

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

Evidenčné číslo: 103002/I/2025/36122176494708996

**ZHODNOTENIE KONTROLY KVALITY PRE FIRMY,
KTORÉ VYKONÁVAJÚ AUDIT A PREVERENIE ÚČTOVNEJ
ZÁVIERKY A ZÁKAZKY NA OSTATNÉ UISŤOVACIE
A SÚVISIACE SLUŽBY V PRAXI**

Diplomová práca

2025

Bc. Denisa Fojtíková

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

**ZHODNOTENIE KONTROLY KVALITY PRE FIRMY,
KTORÉ VYKONÁVAJÚ AUDIT A PREVERENIE
ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY A ZÁKAZKY NA OSTATNÉ
UIŠŤOVACIE A SÚVISIACE SLUŽBY V PRAXI**

Diplomová práca

Študijný program: Účtovníctvo a audítorstvo
Študijný odbor: Ekonómia a manažment
Školiace pracovisko: Katedra účtovníctva a audítorstva
Vedúci záverečnej práce: Ing. Lenka Užíková, PhD.



Ekonomická univerzita v Bratislave
Fakulta hospodárskej informatiky

ZADANIE ZÁVEREČNEJ PRÁCE

- Meno a priezvisko študenta:** Denisa Fojtíková
Študijný program: účtovníctvo a audítorstvo (Jednoodborové štúdium, inžiniersky II. st., denná forma)
Študijný odbor: ekonómia a manažment
Typ záverečnej práce: Inžinierska záverečná práca
Jazyk záverečnej práce: slovenský
Sekundárny jazyk: anglický
- Názov:** Zhodnotenie kontroly kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audit a preverenie účtovnej závierky a zákazky na ostatné uisťovacie a súvisiace služby v praxi
- Anotácia:** Predmetom analýzy diplomovej práce je štandard ISQC 1 a iná súvisiaca legislatíva. Záverečná práca sa venuje praktickej aplikácii tohto štandardu v audítorskej spoločnosti. Výsledkom diplomovej práce je zhodnotenie štandardu ISQC 1 a návrh internej smernice audítorskej spoločnosti v oblasti kontroly kvality.
- Vedúci:** Ing. Lenka Užíková
Katedra: KÚA FHI - Katedra účtovníctva a audítorstva
Vedúci katedry: prof. Ing. Miloš Tumpach, PhD.
Dátum zadania: 03.02.2024
- Dátum schválenia:** 12.03.2024
- prof. Ing. Miloš Tumpach, PhD.
osoba zodpovedná za realizáciu študijného programu

Abstrakt

FOJTÍKOVÁ, Denisa, Bc.: *Zhodnotenie kontroly kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audit a preverenie účtovnej závierky a zákazky na ostatné uisťovacie a súvisiace služby v praxi.* – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúci záverečnej práce: Ing. Lenka Užíková, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2025, 97 s.

Cieľom záverečnej práce je upozorniť na dôležitosť dodržiavania systému riadenia kvality vzhľadom na úroveň poskytovania služieb v zmysle všetkých požiadaviek medzinárodného štandardu manažmentu kvality ISQM 1.

Práca je formálne rozčlenená do 3 kapitol. Obsahuje 1 graf, 5 tabuliek a 9 príloh.

Prvá kapitola je venovaná teoretickej analýze kľúčových elementov systému kvality medzinárodného štandardu kontroly kvality a komparácií zmien s jeho legislatívnymi nástupcami. V ďalšej časti sa charakterizuje zvolená metodika práce, ciele práce a techniky skúmania zvolené k dosiahnutiu cieľov práce. Záverečná kapitola sa zaoberá návrhom internej smernice v súhlase s Medzinárodnými štandardami riadenia kvality i systému dohľadu nad dodržiavaním stanovnej úrovne kvality v audítorských spoločnostiach.

Výsledkom riešenia danej problematiky je prehĺbenie si poznatkov v oblasti systému kontroly kvality. Pridaná hodnota práce navyše spočíva v návrhu interného predpisu založeného na princípoch štandardu ISQM 1 pre oblasť kontroly kvality, ako aj v znázornení možnosti jeho modifikácie pre všetky veľkostné kategórie audítorských spoločností pôsobiacich v Slovenskej republike, čím sa preukazuje praktická využiteľnosť a škálovateľnosť systému riadenia kvality.

Kľúčové slová: ISQC 1, ISQM 1, ISQM 2, systém riadenia kvality, previerka kvality zákazky

Abstract

FOJTÍKOVÁ, Denisa, Bc.: *Assesments of the quality control for firms that perform audit and reviews of financial statement, and other assurance and related services engagements in practice.* – University of Economics in Bratislava. Faculty of Economic Informatics; Department of Accounting and Auditing. – Tutor: Ing. Lenka Užíková, PhD. – Bratislava: FEI UE, 2025, 97 p.

The final thesis aims to emphasize the importance of compliance with the quality management system regarding the level of service provided in accordance with all requirements of the International Standard on Quality Management ISQM 1.

The thesis is formally divided into 3 chapters. It consists of 1 graph, 5 tables and 9 appendices.

The first chapter is devoted to a theoretical analysis of the key elements of the quality system defined in the International Standard on Quality Control, along with a comparison of changes introduced by its legislative successors. The following section describes the chosen methodology, the objectives of the thesis and the research techniques and methods chosen to achieve objectives of the thesis. The final chapter focuses on the proposal of an internal directive in accordance with the International Standards on Quality Management as well as on the system of supervision of compliance with the established level of quality in audit firms.

The result of solving the given problem is the deepening of knowledge in the field of the quality management system. Moreover, the added value of this thesis lies in the development of an internal directive based on ISQM 1 principles for the area of quality control, as well as in the illustration of its possible modification for audit firms of various sizes operating in the Slovak Republic, thus demonstrating practical applicability and scalability of the quality management system.

Key words: ISQC 1, ISQM 1, ISQM 2, Quality Management System, Engagement Quality Review

Obsah

Zoznam použitých skratiek	5
Zoznam tabuliek, obrázkov, schém, grafov a príloh.....	7
Úvod.....	9
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí.....	11
1.1 Legislatívne požiadavky na metodológiu kontroly kvality auditu.....	11
1.1.1 ISQC 1: Vývoj a limity pôvodného modelu systému kvality	13
1.1.2 Výhody a nevýhody ISQC 1	21
1.1.3 ISQM 1: Integrovaný prístup k riadeniu rizík a kvalite auditu.....	24
1.1.4 ISQM 2: Druhý pilier systému riadenia kvality – kontrola na úrovni zákazky	27
1.1.5 Správa o transparentnosti.....	30
2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania	31
3 Výsledky práce a diskusia	33
3.1 Interná smernica o kontrole kvality	33
3.1.1 Charakteristika audítorskej jednotky	34
3.1.2 Návrh internej smernice audítorskej spoločnosti v oblasti kontroly kvality založenej na princípe ISQM	35
3.1.3 Vstup spoločnosti do konsolidovaného celku.....	57
3.2 Analýza systému riadenia kvality v rámci kategorizácie audítorských jednotiek v SR	57
3.2.1 Škálovateľnosť systému riadenia kvality.....	62
3.3 Dozor nad systémom revízie kvality	75
Záver	89
Zoznam použitej literatúry	91
Prílohy.....	97

Zoznam použitých skratiek

AI	Umelá inteligencia
ACCA	Asociácia certifikovaných účtovníkov
ESG	Environmentálne, sociálne a riadiace aspekty podnikania
FO	Fyzická osoba
IAASB	Rada pre medzinárodné štandardy pre audit a uisťovacie služby
IFAC	Medzinárodná federácia účtovníkov
IFRS	Medzinárodné štandardy pre finančné výkazníctvo
ISA	Medzinárodné audítorské štandardy
ISAE	Medzinárodné štandardy pre uisťovacie služby
ISQC 1	Medzinárodný štandard na kontrolu kvality 1 – Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a previerky finančných výkazov, ostatné uisťovacie služby a súvisiace služby
ISQM 1	Medzinárodný štandard riadenia kvality 1, Riadenie kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity alebo kontroly účtovných závierok alebo iné zákazky na uisťovanie alebo súvisiace služby
ISQM 2	Medzinárodný štandard riadenia kvality 2, Previerky kvality zákaziek.
ISRE	Medzinárodné štandardy pre previerky
ISRS	Medzinárodné štandardy pre súvisiace služby
IT	Informačné technológie
SKAU	Slovenská komora audítorov
SR	Slovenská republika
s. r. o.	Spoločnosť s ručením obmedzeným
SZČO	Samostatne zárobkovo činná osoba
ÚDVA	Úrad pre dohľad nad výkonom auditu

Zoznam tabuliek, obrázkov, schém, grafov a príloh

Zoznam tabuliek:

- Tabuľka 1 – Hodnotiaca škála ÚDVA
- Tabuľka 2 – Prehľad udeleného hodnotenia ÚDVA
- Tabuľka 3 – Ukazovatele výberu SKAU – plán
- Tabuľka 4 – Dôvody nevykonania previerok SKAU
- Tabuľka 5 – Hodnotiaca stupnica SKAU

Zoznam obrázkov a schém:

- Obrázok 1 – Diagram znázorňujúci vzťah medzi ISQM 1 a ISQM 2
- Obrázok 2 – Úryvok z návrhu internej smernice – Časť I (modelová spoločnosť)
- Obrázok 3 – Úryvok z návrhu internej smernice – Časť II (modelová spoločnosť)
- Obrázok 4 – Úryvok z návrhu internej smernice – Tone at the top (model)
- Obrázok 5 – Úryvok z návrhu internej smernice – Etické požiadavky (model)
- Obrázok 6 – Úryvok z návrhu internej smernice – Verifikácia nezávislosti (model)
- Obrázok 7 – Úryvok z návrhu internej smernice – Akceptácia zákazky (model)
- Obrázok 8 – Úryvok z návrhu internej smernice – Realizácia auditu (model)
- Obrázok 9 – Úryvok z návrhu internej smernice – Sekcia dokumentácia (model)
- Obrázok 10 – Úryvok z návrhu internej smernice – Vzdelávanie (model)
- Schéma 1 – Hierarchia noriem kontroly kvality
- Schéma 2 – Úrovně dozoru nad systémom riadenia kvality

Zoznam grafov:

- Graf 1 – Grafické porovnanie udeleného hodnotenia ÚDVA

Zoznam príloh:

- Príloha 1 – Vyhlásenie o nezávislosti – Audítorská spoločnosť – etické požiadavky
- Príloha 2 – Vyhlásenie o nezávislosti – Člen auditného tímu – etické požiadavky
- Príloha 3 – Vyhlásenie o mlčanlivosti
- Príloha 4 – Matica rizík spoločnosti AUDIT DFO, s. r. o.
- Príloha 5 – Hodnotiaci dotazník akceptácie klienta
- Príloha 6 – Zoznam kontrolných otázok

Príloha 7 – Posúdenie plánu preverovateľom kvality

Príloha 8 – Kontrolný list

Príloha 9 – Záverečná správa z ročného hodnotenia

Úvod

Permanentne sa meniace okolie nášho záujmu zasiahlo aj oblasť auditu. S rastúcim záujmom o vnútorné prostredie firiem zo strany externých subjektov, akcionárov, investorov, verejnosti či regulátorov voči podnikom vzrástla i náročnosť na splnenie ich požiadaviek na transparentnosť a spoľahlivosť poskytovaných finančných informácií o účtovných jednotkách a k prezentovaným výsledkom auditu. V tomto kontexte zohráva kvalita auditu kľúčovú úlohu pri budovaní dôvery vo finančné výkazníctvo a pri zabezpečení fungovania kapitálových trhov.

