

Príloha č. 1

Zložitosť vymedzenia pojmu kvalita auditu

1. 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 neexistuje pre ňu žiadna všeobecne uznávaná definícia ani analýza.
2. Cieľom auditu je zvýšiť mieru dôvery vo finančné výkazy zo strany ich predpokladaných používateľov. Audítora sa to snaží dosiahnuť zozbieraním dostatku vhodných audítorských dôkazov, ktoré mu umožnia vyjadriť svoj názor na to, či sú finančné výkazy vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade s platným rámcom finančného výkazníctva. Často ide o názor, či finančné výkazy „prezentujú verne, vo všetkých významných súvislostiach“, prípadne či poskytujú „pravdivý a verný pohľad na“ finančnú situáciu spoločnosti ku koncu obdobia a na jej finančné výsledky a peňažné toky za dané obdobie v súlade s platným rámcom finančného výkazníctva.
3. Vnútroštatné zákony a účtovné štandardy síce stanovujú kritériá „vernej prezentácie“, ale celý rad aspektov procesu finančného výkazníctva, a teda aj audit finančných výkazov, je spojený s úsudkami.
4. Audítorské štandardy predstavujú dôležitý základ pre kvalitu auditu. Najmä v ISA, ktoré vydáva IAASB, sú popísané ciele audítora¹ a stanovené minimálne požiadavky. Väčšina požiadaviek v ISA však vytvára rámec pre úsudky urobené počas auditu alebo je úsudok potrebný na ich správnu aplikáciu.
5. Znamená to, že audit je disciplína, ktorá sa spolieha na kompetentné osoby, ktoré využívajú svoje skúsenosti a uplatňujú celistvý a objektívny prístup

¹ Pozri ISA 200, odsek 11: *Celkové ciele nezávislého audítora a vykonávanie auditu v súlade s Medzinárodnými audítorskými štandardmi.*

Pri vykonávaní auditu finančných výkazov má audítora nasledujúce celkové ciele:

- a) získať primerané uistenie o tom, že finančné výkazy ako celok neobsahujú významné nesprávnosti z dôvodu podvodu alebo chyby, čo audítora umožní vyjadriť názor na to, či sú finančné výkazy vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade s platným rámcom finančného výkazníctva; a
- b) predložiť správu o finančných výkazoch a poskytnúť informácie podľa požiadaviek ISA v súlade s audítorskými zisteniami.

a postoj profesionálneho skepticizmu, aby mohli vyvodiť vhodné úsudky podporené faktami a okolnosťami zákazky. Na zabezpečenie vykonania potrebných zmien vo finančných výkazoch sú potrebné aj také vlastnosti ako vytrvalosť a odhodlanosť, alebo, ak sa tieto zmeny neurobia, uvedenie vhodnej výhrady v správe audítora.

6. Okrem tých aspektov podkladových finančných výkazoch, ktoré majú povahu úsudkov, existuje celý rad faktorov, vďaka ktorým vôbec nie je ľahké popísať kvalitu auditu a zhodnotiť ju, vrátane nasledujúcich skutočností:
 - Existencia, prípadne neexistencia významných nesprávností v auditovaných finančných výkazoch poskytuje iba čiastočný obraz o kvalite auditu.
 - Každý audit je iný a čo sa považuje za dostatok vhodných audítorských dôkazov podporujúcich názor audítora je – do istej miery – vecou úsudku.
 - Pohľady zainteresovaných strán na kvalitu auditu sa rôznia.
 - Transparentnosť vykonaných prác a audítorských zistení je limitovaná.

Existencia, prípadne neexistencia významných nesprávností v auditovaných finančných výkazoch poskytuje iba čiastočný obraz o kvalite auditu.

7. Vzhľadom na cieľ auditu môže byť existencia významných nesprávností vo finančných výkazoch, ktorú audit neodhalil, indikátorom zlyhania auditu. Absencia významných nesprávností vo finančných výkazoch však sama osebe nemôže byť jediným meradlom kvality auditu, lebo významné nesprávnosti, ktoré by bolo treba odhaliť, možno ani neexistovali.
8. Dokonca ani existencia nezistenej významnej nesprávnosti v auditovaných finančných výkazoch nemusí nevyhnutne svedčiť o zlej kvalite auditu, keďže účelom auditu je získať primerané, nie absolútne uistenie, že finančné výkazy neobsahujú významné nesprávnosti. Rozdiel medzi absolútnym a primeraným uistením je dôležitý najmä keď sú nesprávnosti dôsledkom podvodov zamaskovaných falšovaním, kolúziou a úmyselným skreslením informácií.
9. Model auditu odráža prirodzené obmedzenia auditu a jeho cieľom je získať primerané, nie absolútne uistenie, čo znamená, že možno existujú neodhalené významné nesprávnosti. V prípade následného zistenia významných nesprávností, ktoré audit neodhalil, môže byť ťažké určiť, či zostali neodhalené v dôsledku modelu auditu ako takého alebo kvalitatívnych nedostatkov konkrétneho jednotlivého auditu.

10. Koncepcia „dostatku vhodných auditorských dôkazov“ úzko súvisí s koncepciou „primeraného uistenia“. Ani jedno z uvedených sa nedá presne definovať, ale obe treba zohľadniť v kontexte platných štandardov a zaužívanej praxe.

Každý audit je iný a čo sa považuje za dostatok vhodných auditorských dôkazov podporujúcich názor audítora je – do istej miery – vecou úsudku.

11. Neexistujú dve účtovné jednotky, ktoré by boli celkom zhodné, a preto sa nevyhnutne budú líšiť auditorské práce aj potrebné úsudky. Čo sa považuje za „dostatok vhodných auditorských dôkazov“ je preto – do istej miery – vecou odborného úsudku, ktorý je odrazom veľkosti, povahy a zložitosti účtovnej jednotky, odvetvia a príslušného regulačného rámca, v ktorom daná jednotka pôsobí, ako aj audítora posúdenia rizík, že finančné výkazy, ktoré manažment zostavil, sú významne nesprávne.
12. Auditorské firmy sú zvyčajne subjekty, ktorých činnosť je zameraná na zisk, a ziskovosť auditorskej firmy zvyčajne súvisí s tým, aký vzťah existuje medzi účtovanými odmenami za audit a nákladmi vynaloženými na zozbieranie dostatočných vhodných auditorských dôkazov. Uvedená skutočnosť môže u tretích strán vyvolať predstavu, že auditorské firmy môžu mať, bez ohľadu na aplikáciu auditorských štandardov a etických požiadaviek, krátkodobý motív, aby obmedzili vykonávané práce, hoci vedia, že z dlhodobého hľadiska musia kvalitu auditu udržiavať na vyrovnanej úrovni, aby ochránili dobré meno firmy a predišli regulačným alebo právnym opatreniam. Rovnaká je situácia vo verejnom sektore, aj keď subjekty vykonávajúce audit vo verejnom sektore nie sú ziskové, obmedzené rozpočty pre nich môžu predstavovať ďalší problém, ako sa postarať o to, že sa vykoná vhodný objem prác.

Pohľady zainteresovaných strán na kvalitu auditu sa rôznia.

13. Pohľady zainteresovaných strán na kvalitu auditu sa rôznia. Toto samo osebe neprekvapí, keďže miera priamej účasti týchto strán na audite a prístup k informáciám relevantných pre audit sa značne líši; a rôzne zainteresované strany prikladajú auditu rôzny význam.
14. V spoločnostiach s akciami kótovanými na burze nemajú zainteresované strany prístup k informáciám o audite, iba k tým, ktoré sú verejne dostupné. Naopak, strany zainteresované na iných účtovných jednotkách majú často priamy prístup k audítorom, komunikujú s nimi – formálne aj neformálne –, čo priamo ovplyvňuje ich pohľad na kvalitu auditu.
15. Niektorí používatelia finančných výkazov môžu za kvalitu auditu považovať maximálny objem získaných auditorských dôkazov a pochybnosti vyjadrené voči manažmentu. Nazeranie na kvalitu auditu iba z tohto uhla pohľadu by znamenalo, že audit by bol tým kvalitnejší, čím viac zdrojov (z kvantitatívneho aj kvalitatívneho hľadiska) sa vyčlení na audit.

16. Manažment môže mať záujem na tom, aby sa náklady na audit obmedzili, audit sa zrealizoval čo najrýchlejšie a narušenie normálnej činnosti účtovnej jednotky bolo podľa možnosti minimálne. Pri nazeraní na kvalitu auditu z tohto uhla pohľadu môže manažment navrhnúť, aby sa na audit vyčlenili čo najmenšie zdroje.
17. Vyváženosť týchto rozdielných pohľadov naznačuje, že audit je kvalitný, keď je účelný a vykoná sa efektívne, včas a za primeranú odmenu. Slová „účelný“, „efektívny“, „včasný“ a primeraný sa však spájajú s istou dávkou subjektívnosti. Správnymi osobami, ktoré majú za úlohu zvážiť tieto skutočnosti, bývajú často osoby poverené spravovaním vrátane výborov pre audit. Práve preto je v mnohých štátoch jednou z povinností výboru pre audit zvážiť kvalitu auditu a schváliť alebo odporučiť na schválenie vymenovanie audítora a odmenu za audit.

Transparentnosť vykonaných prác a auditorských zistení je limitovaná.

18. Služby sú pre tých, ktorým sa poskytujú, často relatívne transparentné a používatelia vedia priamo posúdiť ich kvalitu. Celý rad zainteresovaných osôb vrátane akcionárov spoločností, ktorých akcie sú kótované na burze cenných papierov, alebo poskytovateľov finančných prostriedkov potrebných na podnikanie však zvyčajne nemá podrobný prehľad o prácach vykonaných počas auditu, ani o problémoch, ktoré sa zistili a riešili. Externí používatelia finančných správ auditovanej účtovnej jednotky preto často nevedia priamo zhodnotiť kvalitu auditu.
19. Informácie o práci a zisteniach audítora môžu byť obsiahnuté v správe audítora. Veľa správ je však štandardizovaných a audítor, až na situácie, keď vyjadrí modifikovaný názor, čo sa však stáva relatívne zriedkavo, zvyčajne o svojej práci a zisteniach neinformuje.
20. Používatelia sa obrátili na IAASB s otázkou, či by sa v správach audítorov nemalo uvádzať viac informácií a IAASB zareagovala návrhom zmeny štruktúry, znenia a obsahu správy audítora vrátane kľúčových záležitostí z auditu zahrnutých do správy audítora v prípade auditu spoločnosti, ktorej akcie sú kótované na burze cenných papierov. IAASB dúfa, že vďaka zmenám, no najmä zahrnutiu kľúčových záležitostí z auditu do správy audítora, získajú používatelia finančných výkazov užitočné informácie, ktoré im umožnia lepšie pochopiť skutočnosti, ktoré boli podľa odborného názoru audítora pri audite najvýznamnejšie.
21. IAASB verí, že iniciatíva v oblasti správ audítora používateľom poskytne určitú predstavu o kvalite auditu, najmä ak existuje priestor na ďalšiu diskusiu s výborom pre audit alebo s audítorom. Súčasne však uznáva, že takéto prídavné informácie budú nevyhnutne predstavovať iba relatívne malú časť celkových informácií, o ktorých audítor vie, a ktoré môžu byť dôležité na lepšie posúdenie kvality auditu.

