami zrejme bude treba odhadnúť realizovateľné hodnoty a opravné položky k majetku z dôvodu poklesu hodnoty resp. znehodnotenia. V takejto situácii pravdepodobne vzrastie riziko spojené s tým, či obchodní partneri, ale aj samotná účtovná jednotka, budú naďalej nepretržite pokračovať v činnosti.

5.4 Informačné systémy

95. Na kvalitné finančné výkazníctvo treba mať solídne informačné systémy. V niektorých jurisdikciách existujú osobitné zákonné požiadavky a štandardy týkajúce sa účtovných a iných systémov účtovných jednotiek a súvisiacich interných kontrol. V mnohých však takéto požiadavky neexistujú. Môžu existovať aj osobitné zákony a predpisy upravujúce posúdenie informačných systémov audítorom, ale aj keby neexistovali, povaha a kvalita informačných systémov účtovnej jednotky bude mať vplyv na charakter, časové rozvrhnutie a rozsah získaných audítorských dôkazov.
96. Podnikanie menších účtovných jednotiek je niekedy menej zložité, má menší počet zdrojov príjmov a činností. V takých prípadoch sú účtovné systémy zvyčajne jednoduché a využívajú menej zložitú techniku. Niekedy môžu byť limitované aj formálne interné kontroly.
97. Zatiaľ čo základné účtovné systémy celého radu účtovných jednotiek sú dobre kontrolované a spoľahlivé, požiadavky finančného výkazníctva vyžadujú čoraz viac doplňujúcich informácií, najmä pre poznámky k finančným výkazom. Informácie ako reálna hodnota majetku či hlavné ukazovatele výkonnosti nefinančnej povahy treba často získať na základe osobitnej aktivity alebo zo systémov, ktoré nie sú bežnou súčasťou účtovných systémov. Takéto informácie nemusia byť pod takou dobrou kontrolou ako informácie z účtovného systému, čo môže ovplyvniť celkovú kvalitu finančného výkazníctva.
98. Informačné systémy zvyčajne využívajú počítače. V počítačových systémoch sa síce informácie spracujú presne, ale môžu sa v nich vyskytovať systémové nedostatky, či problémy s bezpečnosťou a kontinuitou. Ak je organizácia spravovania a riadenia spoločnosti efektívna, od interných audítorov sa často požaduje, aby osobám povereným spravovaním alebo manažmentu, podľa toho, čo je vhodné, poskytli uistenie o tom, že informačné systémy účtovnej jednotky sú spoľahlivé.

99. Informačné systémy sú dôležité nielen pre finančné výkazníctvo a spoločnosti sa čoraz častejšie stávajú závislé na zložitých systémoch a technológiách, ktoré využívajú. Napríklad:
- Mnohí výrobcovia sú závislí na automatizovaných procesoch, aby zvládali výrobné procesy na základe dopytu s minimálnymi zásobami (*just in time*).
 - Celý rad predajcov je závislý od automatizovaných systémov zásob a distribúcie.
 - Niektorí predajcovia podnikajú iba online.
 - Väčšina finančných inštitúcií a telekomunikačných spoločností a aj celý rad významných subjektov vo verejnom sektore sa pri vykonávaní a rýchlom a presnom spracovaní veľkého objemu transakcií, často v celosvetovom meradle, spolieha na automatizované systémy.
100. Zlyhanie automatizovaných systémov v účtovných jednotkách závislých na informačných technológiách môže spoločnosti spôsobiť veľké náklady a v extrémnych prípadoch môže viesť aj k zlyhaniu samotného podnikania.

5.5 Spravovanie spoločností

101. Kvalitu finančného výkazníctva, bez ohľadu na jednotlivé požiadavky platného rámca finančného výkazníctva, vo veľkej miere ovplyvňuje motivácia manažmentu zverejňovať presné a spoľahlivé finančné informácie a jeho vedomosti a zručnosti, vďaka ktorým to je schopný urobiť.
102. Osoby poverené spravovaním dohliadajú na manažment, čím vytvárajú očakávania týkajúce sa správania a motivujú manažment k tomu, aby si plnil svoje povinnosti. Dobré postupy spravovania spoločností môžu prispieť k zvýšeniu spoľahlivosti finančných informácií, ktoré daná účtovná jednotka zostavuje.
103. V mnohých účtovných jednotkách – najmä tých väčších – existujú výbory pre audit, ktoré môžu posilniť spravovanie spoločnosti, hlavne ak sú ich členovia nezávislí od manažmentu a sú primerane finančne gramotní. Rozdiely v sile systémov spravovania spoločností môžu ovplyvniť výber audítorského prístupu aj interakcie s manažmentom a osobami poverenými spravovaním.
104. Efektívne spravovanie je rovnako dôležité aj pre menšie účtovné jednotky, aj keď ich vlastnícky profil môže znamenať, že formálne štruktúry spravovania podniku nie sú také relevantné a výbory pre audit sú menej bežné. V mnohých menších účtovných jednotkách sa veľmi nerozlišuje