Kvalitu auditu však nemožno zmerať len na základe jedného ukazovateľa. Namiesto toho indikátory kvality zahŕňajú rôzne aspekty, či už kvalitatívne (napríklad profesionalita audítorského tímu, rozsah analýz) alebo kvantitatívne (ako efektívne boli použité zdroje, čas strávený na audite, presnosť výpočtov). Aj preto boli vytvorené medzinárodné štandardy kontroly kvality, ktoré jednotne stanovujú požiadavky na systém riadenia kvality v audítorských firmách. Dlhú túto úlohu plnil štandard ISQC 1, ktorý sa stal základom pre hodnotenie procesu a výsledkov kvality auditu. Vzhľadom na jeho význam a implementáciu v praxi predstavoval ISQC 1 jeden z prvých pilierov dôvery v audítorské výstupy. Vplyvom narastajúceho počtu informácií v globálnom ekonomickom priestore i zvýšenými požiadavkami regulátorov bol tento štandard doplnený a nahradený novšími rámcami ISQM 1 a ISQM 2, ktoré reflektujú aktuálny rozvoj prístupu k riadeniu rizík.

Kvalita auditu je jedným z kľúčových pilierov dôvery verejnosti vo finančné výkazníctvo. Vysoká kvalita auditu nezávisí len od dodržiavania určitých pravidiel, ale i od schopností samotných audítorov kriticky hodnotiť dostupné údaje, aplikovať odborný úsudok a prispôbovať sa konkrétnym situáciám tak, aby bol výsledok auditu transparentný, dôveryhodný a relevantný pre klienta i ďalšie zainteresované strany, čo je kľúčové pre budovanie dôvery v audítorské služby.

Hlavným cieľom našej diplomovej práce je upozorniť na dôležitosť dodržiavania systému riadenia kvality vzhľadom na úroveň poskytovania služieb v zmysle všetkých požiadaviek medzinárodného štandardu manažmentu kvality ISQM 1.

Pre dostatočné pochopenie problematiky systému kontroly kvality sa v úvodnej sekcii našej záverečnej práce pozrieme na teoretický rozbor kontroly kvality a jeho legislatívnemu rámcu v podmienkach Slovenskej republiky. Pozornosť sústredíme najmä na jednotlivé prvky systému kvality, ako ich definujú medzinárodné štandardy ISQC 1, ISQM 1 a ISQM 2, a zároveň ich vzájomne porovnáваме.

Druhá kapitola práce sa sústreďuje na formuláciu hlavného cieľa a čiastkových cieľov práce a zároveň definuje metodologický rámec práce, vrátane zvolených výskumných metód, ktoré boli aplikované s cieľom efektívne naplniť stanovené ciele.

V poslednej kapitole sa však sústredíme už len na Medzinárodné štandardy riadenia kvality. Tretia kapitola je venovaná metodickému návrhu vnútorného predpisu týkajúceho sa systému manažmentu kvality vychádzajúc z princípu Medzinárodných štandardov manažmentu kvality ISQM 1 a ISQM 2, vrátane prehľadu subjektov zabezpečujúcich dohľad nad dodržiavaním systému kvality pri výkone audítorských zákaziek.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

Audit vznikol na spoločenskú objednávku praxe v ére technického i hospodárskeho rozmachu z objektívnej nutnosti odstrániť či minimálne obmedziť tzv. informačnú asymetriu spôsobenú koncentráciou kapitálu pri vzniku novej právnej formy podnikania – akciovej spoločnosti – odčlenením práv vlastníkov od bežného riadenia spoločností a potrebou ochrany vloženého kapitálu. Základnou úlohou auditu sa tak už v polovici 19. storočia stala úloha zvyšovania vierohodnosti informácii z účtovníctva a o hospodárení daného subjektu (verejná správa a účtovná závierka), podľa ktorých sa rozhodujú ich používatelia (vlastníci, veritelia, obchodní partneri, potenciálni i aktuálni investori, banky, zamestnanci, štátna správa, verejnosť) (Maděra, 2014).

Zámerom moderného audítorstva i účtovníctva je dopracovať sa k efektívnejšiemu, dôveryhodnejšiemu a prehľadnejšiemu finančnému vykazovaniu a zároveň poskytnúť také údaje, ktoré vedú k informovanejším rozhodnutiam. Aby sme sa k tomuto ideálu priblížili, je potrebné neustále napredovať – teda nielen zvyšovať kvalitu audítorských a ostatných služieb i posilňovať dôveru v ich výsledky, ale najmä skvalitňovať úroveň komunikácie medzi audítorom a zainteresovanými osobami pre lepšie chápanie záverov a zdieľaných výsledkov (Kareš, 2016).

Obaja uvedení autori sa zhodli, že účtovná závierka overená nestranným audítorom poskytuje zvýšenú dôveru v danú spoločnosť z rôznych aspektov. Nutné je však dôveru vykonávaného auditu a v daného audítora zabezpečiť nejakým spôsobom vo vnútri audítorskej spoločnosti.

Kvalita auditu sa stáva viditeľnou v momente, keď audítor posudzuje mieru zhody medzi stanovenými kritériami a prezentovanými informáciami podľa Medzinárodných audítorských štandardov (ISA) (Aksoy – Bicer, 2021).

1.1 Legislatívne požiadavky na metodológiu kontroly kvality auditu

System zabezpečenia kvality v oblasti štatutárneho auditu je v Slovenskej republike postavený na prepojení medzinárodných profesijných štandardov a európskej a národnej legislatívy. Základné požiadavky na zabezpečenie kvality štatutárneho auditu upravuje pre členské štáty Európskej únie **Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2014/56/EÚ** zo 16. apríla 2014, ktorou sa mení smernica 2006/43/ES o štatutárnom audite ročných

účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok („ďalej len „Smernica 2014/56/EÚ“). Smernica stanovuje základné zásady na zabezpečenie kvality auditu, najmä v oblastiach ako nezávislosť, etika, systém vnútornej kontroly kvality, výkon zákazky, nepretržité vzdelávanie i dohľad nad prácou audítorov a zároveň zaväzuje členské štáty zabezpečiť, aby audítorské firmy mali zavedené účinné a dokumentované politiky a postupy na zabezpečenie kvality.

Požiadavky Smernice 2014/56/EÚ boli v Slovenskej republike transponované do **zákona 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite** a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ŠA“), ktorý upravuje výkon štatutárneho auditu v audítorských jednotkách sídliačich na území našej krajiny. V medziach § 24 zákona číslo 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite sú audítori povinní zaradiť do svojich procesov vhodné politiky systému internej kontroly kvality so zámerom garancie vysokej úrovne poskytovaného štatutárneho auditu a so súčasťou analýzou efektívnosti postupov na ročnej báze.

V súlade s európskym rámcom upravuje povinnosť audítorov a audítorských spoločností dodržiavať **medzinárodné štandardy vydané IFAC**, ktoré schvaľuje Slovenská komora audítorov ako záväzné. Na úrovni medzinárodných štandardov je problematika kontroly kvality v súčasnosti rámcovaná paralelne tromi medzinárodnými štandardmi – ISA 220 (Revidovaný) – Kontrola kvality auditu finančných výkazov, ISQM 1, ISQM 2 a pri riešení etickej dilemy o nezávislosti i v Etickom kódexe IFAC. Neoddeliteľnou súčasťou zabezpečenia kvality auditu je aj **Etický kódex IFAC** obsahujúci zásady integrity, objektivity, odborných kompetencií a náležitej starostlivosti, dôvernosti a profesionálneho správania.

Zmienené medzinárodné i národné právne predpisy spojené s kontrolou kvality si rozoberieme v nasledujúcich častiach. V úvodnej podkapitole diplomovej práce si však rozoberieme historicky prvý medzinárodný štandard kvality prijatý s cieľom zjednotenia systému kontroly v audítorskom sektore, predchodcu Medzinárodných štandardov riadenia kvality.

1.1.1 ISQC 1: Vývoj a limity pôvodného modelu systému kvality

V záujme obnovenia dôvery zainteresovaných strán k výsledkom auditných procesov a zabezpečenia zlepšenej kvality audítorských služieb a prác iných služieb vzťahujúcich sa k previerke finančných výkazov na svetovej úrovni vznikla iniciatíva vypracovať silný rámec systematicky upravujúci princípy a požiadavky na kontrolu kvality práce. Udalosti na počiatku 21. storočia, ako pád spoločnosti Enron a naň prepojená aféra audítorskej firmy Arthur Andersen, odkryla nedostatky vo vnútorných kontrolných mechanizmoch, predovšetkým v nestrannom vystupovaní auditných expertov. Zhoršujúca sa situácia na finančných trhoch i dynamicky sa vyvíjajúce právne predpisy zvýšili obavy o nezávislosť a hodnovernosť výstupov z auditov.

Odpoveďou na tieto výzvy bolo prijatie **Medzinárodného štandardu kontroly kvality (ISQC 1** z angl. *International Standard on Quality Control 1*) – Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a previerky finančných výkazov, ostatné uisťovacie služby a súvisiace služby (ďalej len „ISQC 1“). Tento štandard, pripravený Radou pre medzinárodné štandardy pre audit a uisťovacie služby (IAASB), nezávislým orgánom pre tvorbu štandardov v rámci Medzinárodnej federácie účtovníkov (ďalej len „IFAC“), sa stal v roku 2005 prvým komplexným dokumentom zaoberajúcim sa rozborom kontroly kvality samostatne na hladine všetkých interných procesov spoločností platným na globálnej úrovni. Pred 15. decembrom 2009, kedy prepracovaná verzia ISQC 1 nadobudla účinnosť, bola kontrola kvality čiastočne rámcovaná napríklad Medzinárodným audítorským štandardom ISA 220 – Kontrola kvality audítorskej práce, ktorý sa však vzťahoval len na úroveň konkrétnych zákaziek. Legislatívnu medzeru krajiny riešili domácim právnym rámcom. Nejednotnosť národných predpisov však ohrozovala porovnateľnosť i konzistentnosť praxe v medzinárodnom rozsahu, čo prijatie ISQC 1 medzi krajinami podliehajúcimi štandardom IFAC odstránil (Pang – Arnold, 2014).

Pôsobnosť štandardu sa pritom vzťahuje na všetky spoločnosti poskytujúce služby spadajúce do triedy štandardov súhrnne označovaných štandardami IAASB na zákazky na (Kareš – Stanley, 2016):

- audit – podľa ISA,
- previerky k účtovným závierkam – podľa ISRE,
- uisťovacie služby – v súlade s ISAE,

- a ďalšie súvisiace služby – podľa štandardov ISRS.

Štandard ISQC 1 v odseku 12 písmena d) vníma pojem **kontrola kvality zákazky** ako proces navrhnutý na zabezpečenie nezaujatého zhodnotenia významných úsudkov, ktoré tím, teda všetci partneri, zamestnanci a jedinci prenajatí spoločnosťou, prevádzajúci postupy na zákazke, prijíma, a záverov, ku ktorým dospel pri koncipovaní správy, a to najneskôr do dátumu vydania správy. Proces kontroly kvality zákazky sa uplatňuje pri auditoch účtovných závierok kótovaných spoločnosťami a pri ďalších kontraktoch, pri ktorých spoločnosť vníma nutnosť zvýšeného nároku na kontrolný mechanizmus individuálne.

Už z definície kontroly kvality zákazky vyplýva, že formulácia metód k zadenovaniu pracovníkov pre prácu v tíme či každoročné informovanie partnerov zodpovedných za zákazky o výsledkoch monitoringu procesu kontroly by nemalo opodstatnenie v postavení samostatne pracujúceho odborníka bez vlastných zamestnancov a ani samotný štandard ISQC 1 podľa prvého dodatku osvetľujúcej a aplikačnej časti A1 sa dodržiavaniu nerelevantných požiadaviek nedomáha.