Príloha č. 2

Kvalitatívne atribúty vstupných faktorov a faktorov pôsobiacich počas procesu

1. V tejto prílohe sú podrobnejšie popísané kvalitatívne atribúty vstupných faktorov a faktorov pôsobiacich počas procesu. Tieto kvalitatívne atribúty platia na úrovni zákazky na audit, na úrovni audítorskej firmy aj na úrovni štátu (alebo jurisdikcie).

Vstupné faktory

- 1.1 **Hodnoty, etika a postoje – úroveň zákazky**
2. Kľúčové atribúty sú:
 - Tím pracujúci na zákazke si je vedomý toho, že audit sa vykonáva v záujme širšej verejnosti, a uznáva význam dodržiavania etických požiadaviek.
 - 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.
- 1.1.1 *Tím pracujúci na zákazke uznáva, že audit sa vykonáva v záujme širšej verejnosti, ako aj význam dodržiavania etických požiadaviek.*
3. Tím pracujúci na zákazke je povinný vykonať audit v záujme strán zainteresovaných na účtovnej jednotke, ako aj v záujme širšej verejnosti. Povaha a miera verejného záujmu bude pravdepodobne závisieť od povahy účtovnej jednotky. Tím pracujúci na zákazke však musí pri každom audite do správnej miery posúdiť tvrdenia manažmentu, rozhodne vyjadriť svoje názory a venovať sa problematickým skutočnostiam, kým nedospeje k vhodným záverom.

1.1.2 *Tím pracujúci na zákazke je objektívny a jeho členovia bezúhonní.*

4. V zmysle princípu objektívnosti nesmie audítor ohroziť svoj odborný ani obchodný úsudok zaujatosťou, konfliktom záujmov alebo nenáležitým vplyvom iných osôb.²
5. Potreba, aby bol audítor predovšetkým objektívny, vyplýva zo skutočnosti, že množstvo dôležitých krokov, ktoré sú súčasťou zostavovania finančných výkazov, sa nezaobíde bez úsudku. Iba málo položiek vykázaných vo finančných výkazoch sa dá s istotou oceniť, pri mnohých treba robiť odhady, a teda použiť úsudok. Audítor musí byť pri posudzovaní úsudkov manažmentu objektívny, aby znížil riziko významnej nesprávnosti finančných výkazov z dôvodu neobjektívnosti manažmentu, či už úmyselnej alebo neúmyselnej.
6. Najdôležitejšou vlastnosťou všetkých, ktorí konajú vo verejnom záujme, je bezúhonnosť. Je nevyhnutné, aby tím pracujúci na zákazke konal a bol videný, že koná bezúhonne, čo si vyžaduje nielen čestnosť, ale celú škálu súvisiacich vlastností ako napríklad poctivosť, úprimnosť a odvahu.

1.1.3 *Tím pracujúci na zákazke je nezávislý.*

7. Nezávislosť sa vyžaduje na ochranu jednotlivých členov tímu pracujúceho na zákazke alebo audítorskej firmy pred vplyvmi, ktoré by mohli ohroziť odborné úsudky, pomáha im konať bezúhonne, objektívne a uplatňovať profesionálny skepticizmus. Treba sa vyhnúť aj skutočnostiam a okolnostiam, ktoré sú natoľko závažné, že rozumne uvažujúca a informovaná tretia osoba by pravdepodobne dospela k záveru, že došlo k porušeniu bezúhonnosti, objektívnosti alebo profesionálneho skepticizmu firmy alebo člena tímu pracujúceho na zákazke.
8. Nezávislosť audítora môžu ohrozovať napríklad tieto skutočnosti:
 - Finančné záujmy existujúce medzi audítorm a auditovanou účtovnou jednotkou. Vlastníctvo finančného podielu v spoločnosti, ktorá je klientom auditu, môže nezávislosť ohroziť z titulu vlastníckeho záujmu.
 - Obchodné vzťahy medzi audítorm a auditovanou účtovnou jednotkou. Úzky obchodný vzťah medzi audítorskou firmou alebo členom tímu pracujúceho na zákazke, prípadne medzi blízkym

² *Etický kódex účtovných odborníkov*, ktorý vydala Rada pre medzinárodné etické štandardy účtovných odborníkov (Kódex IESBA), článok 120.1

rodinným príslušníkom a účtovnou jednotkou môže nezávislosť ohroziť z titulu súkromného záujmu alebo zastrašovania.

- Poskytovanie služieb iných ako audit klientom, ktorým sa poskytujú služby predstavujúce audit. Audítorské firmy svojim audítorským klientom tradične poskytujú celú škálu služieb iných ako audit, pre ktoré disponujú potrebnými schopnosťami a odbornými znalosťami. Poskytovanie služieb, ktoré sú iné ako audit, však môže viesť k ohrozeniu nezávislosti. Hrozby, ktoré takto vzniknú, predstavujú najčastejšie ohrozenie v dôsledku preverovania vlastnej práce, súkromného záujmu a lobizmu.
 - Partneri a zamestnanci sa môžu domnievať, že ich odmeňovanie a ich ďalšia kariéra v audítorskej firme závisia od udržania klienta, ktorému sa poskytuje audit, čo vytvára hrozbu z titulu dôverného vzťahu alebo súkromného záujmu.
 - Situácia, keď bývalý člen tímu pracujúceho na zákazke alebo partner firmy vstúpil do auditovanej účtovnej jednotky, kde zastáva post s významným vplyvom na účtovné záznamy a zostavovanie finančných výkazov. Hrozby, ktoré takto vzniknú, predstavujú najčastejšie ohrozenie nezávislosti spôsobené dôverným vzťahom, súkromným záujmom a zastrašovaním.
9. Hrozba z titulu dôverného vzťahu môže pri zákazkách na audit vzniknúť aj pri dlhodobom používaní tých istých vedúcich pracovníkov. Poznatky o účtovnej jednotke a jej podnikaní, ktoré audítor získal v minulosti, však pravdepodobne prospejú kvalite auditu a zlepšia posúdenie rizík zo strany audítora aj reakciu na ne. Môžu tiež zvýšiť efektivitu a viesť k vhodnejším odporúčaniam na zlepšenie v konkrétnych oblastiach podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky.
10. Prípadný prínos pre kvalitu auditu musí byť v rovnováhe s ohrozením nezávislosti audítora, ktoré môže vyplynúť z hlbokých poznatkov vedúcich pracovníkov audítora o účtovnej jednotke a jej činnosti v dôsledku niekoľkoročných prác na audite daného subjektu. Na riešenie tejto hrozby sa v etickom kódexe IESBA vyžaduje, aby sa hlavní partneri zodpovední za audit účtovných jednotiek, ktoré sú predmetom verejného záujmu, po siedmich rokoch zmenili (rotovali); etické alebo zákonné požiadavky môžu v niektorých krajinách požadovať kratšie obdobie. Niektorí sa domnievajú, že vnímaniu nezávislosti audítora by okrem rotácie partnerov zodpovedných za zákazky na audit pomohlo, keby existovala povinnosť pravidelne meniť samotné audítorské firmy. Iní sú presvedčení, že zotrvávanie pri tej istej firme pravdepodobne audítorovi pomáha spoznať podnikanie a systémy

účtovnej jednotky a vedie k efektívnym reakciám na riziká významných nesprávností vo finančných výkazoch a efektívite auditu.

11. Pre auditu vo verejnom sektore je dôležité, rovnako ako pre auditu v súkromnom sektore, aby sa zväžili skutočnosti, ktoré ohrozujú nezávislosť, a opatrenia na jej dodržiavanie. Niektoré potenciálne hrozby však môžu byť vo verejnom sektore iné. Je napríklad menej pravdepodobné, že vo verejnom sektore bude audítor priamo finančne zainteresovaný na účtovných jednotkách, ktoré audituje.
12. Audítor je často považovaný za cenného poradcu účtovnej jednotky z hľadiska podnikania aj daní, pričom obvykle často dochádza k priamej komunikácii s vyšším vedením účtovnej jednotky, vďaka čomu je audítor dobre informovaný o tom, ako sa vyvíja jej obchodná činnosť. Vďaka tomu síce dobre pozná proces finančného výkazníctva klienta aj odvetvie, v ktorom klient pôsobí, ale niekedy sa môže považovať za skutočnosť, ktorá ohrozuje jeho nezávislosť.

1.1.4 *Tím pracujúci na zákazke je odborne spôsobilý a náležite starostlivý.*

13. Všetci členovia tímu pracujúceho na zákazke sú odborne spôsobilí a náležite starostliví:
 - Rozvíjajú a udržiavajú si odborné vedomosti a schopnosti na vhodnej úrovni.
 - Konajú pozorne, dôkladne a včas.
 - Konajú svedomito, v súlade s platnými odbornými a profesionálnymi štandardmi.

1.1.5 *Tím pracujúci na zákazke uplatňuje profesionálny skepticizmus.*

14. Profesionálny skepticizmus je postoj, ktorý sa vyznačuje skúmaným prístupom v kontexte dobrého poznania účtovnej jednotky, jej podnikania a prostredia, v ktorom pôsobí. Toto poznanie, spolu so skúsenosťami a všeobecnejšími poznatkami o podnikaní umožňuje audítorovi posúdiť riziká významných nesprávností vo finančných výkazoch účtovnej jednotky, posúdiť dostatok a vhodnosť audítorských dôkazov a vyvodiť vhodné závery.
15. Profesionálny skepticizmus je dôležitý aspekt rozhodnutí, ktoré audítor robí na základe posúdenia skutočností a ktoré sa týkajú plánovania a výkonu auditu, ako aj zhodnotenia jeho výsledkov. Ak audítor nie je ochotný pochybovať o tvrdeniach manažmentu (aj vtedy, keď manažment využil prácu experta), nebude jeho práca odrádzať od podvodov a nebude ani

schopný dospieť s istotou k záveru, či sú finančné výkazy účtovnej jednotky verne prezentované v súlade s rámcom finančného výkazníctva.