- medzi manažmentom a osobami poverenými spravovaním; obe úlohy plní vlastník, ktorý je súčasne aj manažérom.
105. Používatelia budú finančné výkazníctvo účtovnej jednotky zrejme skôr považovať za kvalitné, ak budú presvedčení, že členovia výboru pre audit sú nezávislí od manažmentu a sú primerane finančne gramotní. Dôvera sa pravdepodobne zvýši vtedy, ak používatelia dostanú informácie, možno v podobe výročnej správy, o činnostiach, ktoré výbor pre audit zrealizoval, o hlavných problémoch, ktoré riešil, a o dôvodoch, ktoré ho viedli k vyodeným záverom.
 106. Veľký počet väčších účtovných jednotiek má v štruktúrach spravovania a internej kontroly vytvorenú funkciu interného auditu. Zatiaľ čo ciele a rozsah funkcie interného auditu sa značne líšia, zvyčajne zahŕňajú uisťovacie a konzultačné činnosti, ktorých úlohou je zhodnotiť a zefektívniť proces spravovania účtovnej jednotky, riadenie rizík a internú kontrolu. Osoby poverené spravovaním môžu vykonávať dohľad nad interným auditom a zrejme budú mať záujem na tom, aby externý a interný audítor navzájom vhodne spolupracovali a vymieňali si informácie.
 107. Pokiaľ ide o externý audit, zásadný význam má postoj osôb, ktoré vedú účtovnú jednotku, teda zvyčajne riaditeľov spoločnosti. Niektorí možno považujú externý audit iba za regulačnú nevyhnutnosť, náklady na ktorú treba znížiť na minimum. Iní si možno audit vážia ako striktný postup, vďaka ktorému získajú dôveru v spoľahlivosť zverejnených finančných informácií a príležitosť získať od znalého nezávislého pozorovateľa poučné pripomienky týkajúce sa rizík účtovnej jednotky, jej kontrolného prostredia a procesu finančného výkazníctva. Osoby poverené spravovaním účtovnej jednotky môžu prispieť ku kvalite auditu tým, že prejavia aktívny záujem o prácu audítora a budú konať, ak sa domnievajú, že kvalita poskytnutých prác nie je adekvátna.
 108. Vo väčších účtovných jednotkách, najmä v spoločnostiach, ktorých akcie sú kótované na burze cenných papierov, má výbor pre audit často za úlohu dohliadať na vzťah medzi účtovnou jednotkou a audítorom. Táto funkcia zahŕňa vymenovanie audítora, posúdenie jeho nezávislosti (vrátane poskytovania služieb, ktoré nepredstavujú audit) a odsúhlasenie odmeny za audit. Pokiaľ je výbor pre audit motivovaný čo najvyššou kvalitou auditu, a nie minimálnymi nákladmi, tak pomáha vyčleniť na audit dostatok vhodných zdrojov.
 109. Niektoré výbory pre audit priamo zodpovedajú za zhodnotenie kvality auditu, a to v rámci procesu opätovného vymenovania audítora, resp. pri zvažovaní odmeny za audit. Pomôže, ak má výbor pre audit formálny proces a kritériá na popisovanie atribútov kvality auditu. Komunikácia a výmena informácií s audítorom (pozri odseky 53 až 56), najmä však

posúdenie uplatneného profesionálneho skepticizmu, ovplyvnia názor výboru pre audit na to, či je audit kvalitný.

110. Zvyčajne existuje súvis medzi kvalitou auditu a kvalitou a kvantitou zdrojov použitých na jeho vykonanie a táto skutočnosť sa obyčajne odrazí na odmene za audit. Nízka odmena za audit však nikdy nemôže ospravedlniť použitie neadekvátnych zdrojov pri audite ani fakt, že audítor nezískal dostatok vhodných audítorských dôkazov. Je dôležité, aby výbor pre audit zvážil, či je na audit naplánovaný dostatok času. Ešte dôležitejšie je to vtedy, keď sa o odmene za audit rokuje priamo s manažmentom. Manažment má často nesmierny vplyv na stanovenie výšky odmeny za audit a jeho pohľad na kvalitu auditu sa môže líšiť od pohľadu výboru pre audit.