ISQC 1, nástroj kvality auditu, vyžaduje od auditorských firiem implementovať do svojich interných predpisov systém kontroly kvality a jeho následný monitoring, pričom navrhnuté postupy a zásady podliehajúcich subjektov pri manažmente kvality by sa mali sústrediť na šesť kľúčových elementov bližšie definovaných v samotnom predpise:

- zodpovednosť vedenia spoločnosti za kvalitu vo vnútri firmy,
- relevantné etické požiadavky,
- akceptácia a pokračovanie vzťahov s klientmi a konkrétnych zákaziek,
- ľudské zdroje,
- výkon zákazky,
- monitorovanie.

Zodpovednosť vedenia spoločnosti za kvalitu vo vnútri firmy

ISQC 1 vyžaduje zavedenie politík a postupov určených na podporu internej kultúry, dokazujúcich existenciu kvality ako nezameniteľnú prioritnú zložku plnenia každej zákazky. Kľúčom k zabezpečeniu kvality všetkých spoločností je silná angažovanosť vedenia v

riadení kvality. Kvalita musí byť zakotvená v hodnotách organizácie, kódexe správania, sprostredkovaných školiacich materiáloch či politikách odmeňovania.

Hodnoty je nutné zamestnancom opakovane pripomínať na stretnutiach, poradách, workshopoch či v interných oznamoch, alebo ako začlenené do dokumentácie. Osobné rozhovory a diskusie so zamestnancami pomáhajú získavať priamu spätnú väzbu. Zápisnice s pripomienkami z takýchto stretnutí môžu uľahčiť následné akcie prijímané k zlepšeniu kontroly kvality v spoločnostiach (Pang, 2013). Konečnú zodpovednosť za vedenie kvality nesie *vedenie spoločnosti* – generálny riaditeľ alebo osoba na obdobnej pozícii. Žiadanú úroveň možno podporiť i menovaním vhodného človeka zodpovedného za riadenie a kontrolovanie priebehu systému kontroly kvality na nižšej úrovni riadenia, v literatúre nazývaného napr. vedúceho či manažéra kontroly kvality, ktorý však musí mať dostatočné a primerané poznatky a schopnosti i potrebnú právomoc prevziať delegovanú zodpovednosť, keďže odborné znalosti a skúsenosti napomáhajú včasne identifikovať a pohotovo zareagovať na problémy v oblasti manažmentu kvality a neskoršie implementovať kroky pre nápravu. V súlade so zákonom o ŠA v SR musí byť osoba zodpovedná za systém kvality s spoločnosti súčasne licencovaným štatutárnym audítorm.

Relevantné etické požiadavky

Druhý prvok vyžaduje nastaviť postupy a zásady poskytujúce primeranú istotu dodržiavania relevantných požiadaviek na etiku zo strany jednotlivých pracovníkov i celej spoločnosti.

Jadrom etického správania profesionálov je konanie v súlade s piatimi základnými princípmi uvedenými v Etickom kódexe Medzinárodnej federácie účtovníkov (IFAC):

- bezúhonnosť – čestné konanie v profesionálnych vzťahoch,
- objektívnosť – vyhýbanie sa konfliktu záujmu a neprimeraného vplyvu,
- odborná spôsobilosť a primeraná starostlivosť – vzdelávanie a seba rozvoj v odbore,
- dôvernosť informácií – zachovanie mlčanlivosti,
- profesionálne správanie – dodržiavanie právnych a regulačných predpisov a zdržiavanie sa činností s následkom diskreditácie profesie.

Koncepčný rámec určuje prístup napomáhajúci k naplneniu ich podstaty.

Spoločnosti sú povinné vytvoriť prostredie, ktoré vytvára pozitívnu atmosféru k dodržiavaniu všetkých požiadaviek na etiku a zároveň zaviesť mechanizmy na včasnú identifikáciu a riešenie hrozieb, by ich naplnenie mohlo ohroziť.

Zvýšenú pozornosť venuje ISQC 1 i kľúčovému aspektu nestrannosti audítora – **nezávislosti**. Predpokladá sa, že nezávislosť by mala figurovať bez výnimky počas trvania všetkých zákaziek na uisťovacie služby pričom firmy by sa mali uistiť, že všetci zamestnanci, od ktorých sa nezávislosť vyžaduje, sú oboznámení so svojimi povinnosťami s ňou spojenými tak, ako okrem ISQC 1 ustanovuje i ISA 220 – Kontrola kvality auditu účtovnej závierky (ďalej len „ISA 220“) a 290 oddiel Etického kódexu IFAC. Potvrdenie o dodržiavaní podmienok nezávislosti sa odovzdáva písomne aspoň raz ročne. V prípade zistenia ohrozenia nezávislosti môžu spoločnosti žiadať členov tímu prideleného k výkonu zákazky k prebratiu zodpovednosti a vyvodu opatrení na zníženie hrozby nezávislosti prostredníctvom ochranných opatrení na akceptovateľnejšiu úroveň (Kareš – Krišková, 2018).

Dodržiavanie významných nárokov na etické konanie podporuje transparentnosť a profesionalitu, čím ochraňuje nielen audítorské firmy a ich odborníkov pred rizikami etických pochybení, ale zároveň aj záujmy verejnosti, ktorá sa spolieha na výsledky audítorských služieb.

Akceptácia a pokračovanie vzťahov s klientmi

Akceptácia a kolaborácia s problémovým klientom, vzhľadom na čas a vyčerpatelnosť najmä personálnych zdrojov, bráni spoločnostiam v tom, aby v plnej miere zaistovali kvalitné služby voči klientom s väčším prínosom. ISQC 1 preto poskytuje návod k proaktívnemu spravovaniu klientskych vzťahov, ktorého dodržiavanie pomôže predchádzať riziku ohrozenia plynulého chodu s negatívnym efektom na ich dobré meno plynúce z uskutočnenia konkrétnej zákazky a spolupráce s klientom.

V praxi to znamená, že audítorská spoločnosť by mala mať zavedené prísne protokoly, ktoré verifikujú pozadie zákazníkov – integritu, vzájomnú kompatibilitu etickej politiky, bezúhonnosť a finančnú stabilitu – a to pred prijatím novej alebo pokračovaním v trvajúcej zákazke, a súčasne i mechanizmy zavedené na overovanie presnosti a pravdivosti údajov, ktoré poskytuje klient. Okrem previerky klienta je nutné na strane samotnej spoločnosti interne zhodnotiť vlastnú dispozíciu k prevedeniu zákazky vrátane času a zdrojov s prihliadnutím na špecifické požiadavky každej zákazky, napríklad ako dostatok vedomostí o odvetví klienta či znalostí regulačných predpisov, pri súčasnom naplnení podstaty druhého elementu a so zreteľom na potenciálny konflikt záujmov partnerov i všetkých členov tímu už pri rozhodovaní o prijatí zákazky.

Spoločnosť by mala pravidelne monitorovať vzťahy s klientmi prehodnocovaním spĺňania akceptačných nárokov, požiadaviek na potenciálny konflikt záujmov partnerov i všetkých členov tímu už pri rozhodovaní o prijatí zákazky a hodnotením hľadísk možného rizika, teda či spolupráca naďalej vyhovuje jej nastaveným štandardom kvality.

K prehodnoteniu relevantných aspektov spolupráce slúži sústava tzv. vzorového kontrolného zoznamu a dotazníka ukončená vyslovením názoru partnera na úroveň hroziaceho rizika v prípade budovania obchodnej spolupráce. Ak klient neplní profesionálne a etické štandardy v rozpore s previerkou kvality alebo dochádza ku konfliktu záujmov členov tímu, firma by mala zvážiť odstúpenie od spolupráce.

Ludské zdroje

Nielen audítorské, ale aj účtovnícke firmy sú plne závislé od ľudského kapitálu. Kvalitatívna úroveň poskytovanej práce v účtovnej i audítorskej firme a hodnovernosť zdieľaných výsledkov procesu auditu priamoúmerne závisí od kompetencií ľudského kapitálu. Aby konečný vyjadrený názor partnera zodpovedného za zákazku odrážal adekvátnosť daných okolností, je nutné venovať značnú pozornosť i oblasti sústreďujúcej sa na starostlivosť o ľudí v prostredí práce v rámci prevencie rizika v tejto oblasti.

Ludské zdroje, primárny prvok ISQC 1, od ktorého sa odvíjajú zvyšné prvky, požaduje získavanie primeraného počtu kompetentných pracovníkov vykonávajúcich zadenú prácu na audite v súlade s etikou, regulačnými požiadavkami právnych noriem i firemnými zásadami a ich účinné prerozdelenie na projekty. To zahŕňa nielen nábor kvalifikovaných pracovníkov s adekvátnymi odbornými i charakterovými atribútmi na žiadaný výkon práce, ale spoločnosti by preto mali zdroje venovať i kontinuálnemu rozvoju vzdelávania a odborného rastu pracovníkov a zabezpečiť zvyšujúcu sa úroveň ich odbornosti. Spôsobilosti môžu byť rozvíjané metódou odbornej prípravy prostredníctvom workshopov či školení, seminárov a certifikácie, zabezpečujúc zároveň i princíp primeranej starostlivosti audítora v zhode s ISA 200, ďalej i nadobudnutím praxe (praktických zručností) či metódou priameho mentoringu a koučingu zo strany skúsenejších kolegov. V súčasnosti patrí k nutnostiam kvalitne a efektívne vykonanej práce na najvyššej úrovni je zabezpečenie prístupu audítorov k práci potrebným technickým a technologickým nástrojom.

Vzhľadom na negatívny vplyv, ktorý môže mať odchod kľúčových pracovníkov, hlavne na činnosť malých firiem, je nevyhnutné v rámci elementu ľudské zdroje zaviesť stratégie udržania zamestnancov. Systematické účinné postupy k výkonu zákazky, definícia

povinností a deľba pracovných zadaní v rámci kompetencií i zhodnotenie pracovného výkonu spojené s konštruktívnou kritikou a motivačnými prvkami však prispejú k udržaniu odborníkov a zaručia, že firma sa nestane úplne závislou od jedného pracovníka (CA ANZ, 2016).

Po zohľadnení miezd, prevádzkových nákladov či výdavkov na edukáciu, investície do personálnej oblasti viažu aj jeden z najväčších výdavkov. Pre každú spoločnosť by tak malo byť zjavné, že prevencia rizík v oblasti ľudských zdrojov prostredníctvom účinnej kontroly kvality je nevyhnutná.

Výkon zákazky

Pomocou vytvorených pravidiel a postupov systému kontroly kvality firma vyžaduje, aby sa všetky zákazky vykonávali v súlade s odbornými štandardmi, požiadavkami platných zákonov a predpisov a internými pravidlami spoločnosti.

Základným aspektom realizácie zákazky je dôkladné plánovanie zákazky, ktoré zahŕňa definovanie cieľov a umožní optimálne rozdelenie času a zdrojov pre úspešné dokončenie zákazky. Riadenie rizík počas zákazky umožňuje identifikovať a eliminovať faktory, ktoré by mohli ohroziť kvalitu výstupov. Významnou súčasťou výkonu zákazky je dodržiavanie etických princípov, najmä integrity, objektívnosti, nezávislosti a odbornosti, ktoré sú definované v etickom kódexe IFAC. ISQC 1 navyše stanovuje povinnosť vykonať nezávislé recenzné hodnotenie kvality zákazky – kontrolu kvality zákazky (angl. *Engagement Quality Review*, EQR), čo podporuje ich transparentnosť a dôveryhodnosť.