16. Profesionálny skepticizmus znamená, že všetci členovia tímu pracujúceho na zákazke:
- zaujímajú skúmový postoj a sú ochotní pochybovať o tvrdeniach manažmentu,
 - kriticky posudzujú informácie a vysvetlenia, ktoré získali pri svojej práci,
 - snažia sa pochopiť prípadné motivácie manažmentu, ak by finančné výkazy obsahovali nesprávnosti,
 - sú nezaujatí,
 - vyjadrujú pochybnosti o úsudkoch ostatných členov tímu pracujúceho na zákazke,
 - majú odvahu namietat' voči manažmentu a sú natoľko vytrvalí, že fakty skúmajú, kým nedospejú k záveru,
 - ostražito dávajú pozor, či dôkazy nie sú v rozpore s inými získanými dôkazmi, prípadne či nespochybňujú spoľahlivosť dokumentov a reakcie na žiadosť o poskytnutie informácií.

1.2 Hodnoty, etika a postoje – úroveň firmy

17. Kľúčové atribúty 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 problematických záležitostiach diskutuje.

- Firma má spoľahlivé systémy na rozhodovanie o akceptácii klienta a ďalšom vzťahu s klientom.

1.2.1 *Zavedené mechanizmy spravovania vytvárajú vhodný tón na najvyššej úrovni, tzv. tón zhora (tone at the top) a snažia sa zabezpečiť nezávislosť firmy.*

18. Pre audítorskú firmu je dôležité mať vhodné interné mechanizmy spravovania, aby sa zabezpečilo, že funkcia auditu pôsobí vo verejnom záujme, a predišlo sa negatívne vplyvu obchodných záujmov firmy na kvalitu auditu, napríklad nevhodnou propagáciou iných činností (zameraných na dane, financovanie podnikov či napríklad poradenstvo) na úkor kvality auditu.
19. Vedenie firmy zohráva kľúčovú úlohu pri podpore kultúry, ktorá zdôrazňuje úlohu auditu vo verejnom záujme a v tejto súvislosti význam jeho kvality, ako aj potrebu vyhýbať sa situáciám, ktoré by mohli skompromitovať objektivnosť alebo nezávislosť firmy. Pravidelné informácie o tom, aké správanie sa očakáva, vytvára v audítorskej firme vhodné prostredie vyzývajúce k dodržiavaniu princípov, na ktorých sú založené etické požiadavky vzťahujúce sa na audítorov.
20. Samostatne pôsobiaci účtovní odborníci môžu priamo ovplyvňovať kultúru vo svojich firmách a aj v malých a stredne veľkých firmách (SMP) môžu malý počet partnerov do veľkej miery priamo ovplyvniť vstupné faktory ako napríklad mechanizmy spravovania či konzultačné a monitorovacie činnosti. V závislosti od tónu to môže byť buď silná alebo slabá stránka prostredia v malej firme.

1.2.2 *Systémy hodnotenia a odmeňovania podporujú osobnostné vlastnosti nevyhnutné pre kvalitu auditu.*

21. Systémy na hodnotenie a odmeňovanie môžu pestovať a rozvíjať vhodné osobnostné vlastnosti a správanie vrátane bezúhonnosti, objektívnosti, odbornej spôsobilosti a náležitej starostlivosti. To znamená zapracovanie týchto vlastností pomocou vhodných kompetenčných rámcov do výberových kritérií pri náboe, postupov kariérneho rastu a odmeňovania, ako aj školiacich programov.
22. Kompetenčné rámce sa najvhodnejšie vytvárajú s odvolaním sa na kompetenčné oblasti IES, ktoré podporia zosúladenie s rámcami audítorských firiem.
23. Firma pravidelne hodnotí svojich partnerov a zamestnancov na základe spôsobilosti, ktorú získali pre potreby kvality auditu. Takto sa firmy starajú o

to, aby ich partneri a zamestnanci neboli potrestaní za prísne stanovisko, ktoré zaujali vzhľadom k problémom zisteným počas auditu, aj keby to mohlo ohroziť vzťah so zákazníkom. Závery z tohto postupu sa použijú na podporu rozhodnutí týkajúcich sa kariérneho rastu a odmeňovania. V prípade, keď výkony partnerov alebo zamestnancov nespĺňajú predpokladaný štandard, firma môže prijať aj iné opatrenia.

1.2.3 *Finančné úvahy nevedú ku konaniu a rozhodnutiam, ktoré znižujú kvalitu auditu.*

24. Finančné úvahy na úrovni firmy (napríklad finančný cieľ, ktorý firma stanoví pre ziskovú maržu, ktorú treba dosiahnuť pri audite, a ochota investovať do školení a systémov na podporu auditu) ani na úrovni zákazky (napríklad vzťah medzi odmenou za audit a nákladmi na jeho vykonanie) nesmú byť prekážkou, ktorá bráni v tom, aby sa vykonal kvalitný audit v zmysle verejného záujmu.
25. Na úkor kvality auditu nesmie dochádzať ani k:
 - prílišnému dôrazu na získavanie a udržanie zákazníkov na audit, najmä nie za nereálne nízku odmenu,
 - zameraniu sa na marketing služieb, ktoré sú iné ako audit, účtovným jednotkám, v ktorých firma vykonáva audit,
 - znižovaniu nákladov (vrátane znižovania počtu partnerov a zamestnancov) v auditorskej praxi (napríklad v časoch hospodárskeho útlmu).

1.2.4 *Firma kladie dôraz na význam možnosti poskytovať partnerom a zamestnancom príležitosti pre sústavný odborný rast a prístup ku kvalitnej odbornej podpore.*

26. Pri audite je potrebné mať vedomosti z celého radu odborných oblastí vrátane finančného výkazníctva, výkonu auditu a etických štandardov, ako aj zákonov o spoločnostiach a daňových predpisov. Je dôležité, aby mali auditorské firmy technické podporné mechanizmy, ktoré jednotlivým partnerom a zamestnancom pomôžu držať krok s vývojom v týchto oblastiach, a poskytnú im pomoc v zložitých situáciách.
27. Kvalita auditu sa dá zvyšovať aj vybudovaním informačnej infraštruktúry, ktorá firme umožní poskytnúť podporu pre úsudky formulované pri audite (napríklad vytváraním databáz spoločností a odvetvových databáz), sledovať a vhodným spôsobom riešiť problémy spojené s nezávislosťou, ale aj napláňovať a efektívne riadiť rotáciu partnerov pri zákazkách na audit.

28. Vo veľkosti auditorských firiem aj technického zázemia, ktoré majú k dispozícii, môžu existovať veľké rozdiely. V menších firmách s menším počtom zamestnancov a zákazníckym kmeňom s relatívne menej zložitými operáciami sa dajú na kontrolu kvality vypracovať relatívne jednoduché zásady a postupy. Menšie firmy však môžu mať problémy pri konzultáciách a na odbornú expertízu si najímajú externých konzultantov, alebo sa spoliehajú na služby technickej podpory poskytované miestnymi profesionálnymi účtovnými organizáciami.

1.2.5 *Firma podporuje kultúru, v ktorej sa o zložitých záležitostiach diskutuje.*

29. Konzultačná kultúra je dôležitá pre všetky auditorské firmy vrátane audítorov, ktorí sú samostatne pôsobiaci účtovní odborníci. Pri audite treba často robiť ťažké rozhodnutia a úsudky. Zamestnanci o týchto problémoch diskutujú v rámci tímu pracujúceho na zákazke a s partnerom zodpovedným za zákazku. Partneri zodpovední za zákazku prediskutujú rozhodnutia a úsudky s inými partnermi alebo so špecialistami a poskytnutú radu dôkladne zvážia. Aby bol tento postup efektívny, musí vo firme existovať konzultačná kultúra a zúčastnené osoby musia mať dostatok času zaoberať sa problémami vtedy, keď vzniknú.
30. V prípade obmedzených interných zdrojov môžu mať firma k dispozícii externé odborné zdroje, ktoré získa prostredníctvom odborných účtovníckych organizácií, ich vzťahov s inými firmami alebo z tretích organizácií, ktoré majú k dispozícii vhodné zdroje.

1.2.6 *Firma má spoľahlivé systémy na rozhodovanie o akceptácii klienta a ďalšom pokračovaní vo vzťahu s klientom.*

31. Je dôležité, aby auditorské firmy pred akceptáciou zákazky na audit a následne každý rok zvažovali, či sú kompetentné vykonať zákazku a majú na jej vykonanie schopnosti aj zdroje. Znamená to, že treba aj zvážiť, či firma dokáže splniť relevantné etické požiadavky.
32. Audítori síce musia uplatňovať profesionálny skepticizmus, ale audit si vyžaduje aj určitú dôveru v manažment. Manažmentu, ktorý nie je bezúhonný, nemožno v zmysle definície dôverovať. Dobré systémy na akceptáciu klienta a pokračovanie vzťahu s klientom preto zhodnotia, či informácie nenaznačujú takú mieru nečestnosti manažmentu, že nebude možné vykonať kvalitný audit. Prísny systém na akceptáciu klienta a pokračovanie vzťahu s klientom je preto dôležitý, lebo auditorskej firme pomáha vyhnúť sa zákazkám s veľkou pravdepodobnosťou existencie podvodu alebo protizákonného konania, vďaka čomu si môže udržať povest' firmy poskytujúcej kvalitné audity.

1.3 Hodnoty, etika a postoje – úroveň štátu

33. Kľúčové atribúty sú:

- Sú zverejnené etické požiadavky, z ktorých jasne vyplývajú platné základné etické princípy aj osobitné požiadavky.
- Regulačné orgány, subjekty určujúce vnútroštátne štandardy, ako aj odborné účtovnícke organizácie sa aktívne snažia doceliť, aby audítori etické princípy pochopili a požiadavky konzistentne uplatňovali.
- Audítorské firmy si navzájom poskytujú informácie dôležité pre rozhodnutia, ktoré sa týkajú akceptácie klientov.