5.6 Širšie kultúrne faktory

111. Národná kultúra môže priamo ovplyvniť postoje a konanie všetkých zainteresovaných strán zapojených do reťazca finančného výkazníctva a nepriamo ovplyvniť povahu a rozsah účtovných požiadaviek aj platných zákonov a predpisov.
112. Kultúrny rozmer zahŕňa:
- a. Postoj voči autorite – v každej spoločnosti je iná miera nerovnosti („mocenský odstup“), čo môže ovplyvniť spôsob, ako profesionálne menej skúsení jednotlivci (juniori) komunikujú s tými, ktorí sú profesionálne skúsenejší (seniori), a naopak.
 - b. Vyhybanie sa neistote – ľudia narábajú s neistotou rôznymi spôsobmi, čo môže ovplyvniť ich túžbu po štruktúre a ich reakcie na neštruktúrované situácie.
 - c. Kolektívne správanie – miera, do akej spoločnosť od jednotlivcov očakáva, že budú konať kolektívne alebo nezávisle.
 - d. Transparentnosť – hodnota, ktorú spoločnosť pripisuje správnej vyváženosti medzi transparentnosťou a zachovávaním mlčanlivosti.
113. Takýto kultúrny rozmer pravdepodobne ovplyvní objektivnosť a profesionálny skepticizmus, ale aj spôsob, akým jednotlivci spolupracujú, formujú úsudky a komunikujú s inými.
114. Rozdielne obchodné praktiky a kultúrne faktory môžu byť praktickou výzvou pre nadnárodné účtovné jednotky aj pre ich audítorov. Manažment skupiny môže rozhodnúť, že prijme osobitné opatrenia na zníženie vplyvu takýchto výziev prostredníctvom implementácie a zachovávania účinných kontrol zameraných na finančné výkazníctvo v celej skupine. Takýmito opatreniami môžu byť napríklad:

- dôsledné zásady a postupy vo všetkých štátoch, v ktorých skupina pôsobí,
- celoskupinové programy, napríklad kódexy správania a programy na predchádzanie podvodom,
- posudzovanie presnosti a úplnosti finančných informácií, ktoré od komponentov získali interní audítori,
- centrálné monitorovanie operácií komponentov a ich finančných výsledkov,
- pravidelné príležitostné návštevy manažmentu skupiny,
- vysielanie pracovníkov na pracovisko mimo svojho miesta pôsobenia.

Poznanie rozdielnych obchodných praktík a širších kultúrnych faktorov pomáha audítovi skupiny naplánovať a vykonať audit skupiny v rozličných jurisdikciách.

5.6.1 *Postoj k autorite*

115. V niektorých krajinách existuje široké spektrum rozdelenia moci medzi ľuďmi v rámci istej hierarchie, čo pravdepodobne ovplyvní správanie a komunikáciu. V niektorých kultúrach sa môže napríklad považovať za neúctu, ak menej skúsený zamestnanec spochybní názor profesionálne skúsenejšieho pracovníka. Nenáležité uplatňovanie autority môže ovplyvniť ochotu menej skúsených účtovníkov v účtovnej jednotke upozorniť na svoje obavy nadriadených a aj pracovný vzťah v tíme pracujúcom na zákazke.
116. Audit je proces, pri ktorom treba, aby členovia tímu pracujúceho na zákazke navzájom spolupracovali, a rovnako potrebná je aj jasná komunikácia v rámci štruktúry tímu smerom nahor aj nadol. Vyžaduje si súčasne skeptické zmýšľanie. V kultúrach, kde existuje široké spektrum rozdelenia moci, môže byť pre menej skúsených audítorov ťažké klásť otázky priamo osobám, ktoré sú stelesnením autority. Vtedy sa môže audítor rozhodnúť, že namiesto toho, aby sa so svojimi otázkami obrátil priamo na manažment, radšej rozšíri skúmanie dokumentácie.