Všetky podklady k prijatým záverom pri zákazkách by mali byť dostatočne a vhodne zdokumentované. Spoločiteľná a prehľadná dokumentácia, ktorá slúži ako dôkaz o nezanedbaní povinností a o súlade práce so štandardmi a právnymi predpismi. Zdokumentovanie práce pri jej vykonaní umožňuje jednoduchý návrat k neskoršiemu preskúmaniu a identifikácii miesta, kde sa stala chyba. Následne je možné postup vylepšiť, aby sa znížila pravdepodobnosť jej opakovania.

Monitorovanie

Zatiaľ čo päť predchádzajúcich článkov vyžadovalo nastaviť primerané zásady na zabezpečenie i udržanie kontroly, posledný prvok **monitorovanie** meria výkonnosť týchto priebehov kontroly kvality v praxi. Spoločnosti sú povinné zaviesť proces dohľadu poskytujúci poradenstvo na zaistenie primeranej istoty, že procesy interného kontrolného systému kvality sú vhodné, účinné a plne funkčné.

Účelom činnosti monitorovania je primárne zhodnotiť tri oblasti: pracovanie v súlade s odbornými štandardami a nárokmi právnych predpisov; účinnosť zavedenia navrhnutého systému kontroly kvality cyklicky, vrátane regulárnej revízie vzorky hotových zákaziek a korektnosť uplatňovaných zásad a primeranosť vydávaných správ. Dohľadom delegovaný zástupca, respektíve skupina, musí disponovať adekvátnymi znalosťami a súčasne dokázať nezávislosť od osôb zapojených do preskúmania konkrétnej zákazky. Môžeme však povedať, že každý zamestnanec spoločnosti neformálne vykonáva dohľad vlastnej pracovnej činnosti, čím nepriamo nevedomky prispieva k udržiavaniu stanovených interných predpisov a etiky, teda predmetom monitorovania.

Analýza monitorovaním identifikovaných nezrovnalostí odlišuje ojedinelé problémy s nižšou urgenciou od systémových alebo opakujúcich sa nedostatkov, ktoré vyžadujú neodkladnú nápravu pre zachovanie adekvátnosti správ. Z ISQC 1 ďalej plynie povinnosť aspoň na ročnej báze dostatočne podrobne prezentovať výsledky mechanizmov spätnej väzby všetkým osobám, ktorých sa kontrola kvality týkala vrátane vedúcich orgánov a navrhnúť kroky na zosúladenie s profesijnými štandardmi.

Tento proces – monitorovanie – umožňuje firmám pravidelne vyhodnocovať efektívnosť svojich súčasných zásad a postupov, identifikovať potenciálne slabé stránky alebo oblasti, ktoré si vyžadujú zlepšenie. Systematickým prehodnocovaním svojich postupov a implementáciou nevyhnutných zmien sa firmy môžu prispôsobiť vyvíjajúcim sa štandardom, udržiavať súlad a v konečnom dôsledku zvýšiť dôveru, ktorú zainteresované strany vkladajú do svojich auditov (Fiveable, 2015).

Zo stručnej analýzy jednotlivých elementov kvality ISQC 1 vyplýva, že po obsahovej stránke vzájomne na seba nadväzujú, pričom sú všetky vzájomne spojené jednou oblasťou – ľudským kapitálom.

Ukazovatele kvality auditu sú kombináciou kvalitatívnych a kvantitatívnych meradiel, neexistuje jediné meradlo kvality auditu. Úroveň kvality procesu auditu nemožno zjednodušiť do jedného číselného parametra, keďže proces auditu je ovplyvnený mnohými aspektmi. Podstatou auditu nie je len dodržiavanie formálne spísaných pravidiel a predpisov, ale najmä jeho vykonanie eticky, prehľadne, jasne a s vysokou odbornou starostlivosťou i s dodatkom osobného úsudku samotného audítora. Iba kombinované vyhodnocovanie jednotlivých ukazovateľov poskytne komplexný pohľad na to, akú úroveň kvality audit dosiahol (Aksoy – Bicer, 2021).

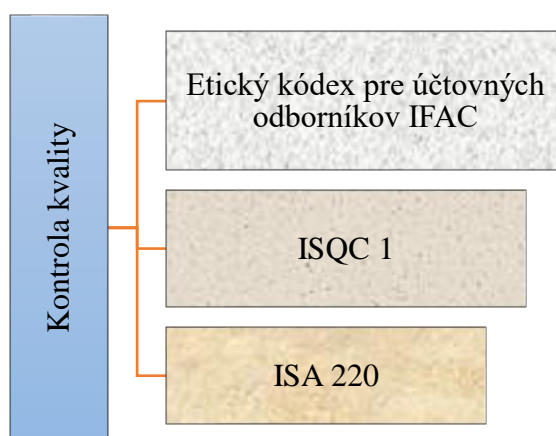
Medzinárodný štandard kontroly kvality ISQC 1 požaduje nastavenie interných postupov a zásad dohľadu nad kvalitou auditu prispôsobený špecifikám veľkosti, charakteru prevádzky a organizačnej zložitosti konkrétnej, prípadne k prepojeniu do konsolidačného celku, a povahe jej zákaziek na uisťovacie a súvisiace služby so zámerom zvýšenia dôveryhodnosti vykonávanej činnosti a presnosti auditovanej konsolidovanej alebo individuálnej účtovnej zavierky (Ahmand, 2023).

V praxi sa však prístup k implementácii audítorského štandardu ISQC 1, ale aj štandardov ISA, môže líšiť v rôznych situáciách kvôli špecifickým okolnostiam konkrétnej zákazky a predovšetkým v súlade s odborným úsudkom audítora. Vysoká kvalita auditu nezávisí len od dodržiavania nastavených pravidiel, ale i od individuálneho prístupu k zvereným zákazkám a od schopnosti audítorov kriticky hodnotiť dostupné údaje, efektívne aplikovať nadobudnutý odborný úsudok a prispôbovať sa konkrétnym situáciám tak, aby bol výsledok auditu spoľahlivý a užitočný pre klienta aj ďalšie dotknuté strany – externých i interných užívateľov informácií z účtovnej zavierky (Aksoy – Bicer, 2021).

ISQC 1 treba vykladať v kombinácii s etickými požiadavkami a v súlade s nadväzujúcimi odbornými štandardmi (Kareš – Krišková, 2018).

Počas písania práce sme sa rozhodli riešiť aj dilemu, či úvode kapitoly zmienené normy kvality možno usporiadať podľa úrovne ich *možnosti aplikácie v procese auditu*.

Schéma 1 – Hierarchia noriem kontroly kvality



Zdroj: Vlastné spracovanie

Pokiaľ by sme chceli tieto normy kvality usporiadať hierarchicky podľa rozsahu aplikácie v audítorskom procese, na najvyšší stupeň sme zvolili *Etický kódex pre účtovných odborníkov IFAC*, preberaný do národných legislatív, pretože cez dodržiavanie šiestich podstatných noratívov profesionálnej etiky povinne platných pre všetkých audítorov pri každom aspekte výkonu svojej práce bez rozdielu upravuje ich konanie.

ISQC 1 stanovuje rámec pre kontrolu kvality v rovine činnosti celej organizácie dodržiavaný popri každej realizovanej zákazke.

Štandard *ISA 220* sa uplatňuje s predpokladom, že sa daná spoločnosť už riadi Medzinárodným štandardom *ISQC 1* alebo inými vnútroštátnymi požiadavkami s prinajmenšom rovnakými nárokmi. Z tohto dôvodu tvorí z pohľadu rozsahu jeho aplikácie posledný stupeň, keďže *ISA 220* aplikuje princípy dané v *ISQC 1* pri denných povinnostiach audítorského tímu a individuálnych zákazkách.

Môžeme tak povedať, že všetky tieto normy spolu vytvárajú komplexný rámec pre zaistenie akosti auditu.

1.1.2 Výhody a nevýhody ISQC 1

Z rozhovorov uskutočnených Inštitútom certifikovaných účtovníkov Singapuru (ISCA) s piatimi samostatne pôsobiacimi odborníkmi v audite o skúsenostiach s implementáciou adaptovanej singapurskej verzie štandardu *ISQC 1* – Singapurského štandardu na kontrolu kvality 1 (*SSQC 1*) boli publikované nasledujúce závery:

ISQC 1 je v podstate nástrojom na zvýšenie kvality práce firmy. *ISQC 1* značne prispieva k optimalizácii postupov pri riadení audítorských zákaziek.

Po prvé, zavedenie spoľahlivých pevných kontrolných mechanizmov výrazne minimalizuje riziko výskytu nesprávnych postupov pri spracúvaní zákaziek, nedostatočnej dokumentácie a predchádza výskytu rizika „nadmerného auditu“ (*angl.* Over-auditing) alebo naopak hrozby „nedostatočného auditu“ (*angl.* Under-auditing) teda situáciám, kedy by audítor strávil príliš veľa času hodnotením oblastí finančných výkazov s nízkym rizikom a pozornosť nesústredoval oblastiam rizika s väčším významom a opačne.

Riadenia sa odporúčaniami zásad *ISQC 1* umožňuje firmám včas identifikovať nedostatky a chybné praktiky v prebiehajúcich procesoch auditu a zvýšiť tak efektivitu vykonávaných postupov prác. Eliminuje sa i riziko vydávanie neadekvátnych audítorských záverov. *ISQC 1* takouto cestou chráni praktikov pred možnými právnymi dôsledkami, ktoré by mohli vyplývať z nesprávneho audítorského postupu i následného vydaného uznesenia.

Štandard pomáha firmám pestovať dlhodobú kultúru kvality podporujúcu kontinuálny rozvoj odbornej kvalifikácie zamestnancov, čím prispieva k motivácií zotrvať pracovať vo firme. Dlhodobé budovanie kvality napomáha k stabilizácii tímu, čo je pre firmu prínosné pre udržanie kontinuity služieb na žiadanej úrovni i napríklad v oblasti predvídania personálnych nákladov.

Kľúčová nevýhoda identifikovaná výskumníkmi vyplýva z obmedzených zdrojov, najmä v prípade malých spoločností s nižším počtom členov tímu. Administratívna náročnosť pri jeho zavádzaní i následnom udržiavaní požadovanej pravidelnej dokumentácie procesov, nepretržitom monitorovaní ich zachovávaní a vyhodnocovaní zistení si vyžaduje značné náklady, pokiaľ ide o čas, peniaze a personálne zdroje, čo môže neúmerne zaťažovať menšie spoločnosti. V krajných prípadoch môže dôjsť až k odvádzaniu zdrojov od skutočných audítorských úloh, čo by v konečnom dôsledku ovplyvnilo prevádzkovú efektivitu firmy a zameranie sa na výkon zákazky pre klientov. Ohraničená kapacita zdrojov na personál či nižšia odborná úroveň zamestnancov môže spôsobiť, že firmy nemusia byť schopné nájsť spôsobilú kvalifikovanú osobu, ktorá by prevzala úlohu nezávislého kontrolóra internej kvality. Alternatívne možno v dnešnej dobe na konzultáciu o sporných otázkach prizvať kvalifikovaného externého špecialistu na báze outsourcingu či využiť poradenské portály alebo kurzy od odborných inštitúcií (Pang – Arnold, 2014).

I keď prvotné zavedenie metodiky ISQC 1 žiada značný kapitálový vstup na čas i financie, náklady na implementáciu sú po dlhšej dobe vyvážené znateľnejšou kvalitou práce, nižším rizikom právnych komplikácií a dlhodobou konkurencieschopnosťou firiem na trhu, pokiaľ boli systémy nastavené správne (Pang – Arnold, 2014).