1.3.1 *Sú zverejnené etické požiadavky, z ktorých jasne vyplývajú platné základné etické princípy aj osobitné požiadavky.*

34. Etické požiadavky môže ukladať zákon alebo predpisy, alebo ich môžu požadovať odborné účtovnícke organizácie. IFAC od svojich členov vyžaduje, aby v závislosti od povinností, ktoré majú vo svojej krajine, prijali opatrenia na prevzatie a implementáciu Etického kódexu IESBA vo svojich jurisdikciách a pomohli pri jeho implementácii. V niektorých krajinách sa k Etickému kódexu IESBA pridávajú aj ďalšie vnútroštátne požiadavky a audítorské firmy a orgány pre audit vo verejnom sektore sa môžu rozhodnúť, či na svojich partnerov a zamestnancov nebudú kláť ešte vyššie požiadavky.
35. Nie je možné, aby etické požiadavky riešili všetky možné situácie. Audítori sa preto oboznamujú s požiadavkami aj základnými princípmi, z ktorých tieto požiadavky vychádzajú, aby vedeli, ako ich majú uplatňovať v praxi. S tým, ako treba uplatňovať princípy, sa možno oboznámiť prostredníctvom interných oznámení v audítorskej firme, vďaka praktickým radám či vzdelávaniu priamo vykonávaním prác, prípadne tým, že zamestnanci budú pozorovať skúsenejších zamestnancov pri práci.
36. Etický kódex IESBA stanovuje a od audítorov vyžaduje, aby dodržiavali nasledujúce základné princípy profesionálnej etiky:³
- Bezúhonnosť – znamená úprimnosť a česťnosť vo všetkých profesionálnych a obchodných vzťahoch. A zahŕňa aj česťnosť a pravdivosť.⁴

³ Kódex IESBA, odsek 100.5

⁴ Kódex IESBA, odsek 110.1

- Objektívnosť – znamená nedovoliť, aby zaujatosť, konflikt záujmov alebo nenáležitý vplyv iných osôb prevládali nad odborným alebo obchodným úsudkom.
 - Odborná spôsobilosť a náležitá starostlivosť – znamená udržiavať svoje odborné poznatky a zručnosti na požadovanej úrovni, aby klient alebo zamestnávateľ dostali kvalifikované odborné služby zodpovedajúce aktuálnemu vývoju v praxi, legislatíve a technikách, a konať svedomito, v súlade s platnými technickými a odbornými normami.
 - Dôvernosť informácií – znamená zachovávať dôvernosť informácií získaných v dôsledku profesionálnych a obchodných vzťahov, teda neposkytovať takéto informácie tretím stranám bez príslušného osobitného oprávnenia, okrem prípadov, keď existuje zákonná alebo profesionálna povinnosť alebo právo takéto informácie poskytnúť, a nepoužívať takéto informácie v prospech účtovného odborníka ani tretích strán.
 - Profesionálne správanie – znamená dodržiavanie príslušných zákonov a predpisov a povinnosť vyvarovať sa akýchkoľvek krokov, ktoré by mohli diskreditovať profesiu.
37. Etický kódex IESBA obsahuje aj ďalšie požiadavky na nezávislosť audítora a určuje, aký prístup by mali audítori zvoliť, vrátane:
- identifikácie skutočností ohrozujúcich ich nezávislosť,
 - posúdenia významnosti identifikovaných skutočností ohrozujúcich ich nezávislosť a
 - krokov, ktoré treba v prípade potreby urobiť na elimináciu ohrozenia nezávislosti alebo na zníženie ohrozenia nezávislosti na prijateľnú mieru.
38. V Etickom kódexe IESBA sa uvádza, že keď audítor zistí, že nemá k dispozícii alebo nemôže aplikovať opatrenia, ktorými by zabezpečil zníženie ohrozenia nezávislosti na prijateľnú mieru, je povinný eliminovať situáciu alebo vzťah, ktorý vedie k takémuto ohrozeniu, prípadne odmietnuť alebo vypovedať zákazku na audit⁵. Etický kódex IESBA uznáva, že v niektorých situáciách by vzniknutá hrozba mohla byť taká závažná, že by sa na prijateľnú úroveň nedala znížiť žiadnymi opatreniami, takže audítor na seba nesmie prevziať záväzok vykonať audit.

⁵ Kódex IESBA, odsek 290.7 Audítori vykonávajúci audit vo verejnom sektore však zvyčajne nemajú možnosť odstúpiť od zákazky na audit.

- 1.3.2 *Regulačné orgány, subjekty určujúce vnútroštátne štandardy, ako aj odborné účtovnícke organizácie sa aktívne snažia docieľiť, aby audítori etické princípy pochopili a požiadavky dôsledne uplatňovali.*
39. Dôslednému uplatňovaniu etických požiadaviek a princípov, z ktorých tieto požiadavky vychádzajú, pomáhajú usmernenia, školenia a podporné činnosti regulačných orgánov, subjektov určujúcich vnútroštátne štandardy, odborných účtovníckych organizácií a iných osôb. Uvedené zahŕňa vydávanie usmernení, napríklad odpovedí na často kladené otázky, ale aj organizovanie prezentácií a seminárov.
- 1.3.3 *Audítorské firmy si navzájom poskytujú informácie dôležité pre rozhodnutia týkajúce sa akceptácie klientov.*
40. Jednotlivé audítorské firmy prijímajú rozhodnutia o tom, či prijať nového klienta alebo pokračovať vo vzťahu s už existujúcim klientom, pre ktorého vykonávajú audit. Firmy sa môžu rozhodnúť, že nebudú pokračovať vo vzťahu s klientom, pre ktorého vykonávali audit, ak majú obavy týkajúce sa postupov finančného výkazníctva alebo bezúhonnosti manažmentu. Za takýchto okolností je dôležité, aby iné audítorské firmy, ktoré boli vyzvané, aby predložili ponuky na audit, o tejto skutočnosti vedeli.
- 1.4 **Poznatky, zručnosti, skúsenosti a čas – úroveň zákazky**
41. Kľúčové atribúty sú:
- Partneri a zamestnanci sú 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.

- Manažment klienta a osoby poverené spravovaním majú možnosť stretnúť sa s partnerom zodpovedným za zákazku a inými skúsenými členmi tímu pracujúceho na zákazke.

1.4.1 *Partneri a zamestnanci sú spôsobilí.*

42. Nedá sa očakávať, že všetci členovia tímu budú mať rovnaké vedomosti a skúsenosti, ale partner zodpovedný za zákazku je povinný zabezpečiť, aby bol tím ako celok spôsobilý a, pokiaľ si to okolnosti zákazky vyžadujú, aby sa najali externí špecialisti alebo experti. Odborné znalosti môžu byť potrebné najmä pokiaľ ide o záležitosti ako:
 - oceňovanie zložených finančných nástrojov, pozemkov a budov, nehmotného majetku, obstaraného majetku a záväzkov prevzatých pri kombinácii podnikov, ako aj majetku, ktorého hodnota môže byť znížená,
 - aktuársky výpočet záväzkov súvisiacich s poisťovacími zmluvami alebo s programami zamestnaneckých výhod,
 - odhad ropných a plynových rezerv,
 - ocenenie environmentálnych záväzkov a nákladov na rekultiváciu,
 - výklad zmlúv, zákonov a predpisov,
 - analýza komplikovaných alebo nezvyčajných problémov týkajúcich sa dodržania daňových zákonov,
 - informačné systémy účtovnej jednotky, najmä ak sa táto považuje za účtovnú jednotku závislú na informačných technológiách.
43. Odborné skúsenosti možno získať buď v rámci audítorskej firmy alebo z externých zdrojov. V prípade zainteresovania špecialistov alebo expertov je dôležité, aby ich práca, rovnako ako práca ostatných členov tímu pracujúceho na zákazke, bola vhodne riadená, pod vhodným dohľadom a kontrolou.
44. Správny rozvoj odborných vedomostí a zručností sa začína počiatočným odborným rozvojom osoby, ktorá sa uchádza o dráhu účtovného odborníka⁶. Účtovný odborník sa následne ďalším odborným rozvojom a skúsenosťami

⁶ Kompetenčné oblasti a výsledky vzdelávania pre uchádzačov o profesionálnu dráhu účtovného odborníka stanovuje IES 2, *Počiatočný profesionálny rozvoj – Odborná spôsobilosť*; IES 3, *Počiatočný profesionálny rozvoj – Odborné zručnosti* a IES 4, *Počiatočný profesionálny rozvoj – Profesionálne hodnoty, etika a postoje*, zatiaľ čo kompetenčné oblasti a výsledky vzdelávania pre partnerov zodpovedných za zákazku stanovuje IES 8, *Profesionálny rozvoj pre partnerov zodpovedných za zákazky na audit finančných výkazov*

získanými pri vykonávaní audítorských prác ďalej špecializuje, aby mohol plniť úlohu audítora. Ďalšie odborné rozvíjanie profesionálnej spôsobilosti a celoživotné vzdelávanie sú kritickým predpokladom toho, aby bol audítor neustále schopný spĺňať očakávania svojich klientov a verejnosti⁷.

1.4.2 *Partneri a zamestnanci poznajú podnikateľskú činnosť účtovnej jednotky.*

45. Pre audítora je najdôležitejšie, aby dobre poznal účtovnú jednotku, jej podnikanie a odvetvie, v ktorom pôsobí, aby vedel posúdiť riziká významných nesprávností vo finančných výkazoch, a teda správne zamerať audítorské postupy a zhodnotiť zistenia, ktoré z nich vyplynú. Toto poznanie je nevyhnutné aj pre uplatňovanie profesionálneho skepticizmu a schopnosti dospieť k správny audítorským úsudkom.
46. Poznanie odvetvia vrátane poznania príslušných predpisov a účtovných problémov môže byť mimoriadne dôležité napríklad v prípade klientov z odvetvia finančných služieb. Je však dôležité, aby oblasti poznatkov neboli príliš úzke, lebo by audítorovi bránili v tom, aby videl širšie súvislosti. Audítor môže všeobecné poznatky o podnikaní získať vykonávaním prác iných ako audit a činnosťou pre rozličných klientov v rozličných odvetviach. Vďaka tomu bude vedieť získať odstup od špecifik podnikania konkrétnej účtovnej jednotky a zvážiť širšie poznatky o problémoch podnikania, rizikách a kontrolných systémoch.
47. Audity menších účtovných jednotiek často na mieste vykonávajú skúsení pracovníci, ktorí pre účtovnú jednotku pracujú už niekoľko rokov. Takíto pracovníci síce zvyčajne majú dobré poznatky o podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky, avšak môže byť ohrozená ich objektivnosť a profesionálny skepticizmus.