5.6.2 *Vyhýbanie sa neistote*

117. V niektorých kultúrach sa neistota toleruje viac, v iných menej. Táto skutočnosť môže ovplyvniť ochotu podstupovať riziká, alebo, naopak, neochotu podstupovať ich, teda konzervatívnosť. Konzervatívny prístup pravdepodobne ovplyvní podnikateľské stratégie manažmentu, interné pravidlá aj účtovné úsudky, ktoré sú prirodzenou súčasťou finančného výkazníctva.

118. Je veľmi pravdepodobné, že vyhýbanie sa neistotám poznačí aj posúdenie rizík a množstvo dôkazov, ktoré bude auditor považovať za postačujúce a vhodné.

5.6.3 *Kolektívne správanie*

119. V niektorých kultúrach sa spoločensky veľmi cení kolektívne správanie ako lojalita voči štátu, zamestnávateľovi alebo rodine. V takomto prostredí existuje väčšia pravdepodobnosť, že jednotlivci budú dodržiavať skupinové normy a postupy. V iných spoločnostiach sa zase cenia individuálne názory a prístupy a hoci to môže podnietiť profesionálny skepticizmus, zrejme to povedie aj k väčšej rôznorodosti správania a výsledkov.

5.6.4 *Transparentnosť*

120. Ďalším kultúrnym aspektom, ktorý môže ovplyvniť finančné výkazníctvo a efektívnosť interakcií medzi audítorom a manažmentom je miera, do akej sa vyžaduje zachovávať mlčanlivosť o záležitostiach spoločnosti a ich utajovanie. Nedostatočná otvorenosť alebo transparentnosť manažmentu môže audítorovi sťažiť získanie poznatkov o účtovnej jednotke, ktoré potrebuje, aby mohol správne identifikovať a posúdiť riziká významných nesprávností vo finančných výkazoch.

5.7 **Regulácia auditu**

121. Regulácia sa uskutočňuje udeľovaním licencií na vykonávanie auditu firmám a jednotlivcom, určovaním štandardov, kontrolou kvality auditov a disciplinárnymi opatreniami prijímanými v prípade nedodržania štandardov a zlyhania auditu. Tieto funkcie zvyčajne na štátnej úrovni vykonávajú nezávislé regulačné orgány, odborné účtovnícke organizácie, prípadne kombinácia oboch.
122. Zákony a audítorské a etické štandardy predstavujú regulačný základ pre celý rad aspektov. Audítorské a etické štandardy sa stanovujú na štátnej úrovni, pričom čoraz viac vnútroštátnych štandardov čerpá z medzinárodných štandardov, ktoré vydávajú IAASB a IESBA.
123. Požiadavky audítorských a iných relevantných štandardov sú najúčinnnejšie, ak sa správne presadzujú. Súčasťou tohto procesu je právny štatút štandardov, kontrola výkonu auditu, preskúmanie tvrdení o zlyhaní auditu a, keď to je vhodné, prijímanie disciplinárných opatrení.
124. Kontroly výkonu auditu prebiehajú zvyčajne na štátnej úrovni a uskutočňuje ich osobitná audítorská firma (*peer review*), odborná účtovnícka organizácia (na ktorú niekedy regulačný orgán deleguje túto zodpovednosť) alebo nezávislý regulačný orgán pre audit. Zákony a predpisy v čoraz väčšej miere stanovujú, aby kontroly výkonu auditu spoločností, ktorých akcie sú kótované na burze cenných papierov,

a niekedy aj iných subjektov vo verejnom záujme vykonal nezávislý regulačný orgán pre audit.

125. Kontroly výkonu auditu predstavujú dôležitý mechanizmus na zhodnotenie dodržiavania auditorských štandardov zo strany audítora a, v závislosti od mandátu, iných aspektov kvality auditu. Opatrenia auditorských firiem na riešenie nedostatkov, ktoré zistili kontrolóri, môžu viesť k skvalitneniu auditu. Závažné zistenia z kontrol auditu treba istý čas evidovať a poskytnúť spätnú väzbu orgánom zodpovedným za určovanie štandardov.
126. Výsledky kontrol auditov sa zvyknú zverejňovať. Zverejňovanie výsledkov kontrol auditov vedie k lepšej informovanosti zainteresovaných osôb o problematike kvality auditu.
127. Efektívne disciplinárne mechanizmy nielenže stimulujú auditorské firmy k tomu, aby dodržiavali platné štandardy, ale zvyšujú aj dôveru iných zainteresovaných strán v kvalitu auditu. Na efektívnych disciplinárnych mechanizmoch sa podieľajú osoby zodpovedné za preskúvanie a za disciplinárne opatrenia, ktoré majú jednoznačne mandát a dostatok zdrojov, aby mohli vykonávať svoju prácu.