K podobným záverom dospel v roku 2023 aj S. S. Alsaffar, ktorý hľadal na vzorke 50 irackých audítorských kancelárií odpovede na dve hypotézy: zmeranie rozsahu aplikácie ISQC 1 audítorskými subjektmi v Iraku a zhodnotenie, ako aplikácia ISQC 1 prispieva k zvyšovaniu kvality audítorských služieb a ako k znižovaniu informačnej asymetrie medzi zainteresovanými stranami.

Správne fungovanie spoločností podporované rámcovým systémom vo vnútri jednotky zdokonaľuje úroveň dodávaných služieb k maximalizácii spokojnosti klientov a buduje tak pozitívnu reputáciu a značnú konkurenčnú výhodu (Alsaffar, 2023).

Na druhej strane výskumník konštatuje, že sledované organizácie napriek prijatiu postupov podľa ISQC 1 neprejavovali záujem o dodržiavanie všetkých bodov, predovšetkým prvku ľudské zdroje, kedy firmy značne podceňovali podporu a vedomostný

rozvoj svojich zamestnancov, a rovnako vo vymenovaní interného audítora kvality dohliadajúceho nad zachovávaním prijatých postupov kontroly v rámci spoločnosti, čo môže vyústiť k porušeniu zmluvných povinností ku klientom. Preto Alsaffar odporúča vo svojej krajine zriadenie akejkoľvek osobitnej sekcie dozoru, hodnotiacu komisiu práce audítorov a audítorských kancelárií zo strany orgánu pridelujúceho licencie k výkonu audítorskej profesie.

Pozn.: Aj keď bol štandard ISQC 1 od roku 2022 oficiálne nahradený štandardom ISQM 1, výskum S. S. Alsaffara z roku 2023 reflektuje, že v Iraku sa podľa ISQC 1 stále postupovalo. Odhadujeme, že dôvodom môžu byť oneskorenia pri prechode na nové pravidlá spôsobené nedostatkom zdrojov, systému dozoru alebo povedomia o samotnej zmene, čo odráža bežné výzvy, ktorým čelia menej rozvinuté ekonomiky pri implementácii nových štandardov s medzinárodnou platnosťou.

Platnosť štandardu ISQC 1 sa vzťahuje na krajiny patriace pod správu systému IFAC. Krajiny boli povinné prebrať tieto štandardy do národných úprav. Okrem primárneho štandardu ISQC 1 môžeme nájsť verzie prispôbené podmienkam a zvyklostiam daných krajín ako už spomínané SSQC 1 (Singapur), ASQC 1 (Austrália a Nový Zéland) ... pre ktoré bol ISQC 1 obsahovým východiskom.

Mnoho odborníkov sa zhodlo v názore, že štandard ISQC 1 môže pôsobiť ako veľmi všeobecný, keďže sa viac orientuje na kontrolu kvality a menej sa zameriava na proaktívne riadenie potenciálnych rizík, ktoré by mohli nastať, čo následne vyústilo v roku 2022 k prehodnoteniu úplne ISQC 1 (GenesisOrigo, 2023).

Rastúca úloha informačných technológií (IT) v podnikových procesoch a vnútorných kontrolách zvýšila možnosti využitia digitalizácie aj v audítorských a overovacích službách. Čoraz častejšie je témou diskusií v akej miere a kedy technologické systémy nahradia účtovníkov a audítorov. Je nesporné, že využívanie IT systémov v audítorskom procese zvyšuje kvalitu auditu bez predĺženia času potrebného na kontrolu údajov, no zároveň prináša do procesu nové technologické a obchodné riziká, ktoré audítor musí zväžiť (Akande – Mugova – Odularu, 2024).

Prenos do online priestoru, rozsiahle využívanie digitálnych nástrojov a zmeny v spôsoboch komunikácie medzi pracovnými tímami predstavovali pre audítorské spoločnosti nové druhy predtým neznámeho rizika, najmä z hľadiska dohľadu nad kontrolou práce audítora. Pôvodne nastavené celofiremné interné predpisy kvality v mnohých

spoločnostiach novovzniknuté okolnosti nezastrešovali. Prístup k informáciám, ich prenos a rýchle zmeny v prevádzkovom prostredí odhalili i nedostatky medzinárodných audítorských štandardoch. Došlo k zásadnému posunu v prístupe k riadeniu kvality auditu, ktorému už pasívny prístup ISQC 1 nepostačoval (Thanki, 2022).

1.1.3 ISQM 1: Integrovaný prístup k riadeniu rizík a kvalite auditu

IAASB vydala v decembri 2020 s platnosťou do dnešného obdobia tri nové štandardy riadenia systému kvality:

- ISA 220 (Revidované) – Kontrola kvality auditu finančných výkazov (ďalej len „ISA 220 (Revidované)“)
- Medzinárodný štandard riadenia kvality (ISQM 1 z angl. *International Standard on Quality Management 1*), Riadenie kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity alebo kontroly účtovných závierok alebo iné zákazky na uisťovanie alebo súvisiace služby,
- Medzinárodný štandard riadenia kvality (ISQM 2 z angl. *International Standard on Quality Management 2*), Previerky kvality zákaziek.

Štandardy sú účinné pre audity účtovných závierok začínajúce 15. decembra 2022 alebo neskôr. Pod vplyvom ISQM profesionálne účtovnícke firmy zmenili spôsob ovládania kvality. Nové a revidovaný štandard posilnili a zmodernizovali prístup audítorskej firmy k manažmentu kvality. Štandardy nariaďujú audítorským spoločnostiam zvýšiť intenzitu monitorovania a nápravy, začleniť kvalitu do svojej firemnej kultúry, aktívne zapojiť vedenie firiem do riadenia kvality či zlepšiť robustnosť previerok kvality zákaziek so súčasným zreteľom na dôsledný priebeh dokumentácie prijatých opatrení a procesov (ACCA, 2022 a).

Medzinárodný štandard riadenia kvality, Riadenie kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity alebo kontroly účtovných závierok alebo iné zákazky na uisťovanie alebo súvisiace služby (ďalej len „ISQM 1“) predstavuje zmenu paradigmy v prístupe audítorských a uisťovacích firiem k riadeniu kvality ponúkaných služieb. Hoci zámery ISQC 1 aj ISQM 1 pre spoločnosti sú zhodné, oba predpisy sa líšia v prístupe k riešeniu otázky kvality.

ISQM 1 plne nahradil dovtedy existujúci ISQC 1 primárne orientovaný na kontrolu kvality. Zmena z pohľadu riadenia na perspektívu riadenia znamená posun od reaktívnych kontrol kvality (ISQC 1) k proaktívnemu, komplexnému a na rizikách založenému postoju k riadeniu kvality (ISQM 1). Význam ISQM 1 v kontexte náhrady ISQC 1 spočíva v jeho širšom, dynamickejšom rámci pre riadenie kvality, ktorý odzrkadľuje zložitosť dnešného podnikania a regulačného prostredia. Jednou z hlavných zásad ISQM 1 je *prístup založený na riziku*, ktorý žiada včasné rozpoznanie a bezprostrednú aktívnu reakciu na detegované nebezpečenstvá interferujúce kvalitu zákaziek. Tento prístup povzbudzuje firmy, aby zvážili povahu a okolnosti svojich zákaziek a podľa toho prispôsobili úsilie v oblasti riadenia kvality. Je to posun, ktorý uznáva rôznorodé a rozdielne výzvy, ktorým čelia rôzne firmy, a podporuje škálovateľnosť a flexibilitu, teda personalizáciu riešení konkrétnym potrebám (Ludin – Milhem, 2023).

Okrem toho ISQM 1 kladie väčší dôraz na zapojenie vedenia a riadenia pri zavádzaní kultúry orientovanej na kvalitu vo firme. Vedenie spoločnosti nesie explicitnú úlohu podporovať prostredie, v ktorom je kvalita základnou hodnotou, a kde všetci zamestnanci chápu a sú zapojení do svojej úlohy pri udržiavaní kvality. Pokiaľ ide o praktické zmeny, ISQM 1 vyžaduje prísnejšie procesy na monitorovanie efektívnosti systému manažérstva kvality a na prijímanie včasných a vhodných opatrení pri odhalení problémov. Tento aspekt neustáleho zlepšovania je kľúčový pri profesiách, kde normy a regulačné požiadavky podliehajú neustálemu vývoju (GenesisOrigo, 2023).

Uvedené opisuje štyri aspekty riadenia kvality – škálovateľnosť, proaktivitu, účinnosť a integráciu, identifikované ISQM 1 ako prioritné, ktoré si štandard dal za cieľ zlepšiť (Thanki, 2022).

ISQM 1 zahŕňa osem vzájomne prepojených oblastí systému manažmentu kvality:

- proces na posúdenie rizík firmy,
- spravovanie a vedenie,
- relevantné etické požiadavky,
- akceptovanie a pokračovanie vzťahov s klientmi a konkrétnych zákaziek,
- výkon zákazky,
- zdroje,
- informácie a komunikácia,

- proces monitorovania a nápravy,

ako aj ďalšie požiadavky, týkajúce sa špecifických tém.

Hoci sa od firiem požaduje splnenie všetkých aspektov kvality v rámci ISQM 1 vrátane uvedených v zložkách, nie sú povinné organizovať systém riadenia kvality striktne podľa nich. Rovnako majú priestor zvoliť vlastné alternatívne terminologické rámce a štruktúry opisu procesu správy kvality (IAASB, 2021 a).

Niektoré prvky kontroly kvality sú zhodné alebo len krátko rozšírené od elementov kvality určených v ISQC 1, z uvedeného dôvodu duplicity sme sa ich rozhodli nepopisovať.

V rámci novo navrhutej oblasti kvality **zdroje** musí firma zabezpečiť, aby boli vhodné zdroje dostupné včas. To zahŕňa zamestnancov s požadovanou kompetenciou, úrovňou vedomostí a schopnosťami vykonávať zákazky, ku ktorým sú pridelení. Firmy by mali zabezpečiť, aby skúsenejší jednotlivci pracovali v oblastiach komplexnej povahy, ktoré si vyžadujú dodatočné posúdenie a zabezpečujú dostatočné preskúmanie vedúcimi členmi tímu alebo poskytujú dostatočný čas na vykonanie dostatočného testovania a analýzy problémov. V rámci tohto prvku by mali spoločnosti zvážiť aj využitie nezávislých odborníkov, ak firma nemá primeraný personál, alebo ak si výkon auditu zákazky vyžaduje dodatočné špecializované technologické zdroje.

Predposledný prvok **Informácie a komunikácia** – sa zaoberá získavaním, generovaním alebo využívaním informácií týkajúcich sa systémov manažérstva kvality a včasným odkomunikovaním týchto informácií v rámci audítorskej spoločnosti i externým stranám.

Poslednému prvku – **proces monitorovania a nápravy** – sa v štandarde orientovanom na prevenciu pred rizikom ISQM 1 prikladá väčší význam ako to bolo v prípade predchádzajúce štandardu, keďže poskytuje audítorskej spoločnosti relevantné, spoľahlivé a včasné informácie o návrhu, implementácii a prevádzke systému manažérstva kvality a rieši prijatie vhodných opatrení s cieľom reagovať na nedostatky tak, aby boli nedostatky včas napravené.

Podobne ako v prípade predošlého štandardu ISQC 1 môžeme konštatovať, že neexistuje žiadny zaužívaný prístup k implementácii, ktorý by mala dodržiavať každá firma rovnako. Namiesto toho norma núti každú firmu navrhnúť systém manažérstva kvality (QMS z angl. *Quality Management System*), prispôsobený veľkosti firmy, okolnostiam a typom zákaziek, ktoré rieši. To znamená, že QMS pre štvorčlennú firmu špecializujúcu sa

na audity pre niekoľko priemyselných vertikál sa bude výrazne líšiť od QMS používaného veľkou nadnárodnou firmou (Martin, 2024).