1.4.3 *Partneri a zamestnanci robia primerané úsudky.*

48. Audítori využívajú svoje skúsenosti a svoju bezúhonnosť, objektivnosť a profesionálny skepticizmus, aby mohli dospieť k primeraným úsudkom podporeným faktami a okolnosťami zákazky.
49. Na to, aby sa sformuloval primeraný úsudok, možno budú partneri a zamestnanci musieť:
 - identifikovať problém,

⁷ IAESB v súčasnosti reviduje IES 8. Pravdepodobne uzná audítorovu potrebu priebežne zvyšovať svoju odbornosť tým, že najprv stanoví výsledky vzdelávania a následne bude požadovať ďalší odborný rast v kompetenčných oblastiach, ktoré sa vyžadujú od partnerov zodpovedných za zákazky na audit finančných výkazov.

- uplatniť poznatky o podnikaní, finančnom účtovníctve a výkazníctve a o informačných technológiách,
- urobiť prieskum problematiky a zvážiť rozličné uhly pohľadu,
- posúdiť alternatívy z hľadiska relevantných skutočností a okolností,
- zvážiť, či sa pri vyvodzovaní záveru postupovalo podľa vhodného postupu a či existuje dostatok vhodných auditorských dôkazov na jeho podporu,
- konzultovať, ak treba, a
- zdokumentovať záver a zdôvodniť ho.

1.4.4 *Partner zodpovedný za zákazku sa aktívne podieľa na posudzovaní rizík aj plánovaní, dohliada na výkon prác a kontroluje už vykonané práce.*

50. Keďže partneri zodpovední za zákazky nesú zodpovednosť za audity, ktoré sa zaviažu vykonať, je dôležité, aby sa priamo podieľali aj na plánovaní auditu, posúdení získaných dôkazov a formulácii konečných záverov.
51. Aj keď sa väčšina jednotlivých auditorských prác možno deleguje na menej skúsených zamestnancov, dostupnosť partnerov zodpovedných za zákazku im umožňuje včas poskytovať vstupné informácie v priebehu auditu.
52. Podľa niektorých názorov by sa malo meno partnera zodpovedného za zákazku povinne uvádzať vo všetkých správach audítora, lebo takto by príslušný partner pociťoval väčšiu osobnú zodpovednosť, keďže je v konečnom dôsledku zodpovedný za výkon auditu. V mnohých jurisdikciách už takáto požiadavka existuje, a to v podobe osobitného podpisu. Podľa iných názorov nebude mať takáto požiadavka žiaden vplyv na pocit zodpovednosti partnera zodpovedného za audit. Hrozí, že takáto požiadavka by mohla znížiť vnímanú zodpovednosť firmy, a pre partnera zodpovedného za zákazku by v niektorých jurisdikciách mohla viesť k zvýšeniu právnej zodpovednosti.

1.4.5 *Zamestnanci vykonávajúci jednotlivé auditorské práce u klienta majú dostatok skúseností, ich práca je vhodne riadená, pod vhodným dohľadom a kontrolou, a je zabezpečená aj primeraná kontinuita zamestnancov.*

53. Štruktúra auditorských firiem, najmä tých väčších, je často hierarchická, – označovaná ako „pyramídová štruktúra“ – a odráža sa aj v zložení tímov pracujúcich na jednotlivých zákazkách. V dôsledku tejto skutočnosti väčšinu jednotlivých auditorských prác u klienta pravdepodobne vykonávajú relatívne neskúsení zamestnanci; v skutočnosti môžu byť ešte stále v štádiu získavania

svojej účtovnej kvalifikácie. Aby zamestnanec mohol dospieť k primeranému odbornému úsudku, však zvyčajne potrebuje skúsenosti.

54. Navyše, ak sú na audite každý rok tí istí zamestnanci, pravdepodobne im to pomôže lepšie spoznať podnikateľskú činnosť a systémy účtovnej jednotky, čo manažment a osoby poverené spravovaním často vítajú. Podľa niektorých názorov takáto situácia zrejme zefektívňuje reakcie na riziká významných nesprávností vo finančných výkazoch aj samotný audit. Pri dlhodobejšom zotrvaní u toho istého klienta však môže poľaviť profesionálny skepticizmus a môže byť ohrozená aj nezávislosť audítora.
55. V mnohých krajinách majú audítori vykonávajúci audit subjektov vo verejnom sektore limitované výdavky, ktoré môžu vynaložiť na zamestnancov. Môžu existovať aj predpisy, ktoré ovplyvňujú nábor zamestnancov a výšku mzdy, ktorá sa im môže vyplatiť. Pre niektorých auditorov preto môže byť problematické získať a udržať si dostatočný počet veľmi kvalitných zamestnancov, aby mohli dôsledne vykonávať kvalitné audity.

1.4.6 *Partneri a zamestnanci majú dostatok času, aby mohli audit vykonávať efektívne.*

56. Partneri a zamestnanci často mávajú okrem auditu samotnej účtovnej jednotky aj iné povinnosti, a časový plán auditu môže byť veľmi náročný. Dôležité je plánovanie, a to na úrovni jednotlivého auditu aj na úrovni audítorskej firmy, aby boli k dispozícii vhodné zdroje na zozbieranie dostatku vhodných dôkazov a na zabezpečenie vhodnej výmeny informácií s manažmentom a s osobami poverenými spravovaním.
57. Audítorské firmy sú zvyčajne subjekty, ktorých činnosť je zameraná na zisk, a ziskovosť audítorskej firmy zvyčajne ovplyvňuje to, v akom vzťahu sú účtované honoráre za audit a náklady vynaložené na zozbieranie dostatku vhodných audítorských dôkazov. Partneri zodpovední za zákazky na audit sa vo svojej audítorskej firme zvyčajne musia zodpovedať za ziskovosť auditov, ktoré vykonali, a, ak manažment odmenu za audit obmedzí, môže tým pracujúci na zákazke pod tlakom tejto skutočnosti zmeniť charakter a časový rozvrh audítorských postupov alebo zredukovať testy, čo zase môže ohroziť kvalitu auditu⁸.

⁸ V etických požiadavkách (napríklad Etický kódex IESBA, odsek 240.2) sa táto hrozba často uvádza, požaduje sa jej zhodnotenie a, ak treba, aj prijatie vhodných opatrení.

1.4.7 *Manažment klienta a osoby poverené spravovaním majú možnosť stretnúť sa s partnerom zodpovedným za zákazku a inými skúsenými členmi tímu pracujúceho na zákazke.*

58. Je dôležité, aby mali členovia vyššieho manažmentu a osoby poverené spravovaním prístup k partnerovi zodpovednému za zákazku. Vďaka pravidelnému kontaktu môže byť partner zodpovedný za zákazku na audit dobre informovaný o vývoji v podnikaní účtovnej jednotky a môže včas riešiť otázky týkajúce sa auditu.

1.5 Poznatky, zručnosti, skúsenosti a čas – úroveň firmy

59. 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 priam 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.

1.5.1 *Partneri a zamestnanci majú dostatok času venovať sa problematickým záležitostiam vtedy, keď vzniknú.*

60. Partneri a vedúci pracovníci zvyčajne pracujú na niekoľkých auditoch, často s podobnými termínmi na predkladanie správ, čo môže viesť k veľkej koncentrácii prác v určitom období. Partneri a vedúci pracovníci okrem toho pre klientov často vykonávajú služby, ktoré sú iné ako audit, alebo iné činnosti v rámci auditorskej firmy. Je dôležité, aby firmy čo najlepšie predvídali a pri prideľovaní povinností riadili prípadné časové konflikty. Manažment firmy proaktívne monitoruje množstvo prác, aby znížil riziko neprijateľnej pracovnej záťaže jednotlivých partnerov alebo zamestnancov.

1.5.2 *Tímy pracujúce na zákazkách majú vhodnú štruktúru.*

61. Pri prideľovaní ľudských zdrojov sa zohľadňujú riziká. Existuje nebezpečenstvo, že najkompetentnejší partneri a zamestnanci budú pridelení najväčším a najprestížnejším firemným klientom, takže nebudú k dispozícii

- na audit iných klientov, v prípade ktorých môže byť riziko významných nesprávností vo finančných výkazoch väčšie.
62. Vďaka správne prideleniu zdrojov majú tímy pracujúce na zákazkách odborné znalosti a čas potrebný na výkon jednotlivých auditov. Znamená to, že na audit sa pridelia partneri a vedúci pracovníci, ktorí majú nielen vhodné poznatky o odvetví, v ktorom klient pôsobí, a o jeho rámci finančného výkazníctva, ale aj dostatok času, aby mohli vykonať kvalitný audit.
 63. Aby firma mohla rozdeliť svoje zdroje, musí zhromaždiť informácie o:
 - poznatkoch, zručnostiach a skúsenostiach,
 - záväzkoch z hľadiska odhadovaného času a
 - obdobiach, počas ktorých sa poskytovali služby – aby mohla splniť etické požiadavky, napríklad v súvislosti s rotáciou partnerov zodpovedných za audit.
 64. V niektorých krajinách nie je audit menších účtovných jednotiek povinný. Môže to znamenať, že malé a stredne veľké firmy s malým počtom klientov, majú v týchto krajinách problém udržať si partnerov a zamestnancov s relevantnými audítorskými poznatkami a skúsenosťami.
- 1.5.3 *Partneri a skúsenejší zamestnanci poskytujú menej skúseným zamestnancom včas hodnotenia aj vhodné praktické rady priam pri vykonávaní prác.*
65. Proces hodnotení je v audítorských firmách dôležitou súčasťou rozvoja osobných schopností každého jednotlivca. Merat' kvalitu auditu je síce problematické, ale ak sa na ňu špecificky zamerajú hodnotenia partnerov aj zamestnancov, môže sa zvýšiť. Hodnotenia sa dajú využiť na propagáciu tvorby dobrých audítorských úsudkov, vrátane konzultácií o problematických záležitostiach.
 66. Je účelné rozlišovať medzi pravidelnými hodnoteniami výkonnosti zamestnancov a ich praktickým vedením či vzdelávaním priamo pri vykonávaní prác. Hodnotenia môžu pomôcť identifikovať dôležitú zručnosť alebo odbornú spôsobilosť, ktorú treba zlepšiť, zatiaľ čo praktické vedenie alebo vzdelávanie priamo pri vykonávaní prác môže jednotlivcom pomôcť, aby si túto svoju zručnosť alebo spôsobilosť rozvíjali. Praktické vedenie a vzdelávanie priamo pri vykonávaní prác sú zrejme dôležité najmä pre rozvoj tých najdôležitejších osobných vlastností ako je bezúhonnosť, objektívnosť, precíznosť, profesionálny skepticizmus a vytrvalosť, pričom menej skúseným zamestnancom pomôžu pri riešení neznámych oblastí auditu.