5.8 Prostredie pre vedenie súdnych sporov

128. Auditorská firma má nielen priame náklady na výkon auditu, ale musí počítať aj s možnosťou, že sa od nej v prípade sporu bude požadovať náhrada škôd spôsobených zlyhaním auditu. Riziko súdnych sporov a jeho vplyv na kvalitu auditu je v každom štáte iný.
129. Niektorí sú presvedčení, že riziko súdnych sporov povedie k zvýšeniu kvality auditu, lebo audítor sa bude snažiť minimalizovať pravdepodobnosť zlyhania auditu. Iní sa však domnievajú, že riziko súdnych sporov negatívne ovplyvní kvalitu auditu, lebo povedie k zmýšľaniu založenému na „kontrolných zoznamoch“ namiesto ochoty zamyslieť sa nad inovatívnymi spôsobmi riešenia auditorských rizík, a súčasne bude demotivovať talentovaných jedincov, ktorí budú zvažovať, či začať budovať kariéru v tejto profesii, prípadne v už existujúcej kariére pokračovať.

5.9 Priťahovanie talentov

130. Audit je náročná duševná činnosť, ktorá si vyžaduje uplatňovanie dobrých úsudkov, skúmaného ducha a poriadnu dávku špecifických vedomostí o podnikaní, finančnom výkazníctve a audite. Profesia síce vie audátorov vyzbrojiť potrebnými vedomosťami, tak aby boli spôsobilí, ale efektivita tohto procesu nevyhnutne závisí od kvality nováčikov.
131. V mnohých krajinách sú absolventi univerzít významným zdrojom, z ktorého profesia priberá nováčikov, pričom mnohí sú zameraní na

účtovníctvo a podnikanie. Takéto štúdium vie poskytnúť relevantné vedomosti aj etické postoje.

132. Pre kvalitu auditu je nevyhnutné, aby sa do profesie prijímali jedinci správneho kalibru. Potenciálnych nových členov profesie treba čo najskôr informovať o atraktivnosti účtovníckej profesie. Atraktivnosť audítorskej profesie je však v každej krajine iná. Vplývajú na ňu také faktory ako dobrá povest' a status profesie, ale aj faktory, ktorých vplyv je priamejší, napríklad porovnateľná úroveň odmeňovania a predstava o pravdepodobnom pracovnom nasadení. Pri nedostatku potenciálnych, vhodne vzdelaných nováčikov môže byť ťažké zabezpečiť nábor dostatočne kvalitných záujemcov.

5.10 Časový rozvrh finančného výkazníctva

133. Časový rámec na vykonanie auditu môže ovplyvniť procesy finančného výkazníctva a spôsob, akým manažment a osoby poverené spravovaním schvaľujú finančné výkazy. Nástup zrýchlených režimov vykazovania v mnohých jurisdikciách limituje aj to, do akej miery môže audítor jednotlivé práce vykonať po skončení vykazovacieho obdobia. Audítori sa teda musia čoraz viac spoliehať na systémy internej kontroly a vykonať audítorské postupy ešte pred koncom vykazovacieho obdobia.
134. V prípade spoločností, ktorých akcie sú kótované na burze cenných papierov, ovplyvňuje časový rozvrh prác na zostavovaní finančných informácií aj potreba poskytnúť včas informácie o odhadovaných výnosoch alebo predbežné výsledky. V niektorých jurisdikciách sa od audítora vyžaduje, aby takéto zverejnenia odsúhlasil alebo v súvislosti s nimi vykonal isté špecifické práce. Výhodou je, že audítor sa o správnosti finančných výsledkov uistí pred ich zverejnením, takýto postup však vytvára ďalší časový tlak.
135. Na rozdiel od kótovaných spoločností môžu byť termíny na predkladanie výkazov a správ v prípade auditov menších účtovných jednotiek pre audítora menej stresujúce, takže môže využiť dôkazy získané na základe posúvahových udalostí a transakcií. Navyše, v menších účtovných jednotkách nebýva tak často zvykom, aby spoločnosti poskytovali informácie o odhadovanej výške výnosov pred skončením auditu. Menšie účtovné jednotky ale obvykle predkladajú bankám alebo iným poskytovateľom kapitálu ročné, mesačné, prípadne štvrťročné audítorom neoverené finančné výkazy.