1.1.4 ISQM 2: Druhý pilier systému riadenia kvality – kontrola na úrovni zákazky

Medzinárodný štandard riadenia kvality, Previerky kvality zákaziek (ďalej len „ISQM 2,“) priamo rozširuje ISQM 1. Úmyslom Medzinárodného štandardu riadenia kvality, Previerky kvality zákaziek je v mene spoločnosti prostredníctvom dodržiavania presných požiadaviek zabezpečiť vymenovanie správnej osoby na pozíciu vykonávania kontroly na úrovni zákazky, objasniť oprávnenosť a zodpovednosti kontrolóra, preverovateľa, spojené so zverenou úlohou i zdokumentovaním celého procesu a zväčšiť okruh zákaziek verifikovaných z hľadiska kvality (ACCA, 2022 b).

Cieľom firmy v súlade s odsekom 12 štandardu ISQM 2 je prostredníctvom vymenovania oprávnenej osoby vykonávajúcej preskúmanie kvality zákazky vykonať objektívne zhodnotenie významných úsudkov, ktoré urobil tím poverený kontrolou zákazky, a záverov, ktoré sa na základe nich vyvodili.

Nestranné zhodnotenie prijatých záverov, na ktorých sa tím uzniesol, nepredpojatou osobou disponujúcou vysokou odbornou spôsobilosťou a skúsenosťami zachovávajúcou najvyššie ekonomické kritériá, žiada ISQM 1 (ods. 34 f))vykonať pri kategóriách auditov:

- spoločností obchodovaných verejne,
- spoločností verejného záujmu, prijímateľov zdrojov od štátu, poisťovní, bánk, alebo spoločností v procese likvidácie či pod správou súdu podľa žiadosti príslušnej jurisdikcie alebo dohľadných orgánov a
- auditov zákaziek vyhodnotených ako s vysokým rizikom možnosti zlyhania kvality.

Za vysoko kritické zákazky môžeme považovať napríklad audit spoločnosti venujúcej sa ťažbe alebo spracúvaniu ropy, ktorá podlieha náročným environmentálnym sankciám, pričom sa nevyklučuje ani možnosť zapojenia špecializovaného odborníka; audity, pri ktorých boli počas akceptačných postupov a posúdenia postupov pokračovania v spolupráci rozpoznané nezvyčajné okolnosti, ako nezhoda firmy s predchádzajúcim audítorom či vydanie upraveného názoru v správe audítora, ktorých dôvod sa podrobne skúma; ďalej zákazky, pri ktorých došlo k zmene metodiky vykazovania výnosov medzi porovnávanými obdobiami. Vysoké riziko môže prinášať i audit nemocníc a iných spoločností, ktoré počas

pandémie čerpali núdzové finančné dotácie od štátu, pričom je audítor povinný podrobne overiť súlad s vtedajšou legislatívou i spôsob a presnosť ich vykazovania (príjem i čerpania) v účtovných záznamoch.

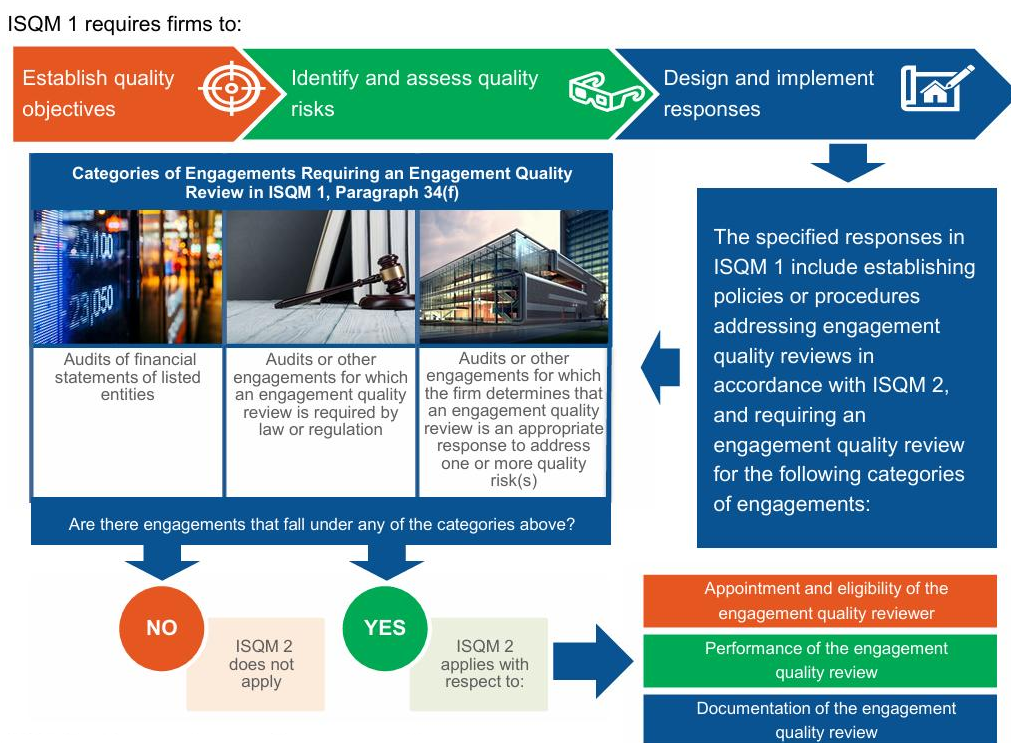
Ak existujú zákazky patriace do niektorej z uvedených skupín, audítorské spoločnosti sú povinné implementovať medzinárodný štandard ISQM 2 pri výkone auditu v súvislosti s:

- nomináciou preverovateľa kvality zákazky a identifikáciou zverených spôsobilostí,
- výkonom samotnej previerky kvality zákazky preverovateľom,
- dokumentáciou.

Zároveň sa pripúšťa i alternatíva, že firma neidentifikuje žiadne iné zákazky alebo audity, kedy by bolo potrebné vykonať preskúmanie kvality zákazky, teda aplikovať ISQM 2 (ACCA, 2022 b).

Doposiaľ uvedené k ISQM 2 graficky znázorňuje nasledujúci obrázok:

Obrázok 1 – Diagram znázorňujúci vzťah medzi ISQM 1 a ISQM 2



Zdroj: Príručka pre prvú implementáciu ISQM 2, IAASB, 2021 b.

Menovaný preverovateľ podľa aplikačnej časti ISQM 2 nesmie byť príslušníkom audítorského tímu pracujúceho priamo na zákazke, pre ktorú má byť previerka vykonávaná.

V prípade menšej firmy s obmedzeným počtom zdrojov či samostatne pracujúceho audítora nemožno túto podmienku dodržať, keďže sa nenájde ďalšia oprávnená osoba spĺňajúca všetky určené kritériá a znalosti prispôsobené charakteru preverovanej zákazky.

Súčasne štandard žiada v interných predpisoch firmy nastaviť presné nároky na osobu, ktorá bude preverovateľa menovať.

Keďže pojem „profesionálny skepticizmus“ sa vo všeobecnosti popisuje v kontexte zberu a vyhodnocovania audítorských dôkazov, ISQM 2 uznáva, že preverovateľ nie je povinný ho zvyčajne uplatňovať. Keďže preverovateľ nepatrí k členom tímu zákazky, nezhrmažďuje ani neoveruje dôkazy k odôvodneniu a utvoreniu prezentovaného názoru. Platí skôr reverzný vzťah – tím vykonávajúci audit môže byť nútený získať dodatočné potvrdenia (dôkazy) v reakcii na záležitosti, ktoré sa objavili počas preskúmania ich priebehu práce (IAASB, 2021).

Na druhej strane menovanie kontrolóra môže priniesť riziko ohrozenia jeho objektívnosti ako následok predošlého pôsobenia menovanej osoby na spolupráci s kolegami pri predošlých zákazkách či iných pozitívnych i negatívnych vzťahových väzieb (A14. ISQM 2).

Previerka kvality zákazky je ukončená v momente, kedy preverovateľ kvality zákazky vypovie úplnosť previerky, čiže splnenie všetkých požiadaviek štandardu ISQM 2, a skutočnosť oznámi partnerovi zodpovednému za zákazku. (ods. 27 ISQM 2). Správa audítora zároveň nemôže byť podpísaná partnerom zodpovedným za zákazku do dňa, dokedy nedostane spätnú väzbu od kontrolóra kvality (ods. 25 ISQM 2).

ISQM 2 ďalej v závere hlavnej časti špecificky vyžaduje, aby kontrolór akceptoval záväzok zodpovednosti za zhotovenie dokumentácie z prebiehajúcej previerky kontroly kvality neskôr priloženej k celkovej dokumentácii auditu. Rozsah dokumentácie musí postačovať k tomu, aby skúsený odborník, bez predchádzajúceho prepojenia so zákazkou, pochopil povahe, načasovaniu, rozsahu prevedených postupov previerky. Konkrétnejšie postupy možnosť stanoviť v internej dokumentácii spoločnosti.

Zodpovednosť za proces previerky kontroly kvality zostáva na úrovni firmy podľa ISQM 2 ako súčasť širšieho manažmentu kontroly kvality stanoveného v ISQM 1. Vzájomná kombinácia ISQM 1 a ISQM 2 zabezpečuje stabilitu a dôkladnosť kontrolných

mechanizmov smerujúcu k zlepšeniu kvality auditu v súlade s ochranou zámerom verejnosti (ACCA, 2022 b).

ISQM 2 tiež prináša samostatnú definíciu pojmu relevantné etické požiadavky.

ISQM 2 podporuje kultúru neustáleho zlepšovania sa prostredníctvom identifikácie opakujúcich sa problémov a implementácie preventívnych opatrení. Tento proces prispieva k zvýšeniu efektívnosti auditu a minimalizácii rizík zlyhania kvality.

1.1.5 Správa o transparentnosti

Štatutárni audítori a audítorské spoločnosti sú zákonom poverení vykonávať *štatutárne auditu subjektov verejného záujmu* s cieľom posilniť dôveru verejnosti v ročné a konsolidované účtovné závierky subjektov v súhlase s Nariadením Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 537/2014 zo 16. apríla 2014 o osobitných požiadavkách týkajúcich sa štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu a zrušení rozhodnutia Komisie 2005/909/ES (ďalej len „nariadenie EÚ“), ktoré zavádza osobitné požiadavky pre audit subjektov verejného záujmu. Pokiaľ audítorská jednotka v priebehu účtovného obdobia vykonala aspoň jeden audit subjektu verejného záujmu, je podľa článku trinásť tohto nariadenia povinná vydať a verejne sprístupniť správu o transparentnosti najneskôr do štyroch mesiacov po jeho skončení, pričom táto správa musí byť dostupná po dobu aspoň piatich rokov. Okrem iných povinných náležitostí na náplň musí obsahovať i *popis a informácie o systéme vnútornej kontroly kvality audítorskej jednotky*, ktorý zahŕňa procesy na monitorovanie a hodnotenie kvality audítorských služieb, politiky uchovania nezávislosti, postupy pre kontrolu rizík i prehlásenie riadiaceho orgánu audítorskej jednotky o jeho komplexnej funkčnosti. Toto prehlásenie slúži verejnosti ako dôkaz, že audítorská jednotka si je vedomá svojich zodpovedností a že uplatňuje vhodné mechanizmy na minimalizáciu chýb, nezrovnalostí a profesionálnych nedostatkov. V závere správ o transparentnosti je uvedený i zoznam všetkých subjektov verejného záujmu, ktorých audit prebehol v období, ktorého sa správa o transparentnosti týka.