67. Praktické vedenie a poradenstvo si vyžaduje ďalšie zručnosti, vedomosti aj skúsenosti a audítorské firmy nemajú nevyčerpatel'né zdroje ľudí, ktorí by mali na túto činnosť vhodné predpoklady. Navyše, ich čas si zrejme vyžaduje plnenie iných povinností. Firmy by mali svojich skúsenejších zamestnancov stimulovať, aby si vyčlenili čas potrebný na efektívne plnenie tejto úlohy, ktorá je dôležitá pre rozvoj zamestnancov, a v rámci procesu hodnotenia posúdili, či sa daný cieľ podarilo dosiahnuť.

1.5.4 *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.*

68. Profesia sa snaží poskytnúť audítorom nevyhnutné odborné základy prostredníctvom počiatočného vzdelávania pred vstupom do profesie (IPD), ktoré zahŕňa školenia zamerané na technické zručnosti a profesionálne hodnoty, etiku a praktické skúsenosti, ako aj sústavného vzdelávania (CPD).
69. Firmy zabezpečujú školenia zamerané na technické aspekty auditu a na požiadavky svojich metodík na výkon auditu. Tým, že uchádzačov o vstup do profesie zaraďujú do tímov vykonávajúcich audítorské práce na zákazke, im umožňujú získať aj základné praktické skúsenosti.⁹ Je dôležité skombinovať výučbu o technických aspektoch výkonu auditu so získavaním praktických skúseností, lebo formálne vzdelávanie predstavuje iba časť procesu, ktorým si audítori rozvíjajú svoje zručnosti a získavajú skúsenosti.
70. Profesionálne účtovnícke organizácie, ktoré sú členmi IFAC, majú požiadavky týkajúce sa sústavného odborného vzdelávania a programy odborného rastu v audítorských firmách slúžia na budovanie odbornej spôsobilosti audítorov. Takéto programy zvyknú pokrývať širokú škálu oblastí, ktoré sú relevantné pre podnikanie firmy ako celok, napríklad projektové riadenie, informačné technológie či komunikačné zručnosti. Je dôležité, aby firmy venovali dostatok času, zdrojov a pozornosti vzdelávaniu v otázkach auditu aj účtovníctva a, keď to je vhodné, aj osobitným problémom konkrétnych odvetví, aby poskytli technické zručnosti potrebné na dosiahnutie kvalitného auditu.

1.6 Poznatky, zručnosti, skúsenosti a čas – úroveň štátu

71. Kľúčové atribúty sú:
- Existujú spoľahlivé mechanizmy na udeľovanie licencií audítorovým firmám/individuálnym audítorom.

⁹ IES 8 stanovuje v odsekoch 54 a 59 požiadavky na praktické skúsenosti audítorov.

- 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.

1.6.1 *Existujú spoľahlivé opatrenia na udeľovanie licencií auditorským firmám/individuálnym audítorom.*

72. Audit je činnosť vo verejnom záujme, ktorú musia vykonávať vhodne kvalifikované osoby pracujúce vo vhodnom prostredí. Na dosiahnutie tohto stavu má zvyčajne každá štát systémy na udeľovanie licencií auditorským firmám alebo jednotlivým audítorom, ktoré ich oprávňujú vykonávať audity. Register schválených firiem a osôb neraz vedie príslušný úrad. Úrady majú často právomoc zrušiť licenciu za presne stanovených okolností.

1.6.2 *Požiadavky na vzdelanie sú jasne definované, vzdelávanie je efektívne a sú naň zabezpečené primerané zdroje.*

73. Kritériá na získanie licencie zvyčajne zahŕňajú požiadavky na vzdelávanie, počiatkové (IPD) aj sústavné (CPD). Kvalite pomôže, keď sú požiadavky na vzdelanie jasne definované a použije sa dostatok zdrojov zabezpečujúcich efektívnosť vzdelávania.
74. Odborné zručnosti popísané v IES zdôrazňujú kompetencie, ktoré sú nevyhnutné pre kvalitu auditu. Tieto kompetencie sa rozvíjajú teoretickým vzdelávaním v kombinácii s praktickými skúsenosťami získavanými a praktickým vedením poskytovaným v auditorských firmách. IES boli napísané pre členské organizácie IFAC (ktoré môžu zodpovedať za teoretické vzdelávanie), ale nevzťahujú sa priamo na auditorské firmy (ktoré poskytujú praktické skúsenosti a praktické vedenie). Môžu pomôcť kvalite auditu, ak vzdelávacie organizácie aj auditorské firmy používajú rovnaký kompetenčný rámec.

1.6.3 *Existujú systémy na informovanie audítorov o aktuálnych problémoch a ich vzdelávanie zamerané na nové regulačné požiadavky alebo požiadavky týkajúce sa účtovníctva či auditu.*

75. Okrem vzdelávania, ktoré súvisí s počiatkovým vzdelávaním audítora pred vstupom do profesie, sú ďalším dôležitým faktorom, ktorý prispieva k zvyšovaniu kvality auditu, aj vhodné systémy sústavného odborného

vzdelávania. Sústavné odborné vzdelávanie je potrebné na to, aby si skúsenejší audítori neustále rozvíjali svoje zručnosti a vedomosti týkajúce sa výkonu auditu a boli priebežne informovaní o zmenách účtovných a regulačných požiadaviek.

76. Sústavné vzdelávanie je dôležité najmä pri závažných zmenách požiadaviek na finančné výkazníctvo a výkon auditu. Predstavuje príležitosť informovať audítrov o nových technických požiadavkách, vysvetliť im ciele týchto zmien a pomôcť im ich pochopiť, čo je nevyhnutný predpoklad pre hospodárne zavedenie nových požiadaviek do praxe.

1.6.4 *Audítorská profesia je schopná pritiahnúť a udržať si jednotlivcov, ktorí sa vyznačujú vhodnými schopnosťami.*

77. Kompetentnosť partnerov a zamestnancov audítorskej firmy je rozhodujúcim základným faktorom kvality auditu. Odborná príprava je síce dôležitá, ale niektoré požadované vlastnosti sú do určitej miery prirodzene závislé od konkrétnej osoby. Je preto dôležité pritiahnúť do profesie jedincov, ktorí sa vyznačujú správnymi vlastnosťami.
78. Zrejme bude existovať niekoľko faktorov, ktoré ovplyvnia, koho bude kariéra audítora priťahovať. Môžu to byť napríklad:
- postavenie audítorskej profesie v prostredí konkrétneho štátu,
 - vnímanie kariérnych príležitostí a odmeňovacích stimulov,
 - povaha práce vrátane jej úlohy v súvislosti s verejným záujmom, ako aj
 - kvalita poskytovanej odbornej prípravy.
79. Rovnaké faktory pravdepodobne ovplyvnia rozhodnutie konkrétneho jednotlivca, aby zotrval v profesii a dlhodobo si budoval kariéru audítora. V niektorých krajinách existuje tendencia veľkého odlivu účtovných odborníkov z audítorských firiem do podnikateľskej sféry. Tento vývoj síce môže prospieť finančnému výkazníctvu, ale môže pôsobiť limitujúco na počet skúsených zamestnancov v audítorských firmách, a teda ohroziť kvalitu auditu.
80. Postavenie audítorskej profesie v prostredí konkrétneho štátu môže vplývať aj na úctu k audítrom, a teda na účinnosť auditu. V prostrediach, kde si audítorskú profesiu veľmi nevážia alebo nemá primeranú autoritu, budú mať audítori vo vzťahu k manažmentu horšiu pozíciu. Za takých okolností je menej pravdepodobné, že sa audítor bude manažmentu vypytovať na závažné skutočnosti alebo k problémom zisteným počas auditu zaujme pevné

stanovisko. Naopak, tam, kde si túto profesiu vysoko vážia, alebo kde má vďaka zodpovedajúcim mechanizmom primeranú autoritu, audítor ľahšie prejaví profesionálny skepticizmus a vykoná solídny audit.

Faktory pôsobiace počas procesu

1.7 Proces auditu a postupy kontroly kvality - úroveň zákazky

81. 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.

1.7.1 *Tím pracujúci na zákazke dodržiava audítorské štandardy, príslušné zákony a predpisy, ako aj postupy audítorskej firmy zamerané na kontrolu kvality.*

82. Audítorské štandardy zohrávajú z hľadiska kvality auditu a dôvery používateľov finančných výkazov v audit zásadnú úlohu. ISA majú audítorovi poskytnúť podporu pri získavaní primeraného uistenia a vyžadujú, aby audítor počas celého plánovania a vykonávania auditu konal podľa svojho odborného úsudku, uplatňoval profesionálny skepticizmus a aby, okrem iného:

- identifikoval a posúdil riziká významných nesprávností z dôvodu podvodu alebo chyby na základe poznania účtovnej jednotky a jej prostredia vrátane internej kontroly účtovnej jednotky,
- ako odpoveď na tieto riziká navrhol a zrealizoval vhodné kroky, aby získal dostatok vhodných audítorských dôkazov o tom, či existujú významné nesprávnosti,
- na základe záverov vyvedených zo získaných audítorských dôkazov sformuloval názor na finančné výkazy.

83. ISA vyžadujú, aby audítor vypracoval takú audítorskú dokumentáciu, ktorá bude stačiť na to, aby skúsenému audítorovi bez predchádzajúceho kontaktu s auditom umožnila pochopiť charakter, časový rozvrh a rozsah vykonaných audítorských postupov, ich výsledky, závažné skutočnosti, ktoré z týchto

postupov vyplynuli, ako aj vyvodené závery. Táto dokumentácia podporuje činnosti zamerané na kontrolu kvality, a to nielen v rámci tímu pracujúceho na zákazke pred skončením auditu, ale aj kontrolu inými osobami, ktoré overia kvalitu vykonaných prác.

84. Zákony alebo predpisy krajiny od audítorov často vyžadujú, aby spĺňali požiadavky audítorských štandardov. Audítorské štandardy však nedefinujú všetky aspekty procesu auditu a audítorské firmy zvyčajne majú vlastnú metodiku s bližšou špecifikáciou. Dokonca aj v rámci štruktúry, ktorú vytvárajú audítorské štandardy a metodiky audítorských firiem, má tím pracujúci na zákazke istý priestor na to, aby rozhodol o tom, aké konkrétne audítorské práce sa vykonávajú, ako sa v praxi zrealizujú, ako aj o povahe a časové rozvrhnutie interakcií s manažmentom. Praktický spôsob vykonávania prác môže byť dôležitým faktorom efektívnosti aj účinnosti.

1.7.2 *Tím pracujúci na zákazke vhodným spôsobom využíva informačné technológie.*

85. Čoraz častejšie využívanie a zložitost' počítačových informačných systémov dáva audítorovi možnosť získať audítorské dôkazy účinnejšími a efektívnejšími spôsobmi; napríklad prostredníctvom audítorských techník za pomoci počítača vrátane preskúmania spisu a využitia testovacích údajov. Výhodou týchto techník je, že umožňujú pokryť väčší počet transakcií a kontrol. Niekedy však použitie takýchto techník vyžaduje účasť špecialistov, čo môže byť časovo náročné, najmä v tom roku, keď sa použijú prvý raz.
86. Platformy v audítorských firmách založené na informačných technológiách ovplyvňujú spôsob, akým audítori vykonávajú auditu a zaznamenávajú vykonané práce. Audítori majú na audit čoraz častejšie k dispozícii softvér, ktorý im umožňuje uplatňovať firemnú metodiku. Výkon auditu sa síce zefektívni a zlepši sa aj proces kontroly kvality, ale s takýmto prístupom sú spojené aj riziká v oblasti kvality auditu, ako napríklad:
 - prílišné zdôrazňovanie potreby držať sa firemného audítorského softvéru namiesto toho, aby bol audítor vyzývaný k tomu, aby sa zamyslel nad jedinečnými charakteristickými črtami auditovanej účtovnej jednotky, ako aj skutočnosť, že
 - noví zamestnanci strávia priveľa času oboznamovaním sa s firemným audítorským softvérom namiesto toho, aby sa snažili pochopiť koncepciu auditu.
87. Partneri a skúsení zamestnanci majú možnosť vykonať previerku audítorských prác na diaľku, čo síce znižuje šancu, aby pôsobili ako mentori

alebo poskytnú odborné vedenie pri vykonávaní prác, ale takýto prístup ukrýva aj výhody, keďže:

- umožňuje efektívnejšiu previerku audítorských prác, keď sú členovia audítorského tímu roztrúsení po mnohých pracoviskách, ktoré sa nachádzajú v rozličných časových pásmach, a
- poskytuje efektívnejšie prostriedky na vykonanie doplňujúcich previerok audítorských prác po ukončení počiatočných previerok.

88. Informačné technológie ovplyvňujú aj spôsob, akým audítori komunikujú, a to tak v rámci tímu pracujúceho na zákazke, ako aj s manažmentom a osobami poverenými spravovaním. Čoraz častejšie sa využívajú napríklad e-mail a iné nástroje na automatizáciu odborných služieb. Napriek tomu, že e-maily zvyčajne zvyšujú dostupnosť, najmä z medzinárodného hľadiska, môžu mať svoje obmedzenia. Získať užitočné audítorské dôkazy z e-mailovej komunikácie môže byť ťažšie ako z bohatších informácií, výmene ktorých dochádza pri otvorenej rozsiahlej diskusii s manažmentom. V závislosti od okolností môžu e-maily manažmentu navyše uľahčiť poskytnúť na otázky audítora nepresné alebo neúplne odpovede, alebo pri informáciách sú menej úprimní, ak má na to manažment motív.

1.7.3 *Existuje efektívna interakcia s ostatnými subjektmi zainteresovanými na audite.*

89. Veľké účtovné jednotky majú často divízie, dcérske spoločnosti, spoločné podniky alebo podniky, do ktorých investujú, a účtujú o nich na základe metódy vlastného imania (komponenty), a jednu alebo viacero komponentov často auditujú iné tímy než tím, ktorý vykonáva audit skupiny. Ak medzi tímom pracujúcim na zákazke skupiny a audítormi komponentov neexistuje efektívna komunikácia, vzniká riziko, že tím pracujúci na zákazke skupiny nezíska dostatok vhodných audítorských dôkazov, na ktorých by mohol založiť svoj názor na finančné výkazy skupiny. Jasné a včasné informovanie o požiadavkách tímu pracujúceho na zákazke skupiny je základom efektívnej obojstrannej komunikácie medzi tímom pracujúcim na zákazke skupiny a audítorom komponentu.¹⁰
90. Na audite sa môžu podieľať aj iné osoby ako špecialisti či experti (napríklad špecialisti na IT) alebo, v prípade auditu skupiny, audítori komponentov. Ak sa na audite podieľajú iné osoby, je dôležité, aby:

¹⁰ Pozri ISA 600, „Špeciálne úvahy – audit finančných výkazov skupiny (vrátane práce audítorov komponentov)“, odsek A57.

- si tím pracujúci na zákazke s týmito osobami vymieňal jednoznačné informácie o prácach, ktoré treba vykonať,
 - iné osoby, ktoré sa podieľajú na audite, poskytli jednoznačné zistenia, ku ktorým dospeli na základe vykonaných prác,
 - tím pracujúci na zákazke rozhodol, či vykonané práce zodpovedajú jeho cieľom, a na zistenia vhodne reagoval.
91. Mnoho veľkých účtovných jednotiek bude mať interný audit. Pre účinnosť aj pre efektívnosť auditu bude zrejme dôležité, aby medzi externým audítorom a interným auditom prebiehala efektívna výmena informácií. Interný audit bude mať zrejme napríklad dobré poznatky o činnosti a obchodných rizikách účtovnej jednotky, čo pre audítora predstavuje cenné vstupné informácie, ktoré mu umožnia spoznať účtovnú jednotku a posúdiť riziká či iné aspekty auditu.
92. Manažment skupiny zvyčajne od audítora skupiny očakáva, že bude v potrebnom rozsahu koordinovať činnosti zamerané na komponenty. Podľa názoru jedných je lepšie, ak audit komponentov vykonáva tá istá audítorská firma alebo firmy, ktoré patria do tej istej siete firiem alebo združenia. Znamená to, že môže byť dôležité, aký má firma geografický dosah, a teda schopnosť zastrešiť audit dcérskych spoločností a iných komponentov skupiny. Iní zastávajú názor, že účasť niekoľkých rozličných audítorských firiem na audite skupiny predstavuje príležitosť získať množstvo názorov na riziká účtovnej jednotky a vhodné reakcie audítora, ktoré treba zvážiť.
- 1.7.4 *V spolupráci s manažmentom sa urobili vhodné opatrenia, aby bol audit efektívny a účinný.*
93. Manažment môže mať záujem na tom, aby sa audit zrealizoval čo najrýchlejšie a bežná činnosť účtovnej jednotky sa podľa možnosti narušila minimálne. Efektívnosť a účinnosť procesu auditu možno zvýšiť:
- dôkladným naplánovaním vrátane, keď to je vhodné, dohodou s manažmentom o tom, aké informácie audítor potrebuje a kedy ich potrebuje,
 - včasným kontaktom s manažmentom, aby sa riešili záležitosti identifikované počas auditu,
 - úsilím dodržať dohodnuté časové línie a termíny predkladania správ,
 - maximálnou snahou zabrániť duplicite, teda tomu, aby rôzni členovia tímu od manažmentu požadovali informácie týkajúce sa tej istej skutočnosti.

1.8 Proces auditu a postupy kontroly kvality - úroveň firmy

94. Kľúčové atribúty 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).

1.8.1 *Metodika auditu sa prispôsobuje vývoju odborných štandardov a zisteniam, ktoré vyplývajú z previerky internej kontroly kvality a z externých kontrol*

95. Je dôležité, aby metodika auditu, ktorú používa audítorská firma, nebola statická, ale aby sa vyvíjala spolu so zmenami odborných štandardov a podnikateľského prostredia, a aby sa ako odozva na zistenia interných previerok a kontrol, ktoré vykonávajú regulačné orgány, neustále a včas zlepšovala a skvalitňovala aj firemná metodika auditu a audítorské nástroje.
96. Aby audítorské firmy preukázali, že sa snažia neustále zlepšovať, môžu na základe zistení internej a externej kontroly účelne vykonať analýzu pravých príčin, aby identifikovali systémové problémy a vhodne zareagovali prostredníctvom opatrení prijatých na zlepšenie svojej metodiky a procesov.

1.8.2 *Metodika auditu požaduje, aby jednotliví členovia tímu uplatňovali profesionálny skepticizmus a vhodne konali podľa svojho odborného úsudku.*

97. Audítorské firmy zväčša používajú metodiky, vďaka ktorým môžu zamestnanci audit vykonať efektívne a účinne a ktoré sa uplatňujú aj pri postupoch zameraných na kontrolu kvality. Tieto metodiky niekedy využívajú audítorský softvér, ktorý pomáha pri rozhodovaní a generuje pracovnú dokumentáciu v elektronickej podobe, ktorú si možno prezrieť na diaľku, zo vzdialenejších miest.

98. Takéto metodiky môžu predstavovať efektívny mechanizmus na dôsledné dodržiavanie audítorských štandardov a na kontrolu, či sa v procese auditu vykonali všetky potrebné kroky. Metodiky pomáhajú aj s dokumentáciou a, ak sú v elektronickej podobe, umožňujú rýchlu výmenu informácií aj so špecialistami na vzdialených miestach.
99. Nadmerná normatívnosť je pri metodike auditu ale spojená s rizikom negatívneho vplyvu na iné prvky kvality auditu. Príliš normatívne metodiky môžu byť výsledkom hrozby súdnych sporov alebo takých prístupov k regulácii a kontrole audítorov, ktoré sa príliš zameriavajú na dodržiavanie štandardov. S kvalitou auditu súvisia napríklad tieto riziká:
- V prípade prílišného zdôrazňovania potreby dodržiavať normatívnu metodiku vzniká riziko, že pre skúsených zamestnancov nebude ťažiskom auditu prispôsobenie špecifických postupov auditu okolnostiam a zváženie potreby vykonať ďalšie postupy.
 - Prílišné zdôrazňovanie procesu, ktorým sa audit vykonáva, môže odviesť pozornosť skúsených partnerov a zamestnancov od dôležitých úsudkov.
 - Prílišné obmedzenie slobody konania môže zamestnancov demotivovať a odradiť ich od budovania kariéry audítora.
 - Možný odstup partnerov aj zamestnancov od auditovanej spoločnosti.