2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

Hlavným cieľom našej diplomovej práce je upozorniť na dôležitosť dodržiavania systému riadenia kvality vzhľadom na úroveň poskytovania služieb v zmysle všetkých požiadaviek medzinárodného štandardu manažmentu kvality ISQM 1.

K dosiahnutiu hlavného cieľa nás dovedli ciele partikulárne:

- preskúmanie právnych, odborných a metodických východísk štandardov kvality ISQC 1, ISQM 1 a ISQM 2 a
- nastavenie škálovateľného modelu internej smernice kvality na základe analýzy čiastkových cieľov kvality štandardu ISQM 1.

Nemenej významným cieľom tretej časti diplomovej práce bolo prispôsobiť prvotný návrh internej smernice v oblasti kontroly kvality založenej na princípe ISQM odlišným typom audítorských spoločností s cieľom overiť flexibilitu a praktickú použiteľnosť a poukázať na škálovateľnosť Medzinárodného štandardu riadenia kvality v reálnom prostredí.

Za čiastkový cieľ sme si stanovili i preskúmať úrovne dohľadu nad zavedeným systémom riadenia kvality audítorských zákaziek, a to prostredníctvom vnútorných i externých subjektov.

K naplneniu cieľov sme zvolili nasledujúce metodické kroky:

- analýza súčasnej právnej úpravy v oblasti kontroly kvality a súvisiacich služieb,
- komparácia nového systému riadenia kvality s pôvodným štandardom ISQC 1 a identifikovanie kľúčových rozdielov,
- preskúmanie aktuálnych prístupov audítorských subjektov k implementácii systému kvality v SR na základe Správ o transparentnosti,
- zhodnotenie využiteľnosti navrhovanej smernice ako metodického nástroja pre iné audítorské firmy.

Hlavným informačným prameňom našej práce sú vydania medzinárodných audítorských štandardov zameraných na kvalitu publikovaných IAASB v doplnení o poznatky z národnej i európskej platnej legislatívy. Teoretické znalosti

z legislatívnych predpisov sme obohatili o zaujímavé odborné názory a zistenia iných autorov k problematike kontroly kvality v audítorskej činnosti. Podkladom k zostaveniu návrhu internej smernice systému kontroly kvality nám slúžila Príručka pre prvú implementáciu ISQM 1, zverejnená IAASB, ako aj informácie o systémoch riadenia kvality zo Správ o transparentnosti zverejnených na internetových adresách audítorských spoločností. Pri jej tvorbe sme sa snažili obsahovo naplniť všetky ciele kvality stanovené v hlavnej i aplikačnej časti štandardov ISQM 1 a ISQM 2. Prehľady o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu publikované SKAU i ÚDVA nám poskytli dôležitý prehľad o aktuálnom stave kvality a najčastejších nedostatkoch identifikovaných pri kontrolách. Tieto poznatky sme využili pri vyhodnocovaní návrhu smernice z pohľadu jej praktickej uplatniteľnosti a súladu s bežnou praxou.

Použité literárne zdroje k spracovaniu poznatkov teoretického i praktického charakteru sme spísali do „Zoznamu použitej literatúry.“

Pri spracovaní diplomovej práce sme použili rozličné metódy zhodnotenia a interpretácie poznatkov. Selekciou sme pri písaní celej práce vybrali práve dáta súvisiace s riešenou tematikou – systémom riadenia kvality.

Metódou komparácie sme v prvej kapitole práce rozobrali rozdiely medzi pôvodným štandardom ISQC 1 a novými štandardmi ISQM 1 a ISQM 2, pričom sme poukázali na zásadné zmeny v prístupe k riadeniu kvality. Syntetickým prístupom sme spracovali získané poznatky do návrhu internej smernice systému riadenia kvality, ktorá v sebe integruje požiadavky štandardov ISQM 1 a ISQM 2. Analytická metóda bola využitá pri štúdiu legislatívnych rámcov a odborných dokumentov, ako aj pri hodnotení výsledkov previerok kvality zverejnených ÚDVA a SKAU. Metódou aplikovaného výskumu sme navrhnutý vnútorný dokument testovali z hľadiska jeho schopnosti sa prispôbiť rôznym typom audítorských subjektov, čím sme overovali jeho škálovateľnosť a praktickú využiteľnosť. Deskriptívna metóda nám umožnila popísať fungovanie systému dohľadu nad kvalitou zákazky a jednotlivé úrovne zodpovednosti, ktoré zabezpečujú dodržiavanie princípov riadenia kvality v audítorských spoločnostiach. Posúdenie dodržania cieľov a zosumarizovanie výsledkov skúmania sme v závere uskutočnili metódou syntézy.

3 Výsledky práce a diskusia

Napriek tomu, že názov i pridružená anotácia našej diplomovej práce zahŕňa princípy štandardu ISQC 1, pre zvýšenie vedeckého prínosu a aktuálnosti práce, i v súlade s naplnením primárneho cieľa našej diplomovej práce, sme sa rozhodli v tretej kapitole zostavovať návrh internej smernice a spracúvať pridružené údaje v súlade s cieľmi legislatívy v oblasti kvality platnej po 15. decembri 2022, teda aktuálne platnými Medzinárodnými štandardmi manažmentu kvality 1 a 2.

V tretej kapitole diplomovej práce sa zameriame na vypracovanie návrhu interného predpisu pre oblasť kontroly kvality, ktorý bude vychádzať z princípov Medzinárodného štandardu riadenia kvality ISQM 1. Pôvodný návrh aplikujeme na modelovú audítorskú jednotku a následne analyzujeme z hľadiska postoja k systému riadenia kvality ďalších typov spoločností vykonávajúcich audítorskú prax na Slovensku, rozčlenených do troch kategórií so zohľadnením ich veľkosti, organizačnej štruktúry. Záverečná časť kapitoly bude venovaná hodnoteniu prístupov jednotlivých úrovní dohľadu nad systémom riadenia kvality, vrátane ich vplyvu na efektívnosť a účinnosť implementácie navrhovaného systému.

3.1 Interná smernica o kontrole kvality

Medzinárodný audítorský štandard ISQC 1 uvádza, že politiky a postupy kontroly kvality by mali byť transparentne zdokumentované a oznámené zamestnancom firmy. Takáto komunikácia opisuje politiky a postupy kontroly kvality a ciele, na ktoré sú určené dosiahnuť, a obsahuje informáciu, že každý jednotlivec má osobnú zodpovednosť za kvalitu a očakáva sa od neho, že bude tieto zásady a princípy dodržiavať. Z menovaného dôvodu sa nároky štandardu spracúvajú vo vnútri spoločností do podoby interného metodického postupu a ich záväznosť potvrdzuje podpisovým vzorom pracovníkov, na ktorých sa jeho pôsobnosť vzťahuje. ISQC 1 navyše obsahuje špecifickú požiadavku, aby audítorské spoločnosti zaviedli politiky postupy k dokumentácií prijatých sťažností a obvinení a jej následnú archiváciu.

Štandard ISQM 1 od 15. 12. 2022 rozšíril požiadavky na dokumentáciu zo strany dovtedy existujúceho ISQC 1 a od audítorských firiem požaduje stanovenie cieľov na

kvalitu, ktoré sú založené na výsledkoch, a to v podobe interného predpisu, ktorý by mal jasne definovať tieto ciele a spôsob, akým firma plánuje tieto ciele naplniť.

ISQM 1 vyžaduje, aby firma pripravila dokumentáciu na dosiahnutie troch princípov (IAASB, 2021 a):

- podpora konzistentného chápania systému riadenia kvality personálom, vrátane pochopenia ich úloh a zodpovedností vo vzťahu k systému riadenia kvality a výkonu zákaziek,
- podpora dôslednej implementácie a prevádzky reakcií na identifikované riziká kvality ohrozujúce spoločnosť,
- poskytnutie dôkazov o návrhu, implementácií a prevádzke týchto reakcií, aby jednotlivci zodpovední za systém riadenia kvality boli schopní vyhodnotiť účinnosť.

Zatiaľ čo v ISQM 1 i v ISQM 2 už vo viacerých častiach nachádzame doslovné odvolávky na bližšiu škálovateľnosť požiadaviek predpisu v interných dokumentoch spoločností, napríklad v prípade vymedzenia jasných nárokov na osobu menujúcu preverovateľa kontroly kvality, v pôvodnom prvotnom štandarde ISQC 1 rovnako existuje priestor na prispôbovanie, hoci pojem škálovateľnosť nie je tak explicitne zdôrazňovaný. Ako sme už uviedli v predchádzajúcej podkapitole *1.1.1 ISQC 1: Vývoj a limity pôvodného modelu systému kvality*, rozsah spracúvaných pravidiel podľa ISQC 1 v audítorských jednotkách priamo závisí od niekoľkých vzájomne prepojených faktorov kvality.

Podnikateľské subjekty vyhotovujú interné smernice s úmyslom jasne a jednotne vytýčiť štruktúrovanú formu obligatórných vnútorných pravidiel a podrobne rozlišovať spôsoby, procesy a postupy odohrávajúce sa v organizácii i sledovať formy a prostriedky na ich vykonávanie. Účtovné i audítorské jednotky musia vnútorné interné smernice vypracovať najmenej v rozsahu určenom medzinárodnými i národnými legislatívami (Bánociová a kol., 2013).

3.1.1 Charakteristika audítorskej jednotky

Audítorská jednotka **AUDIT DFO, s. r. o.** so sídlom na Tyrkysovej ulici 48/D v Trenčíne, IČO: 88241125, bola založená v roku 2014 dvomi spoločníkmi – **Ing. Karolínou Dlhou**, držiteľkou licencie SKAU č. 0987, a **Ing. Tomášom Bartákom**, držiteľom licencie SKAU č. 1025. Obaja spoločníci sú zároveň štatutárnymi audítormi a

aktívne sa podieľajú na výkone audítorských zákaziek ako zodpovední audítori. Spoločnosť sa od svojho vzniku zameriava výlučne na poskytovanie služieb štatutárneho auditu a súvisiacich služieb. Medzi portfóliom klientom sa nenachádza žiadny so znakmi subjektu verejného záujmu, keďže Spoločnosť nedisponuje oprávnením na výkon ich auditu.

V dôsledku rastu zákaziek a obratu v roku 2018 spoločnosť výrazne posilnila pracovný tím. Dovtedajší jednoduchý dvojúrovňový systém kontroly kvality, založený prevažne na samokontrole zamestnancov a priamom dohľade vedúcich partnerov spoločnosti sa ukázal ako nepostačujúci. Z dôvodu plánovaného začlenenia nových pracovníkov do audítorských tímov a narastajúcej organizačnej komplexnosti pôvodný návrh kontroly kvality už nepostačoval a spoločnosť sa rozhodla formalizovať podmienky normy kvality – štandardu **ISQC 1** – do podoby internej smernice. V roku 2022 spoločnosť AUDIT DFO, s. r. o. pozitívne reagovala na zmeny legislatívy a aktualizovala v súlade so štandardami ISQM 1 a ISQM 2.