1.8.3 Metodika vyžaduje efektívny dohľad a preverovanie audítorských prác.

100. Množstvo jednotlivých audítorských prác môžu vykonať relatívne menej skúsení zamestnanci. V takom prípade je nesmierne dôležité, aby skúsenejší zamestnanci, manažér a partneri dohliadali na ich prácu a preverili ju, bez ohľadu na to, či ide o práce vykonávané u klienta alebo inde, vrátane offshoringu.
101. Niektoré moderné metodiky umožňujú vykonať previerku pracovnej dokumentácie elektronicky, z miesta iného ako je miesto výkonu auditu (*off-site*), takže o problémoch auditu možno informovať a uvažovať efektívne, najmä vtedy, keď ide o rôzne krajiny v rôznych časových pásmach. Previerky vykonané *off-site* však nemusia byť vždy efektívny spôsob: na posúdenie toho, či zamestnanci vykonali audit dôkladne a preukázali primeranú mieru profesionálneho skepticizmu; a na rozvoj zručností a spôsobilosti menej skúsených zamestnancov.

1.8.4 Metodika vyžaduje vhodnú audítorskú dokumentáciu.

102. Audítorská dokumentácia plní niekoľko úloh, napríklad:

- Pomáha tímu pracujúcemu na zákazke naplánovať a vykonať audit.
 - Členom tímu pracujúceho na zákazke zodpovedným za dohľad pomáha priamo riadiť audítorské práce a vykonávať nad nimi dohľad.
 - Tímu pracujúcemu na zákazke umožňuje zodpovedať sa za svoju prácu.
 - Pomáha uchovávať záznamy o záležitostiach, ktoré sú dôležité aj pre budúce audity.
 - Umožňuje skontrolovať a preveriť kontrolu kvality v rámci firmy a vykonať aj externé kontroly v súlade s požiadavkami platných právnych a iných predpisov alebo inými požiadavkami.
103. Zdokumentované zdôvodnenie závažných úsudkov audítora pravdepodobne zvýši presvedčivosť úsudku, a teda aj jeho kvality. Proces dokumentácie problémov a spôsobov ich riešenia pravdepodobne zvýši presvedčivosť myšlienkového procesu audítora a platnosť záverov, ku ktorým dospel.
- 1.8.5 *Sú zavedené striktné postupy zamerané na kontrolu kvality, kvalita auditu sa sleduje a vyvodzujú sa vhodné dôsledky.*
104. Audítorská firma musí mať zavedené postupy na kontrolu kvality, aby získala uistenie, že:
- firma spĺňa požiadavky odborných štandardov a platných právnych a iných predpisov, a
 - správy, ktoré vydáva firma alebo partneri zodpovední za zákazky, sú za daných okolností primerané.¹¹
105. Postupy kontroly kvality zahŕňajú monitorovanie a v prípade potreby prijímanie nápravných opatrení. Audit znamená dodržiavanie štandardov a interných firemných zásad a postupov. Je spojený aj s ťažkými rozhodnutiami a úsudkami, ktoré musia robiť rôzne skúsení zamestnanci, často v časovej tiesni.
106. Monitorovanie kvality auditu v audítorských firmách predstavuje dôležitý aspekt identifikácie objavujúcich sa rizík a príležitostí, zabezpečuje dodržiavanie štandardov a partneri aj zamestnanci podávajú dobré výkony.
107. Niektoré audítorské firmy pôsobia prostredníctvom siete firiem na medzinárodnej úrovni. Siete firiem zvyknú mať často spoločné metodiky aj

¹¹ IAASB vydala ISQC 1, štandard, ktorý stanovuje činnosti, pre ktoré sú firmy povinné vypracovať zásady a postupy, a teda splniť tento cieľ.

zásady a postupy uplatňované pri kontrole kvality a monitorovaní. Niektoré siete majú spoločné aj usmernenia týkajúce sa hodnôt, etiky aj postojov a programy na zvyšovanie poznatkov a skúseností partnerov a zamestnancov.

108. Okrem interných postupov na monitorovanie kvality auditu môžu byť audity aj predmetom externých previerok. Výsledky týchto previerok (vrátane kontrol, ktoré vykoná nezávislý orgán na reguláciu auditu) poskytujú dôležitú spätnú väzbu, ktorá vedie k opatreniam, ktoré sú prínosom pre zvyšovanie kvality auditu.
109. Okrem riešenia nedostatkov zistených pri jednotlivých auditoch je dôležité aj to, aby audítorské firmy prijali vhodné opatrenia na riešenie systémových problémov odhalených interným aj externým monitorovaním.

1.8.6 *Ked' treba, vykonávajú sa efektívne previerky kontroly kvality zákazky (EQCR).*

110. Previerky kontroly kvality zákaziek umožňujú objektívne zhodnotiť dôležité úsudky tímu pracujúceho na zákazke a závery urobené pri formulovaní audítorskej správy. Vyžadujú sa pri auditoch spoločností, ktorých akcie sú kótované na burze cenných papierov, a pri iných zákazkách na audit, pri ktorých ich audítorská firma považuje za vhodné, napríklad pri audite subjektov vo verejnom záujme.
111. Aby boli previerky kontroly kvality zákaziek efektívne, zahŕňajú diskusiu o dôležitých skutočnostiach a záveroch, previerku vybraných dokumentov o zákazke a previerku finančných výkazov. Musia ich vykonávať osoby, ktoré majú potrebné skúsenosti, oprávnenie a čas. Previerky kontroly kvality zákaziek si vyžadujú vhodný kontakt medzi partnerom, ktorý vykonáva previerku, a partnerom zodpovedným za zákazku, aby sa vykonali včas a tím pracujúci na zákazke mal možnosť vhodne zareagovať na zistenia.

1.9 **Proces auditu a postupy kontroly kvality - úroveň štátu**

112. 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 preskúvanie tvrdení o zlyhaní auditu a na vyvodenie disciplinárnych opatrení, keď to je vhodné.

- 1.9.1 *Sú schválené audítorské a iné štandardy, z ktorých jasne vyplývajú platné základné ciele aj osobitné požiadavky.*
113. Požiadavky týkajúce sa auditu môže požadovať zákon alebo predpisy, alebo ich môže nariadiť profesijná účtovnícka organizácia v danej krajine. Je dôležité, aby boli tieto požiadavky kvalitné a jasne sprostredkovali ciele, ktoré sledujú. ISA, v znení vydanom IAASB, obsahujú ciele, požiadavky a aplikačný a iný vysvetľujúci materiál.
114. Vypracovaním rozsiahleho etického kódexu vhodného na medzinárodné použitie stanovila Rada pre medzinárodné etické štandardy pre účtovných odborníkov (IESBA) auditorom mimoriadne kvalitné etické štandardy. Vydaním Medzinárodných štandardov vzdelávania (IES) zabezpečila IAESB rozvoj a skvalitňovanie odborného vzdelávania účtovných odborníkov, ktoré sa zameriava aj na rozvoj technickej spôsobilosti, odborných zručností, hodnôt, etiky a postojov audítorov. Tieto štandardy sa uplatňujú v celom rade krajín.
115. Je dôležité, aby sa na základe získanej spätnej väzby o používaní a zavedení uskutočnila revízia štandardov. Subjekty určujúce štandardy si však musia uvedomiť, ako môžu pravidelné revízie štandardov ovplyvniť vzdelávanie audítorov, ako aj implementačné potreby pri používaní štandardov. IFAC od svojich členov vyžaduje, aby v závislosti od povinností, ktoré majú vo svojej krajine, prijali opatrenia na prevzatie a implementáciu ISA, Etického kódexu a IES vo svojich jurisdikciách a pomohli pri ich zavádzaní. V niektorých štátoch sú ISA upravené, prípadne doplnené o ďalšie požiadavky tak, aby zohľadňovali požiadavky danej krajiny.
- 1.9.2 *Orgány zodpovedné za externé kontroly auditu zvažujú relevantné atribúty kvality auditu tak v rámci audítorských firiem, ako aj pri jednotlivých zákazkách na audit.*
116. Externé kontroly auditu sú príležitosťou na zhodnotenie dodržiavania audítorských štandardov zo strany audítora a, v závislosti od mandátu, aj iných aspektov kvality auditu. Opatrenia audítorských firiem na riešenie skutočností, ktoré zistili kontrolóri, môžu viesť k zefektívneniu auditu a v prípade, keď sa výsledky kontroly auditu zverejnia, zvýšia informovanosť zainteresovaných osôb o otázkach týkajúcich sa kvality auditu. Závažné zistenia z externých kontrol auditu treba určiť čas analyzovať a poskytnúť spätnú väzbu orgánom zodpovedným za určovanie štandardov.

- 1.9.3 *Existujú účinné systémy na preskúvanie tvrdení o zlyhaní auditu a na vyvodenie disciplinárnych opatrení, keď to je vhodné.*
117. Preskúvanie a disciplinárne opatrenia patria do kompetencie profesijných účtovníckych organizácií. Avšak, podobne ako v prípade kontroly auditu, v súvislosti so spoločnosťami, ktoré majú akcie kótované na burze cenných papierov, ako aj inými subjektmi verejného záujmu ich čoraz častejšie vykonáva nezávislý orgán na reguláciu auditu.
118. Definovať zlyhanie auditu je ťažké, najmä vzhľadom na skutočnosť, že pri audite treba robiť úsudky a kritériá právnych a iných predpisov sú niekedy vágne a ťažko vykonateľné. Účinnosť disciplinárnych aktivít sa zvýši, keď sa stanovia jasné kritériá a určí, čo predstavuje zlyhanie auditu.
119. Orgány navyše potrebujú mať k dispozícii rôzne sankcie, vrátane právomoci zrušiť audítorskej firme alebo samostatnému audítorovi za definovaných okolností licenciu. V extrémnych prípadoch síce takéto opatrenia môžu byť vhodné, proces regulácie je lepší, keď sú k dispozícii aj miernejšie sankcie za menšie priestupky. Takýmito sankciami môžu byť napríklad pokuty alebo povinné preškolenie.