Súčasne personálne obsadenie spoločnosti AUDIT DFO, s. r. o. pozostáva z dvoch partnerov spoločnosti. Okrem nich spoločnosť zamestnáva ďalších štyroch štatutárnych audítorov s licenciou SKAU, ktorí sú oprávnení podpisovať audítorské správy v mene spoločnosti a troch asistentov audítora v pracovnom pomere, ktorí sú pridelení do jednotlivých zákaziek podľa kompetenčnej matice a pracujú pod dohľadom zodpovedného audítora. Na základe dohody o brigádnickej práci študenta sú do tímu zapojení aj dvaja študenti druhého stupňa vysokoškolského štúdia vykonávajúci výlučne pomocné práce pod dozorom. V administratívnej oblasti zabezpečujú chod spoločnosti personalista zodpovedný za mzdovú a personálnu agendu a dve pracovníčky účtovného oddelenia. V špecifických prípadoch je dočasne prizývaná aj externá odborná konzultantka z oblasti práva, najímaná na riešenie individuálnych prípadov súvisiacich s klientskymi potrebami. Celkový počet pracovníkov nepresahuje hranicu 30 osôb.

3.1.2 Návrh internej smernice audítorskej spoločnosti v oblasti kontroly kvality založenej na princípe ISQM

Audítorská jednotka AUDIT DFO, s. r. o. bude na zákazky spracúvaného od druhej polovice decembra 2022 postupovať podľa druhej aktualizácie (v súhlase s momentálne platnými predpismi) nižšie uvedenej schválenej internej smernice číslo OS 2022.008 s názvom **Zavedenie vnútorného systému riadenia kvality auditu (ISQM 1, ISQM 2)**:

Časť I

Úvodné ustanovenia

Názov spoločnosti (adresa, IČO, IČ DPH)	AUDIT DFO, s. r. o., Tyrkysová 48/D, 911 08 Trenčín IČO: 88241125 IČ DPH: SK1688241125
Predmet úpravy smernice	Kontrola kvality
Názov internej smernice	Zavedenie vnútorného systému riadenia kvality auditu (ISQM 1, ISQM 2)
Číslo internej smernice	OS 2022.008
Správca predpisu	Ing. Karolína Dlhá
Účinnosť smernice od	15. 12. 2022
Verzia smernice	002
Prílohy	9
Schválil	Ing. Tomáš Barták, Ing. Karolína Dlhá, vedúci partneri

Zámer implementovanej smernice sa stotožňuje s cieľom písmena x šestnásteho odseku štandardu ISQM 1.

Účelom organizačnej smernice s číslom OS 2022.008 je nastaviť systém vnútorného riadenia kvality auditu v súhlase s medzinárodným štandardom kontroly kvality ISQM 1 a ISQM 2 s prihliadnutím na normy etiky Etického kódexu audítora SKAU.

Smernica sa dotýka všetkých zamestnancov AUDIT DFO, s. r. o. s aplikáciou na všetky aspekty procesu auditu.

Systém riadenia kvality stojí na ôsmych prvkoch zhodných so štandardom ISQM 1, ktorých konkrétna úprava je obsahom nasledujúcich odstavcov:

- Proces na posúdenie rizík firmy,
- Spravovanie a vedenie,
- Relevantné etické požiadavky,
- Akceptovanie a pokračovanie vzťahov s klientmi a konkrétnych zákaziek,
- Výkon zákazky,
- Zdroje,
- Informácie a komunikácia,
- Proces monitorovania a nápravy.

Časť II

Definícia zavedených pojmov

Označenie „**Spoločnosť**“ alebo „**Audítorská spoločnosť**“ pre účely tejto smernice zastupuje spoločnosť AUDIT DFO, s. r. o. zapísanú v Obchodnom registri pod identifikačným číslom 88241125.

Zamestnancom sa chápe fyzická osoba pracujúca v Audítorskej spoločnosti na základe uzatvoreného zmluvného vzťahu v zamestnaní s riadnym alebo skráteným pracovným úväzkom; fyzická osoba pracovne činná na podklade dohody o prácach vykonávaných mimo pracovného pomeru pre Spoločnosť; ale i externá odborná osoba oslovená partnerom zodpovedným za zákazku v súlade so štandardom *ISA 620 – Použitie práce experta nominovaného audítorom* alebo zvolená do orgánov Spoločnosti, ktorá súčasne neuzatvorila so Spoločnosťou žiadny druh pracovnoprávneho vzťahu.

„**Vedenie spoločnosti**“ alebo „**vedenie**“ je partner auditného oddelenia, **vedúci partneri** Spoločnosti – Ing. Tomáš Barták a Ing. Karolína Dlhá.

Pod skratkou **ISQM** rozumej International Standard on Quality Management.

Pojem „riadenie kvality“ podľa ISQC 1 bude nahradený pojmom „**system riadenia kvality**“.

Časť III

Prvky riadenia kvality – Osobitné postupy

III.1 SPRÁVA A ZODPOVEDNOSŤ VEDENIA SPOLOČNOSTI ZA KVALITU

Spoločnosť deklarovala svoju misiu a súvisiace firemné hodnoty, pričom kvalitu realizácie overovaných zákaziek identifikovala ako hlavnú prioritu.

Za prezentáciu firemnej kultúry kvality na vysokej úrovni ostatným pracovníkom Spoločnosti nesie kľúčovú zodpovednosť **vrcholové vedenie spoločnosti** (teda partneri Spoločnosti) predovšetkým osobným príkladom aj ďalšími komunikačnými kanálmi pri obvyklých pracovných činnostiach podľa princípu tzv. „tónu zhora, *tone at the top*.“

Vedenie spoločnosti svojim každodenným správaním počas komunikácie so zamestnancami tak nielen demonštruje, že dôveruje v nastavené firemné hodnoty a misiu Spoločnosti, ale zároveň i aktívne dohliada a priamo upozorňuje na situácie, kedy došlo k pochybeniu zamestnancov odklonom od firemných princípov alebo hodnotových štandardov.

Vedenie vníma snahu o udržanie kvality ako integrálnu súčasť odborného i morálneho profilu zamestnancov v domnienke, že vnútornú snahu zamestnancov k podpore kvality na úrovni jednotlivca je potrebné povzbudiť efektívnou motiváciou uprednostňujúcou tímovú spoluprácu a osobný rozvoj pred vzájomnou súťaživosťou alebo ekonomickými motívmi. Angažovanosť a identifikáciu zamestnancov s firemnými hodnotami sa Spoločnosť snaží budovať prostredníctvom týchto aspektov motivácie:

- podporou odhodlania k ďalšiemu vzdelávaniu sa a využitiu novo získaných znalostí pri svojej práci z oblastí relevantných pre audit, účtovníctvo i problematiku daní,
- zvyšovaním efektívnosti interných systémov smerujúcich k redukcii administratívnej náročnosti zamestnancov,
- kultiváciou tímovej dynamiky v medziľudskej interakcii,
- vytvorením realistických pracovných plánov a efektívnym prerozdelením zdrojov na vybavenie zákaziek,
- rozvíjaním dôvery pravidelným, priamym a otvoreným dialógom,
- vyplnením režijného času zamestnancov klientskou prácou, resp. časom stráveným individuálnym alebo spoločným vzdelávaním.

Vzdelávanie zamestnancov sa organizuje v rovine povinných vzdelávacích programov i dobrovoľných programov získavania vedomostí. Vzdelávacie aktivity sú podrobnejšie rozoberané nižšie v sekcii III.6 Zdroje.

Organizačná štruktúra Spoločnosti obsahujúca vymedzenie kompetencií práce pre príslušnú pozíciu a ich vzájomných väzieb, je detailne spracovaná v *Kompetenčnej matici*.

III.2 PROCES NA POSÚDENIE RIZÍK FIRMY

Proces hodnotenia rizika firmy sa aplikuje na ostatných sedem komponentov manažérstva systému kvality, to jest pri určení cieľov kvality, rozpoznaní a zhodnotení rizík kvality a navrhovaní a implementácii reakcií na zmiernenie pre zvyšných sedem prvkov kvality pri tvorbe tejto smernice (Časť I vyššie).

Vedenie spoločnosti monitoruje a vyhodnocuje ostatných sedem prvkov z hľadiska kvalitatívnych rizík v každej kategórii kvality a následne konkretizuje aktualizáciu procesu v rámci systému riadenia kvality Spoločnosti na ročnej báze, spravidla v mesiaci august, ale

i mimoriadne, kedykoľvek priebežne, ak to vyžadujú legislatívne zmeny, respektíve podľa odporúčaní regulátora (výsledky previerky – odporúčania na nápravu z previerky).

Adaptívny mechanizmus založený na báze rizika – identifikácia, posúdenie a riadenie rizík kvality – prebieha nasledovne:

Rozpoznávanie rizík kvality zväčša prebieha prostredníctvom priebežného hodnotenia procesov auditu a následným zhodnotením výsledkov náhodných interných previerok, počas pravidelných porád vedenia spoločnosti a diskusií so zamestnancami, analýzou spätnej väzby od klientov a regulačných orgánov dohľadu, prirovnaním sa ku konkurenciám (benchmarking) i spätným preskúmaním minulých incidentov negatívne vplývajúcich na kvalitu.

Ohodnotenie rizika vychádza z dvojfaktorového princípu:

- dopadu na kvalitu auditu – s priradením úrovne nízky, stredný alebo vysoký dopad,
- pravdepodobnosti výskytu – s priradením nízkej, strednej alebo vysokej významnosti,

a to aspoň raz ročne a pri každej zásadnej reorganizácii riadiacej štruktúry Spoločnosti .

Každé rozpoznané riziko je systémovo ovládané preventívnymi opatreniami, ktoré sú navrhnuté na včasnú elimináciu následkov alebo iba minimálnu konečnú úpravu dopadov i samotnú prevenciu. Systémové opatrenia prevencie sú následne revidované z hľadiska ich účinnosti a identifikácie možného priestoru na zlepšenie.

Celý proces riadenia rizík Spoločnosť detailne osvetľuje v separátnom internom dokumente D228 – *Analytická matica rizík a súbor adaptačných opatrení*. Vnútorne riziká vyplývajúce z činnosti audítorskej spoločnosti a špecifické riziká spojené s vykonávaním procesu auditu na zákazke vykazuje Spoločnosť oddelene. Dokumentácia rovnako zahŕňa i zostavené Matice rizík s návrhom opatrení na ich predchádzanie, proces dohľadu, pravdepodobnosť výskytu a dôsledky ich dopadu na Spoločnosť, ktoré súčasne tvoria i Prílohu smernice 4.

III.3 RELEVANTNÉ ETICKÉ POŽIADAVKY

Vzhľadom k samotnej povahe profesie audítora, všetci zamestnanci musia svojím správaním úplne dodržiavať kódex etiky IFAC s miestne prebratou verziou platnou na území sídla spoločnosti – Etickým kódexom audítora SKAU a UDVA. Obdobne ako

v predchádzajúcom prvku, i tu slúži ako primárny zdroj vlastné konanie a jednanie partnerov vedenia Spoločnosti.

Podľa ISQM 1 je v prvku kontroly relevantné etické požiadavky zahrnutá i najdôležitejšia z etických požiadaviek, Spoločnosť bude vychádzať z definície **nezávislosti** v súhlase s Etickým kódexom SKAU.

Verifikácia absencie závislosti i včasné rozpoznanie akéhokoľvek možného konfliktu záujmov Spoločnosti od klienta prebieha nasledovne:

Pred uzatvorením zmluvy na novo poskytované služby budúcemu klientovi je uskutočňovaná *Kontrola rozporu záujmov*, v rámci ktorej sa partner zodpovedný za danú zákazku a obaja výkonní partneri Spoločnosti vyjadrujú k novému klientovi alebo k budúcim poskytovaným službám súčasnému klientovi z pohľadu ohrozenia nezávislosti.

V dokumente *Vyhlásenie o nezávislosti – Audítorská spoločnosť* (Príloha 1 smernice) vyhodnotí partner zákazky konkrétne hrozby ohrozenia nezávislosti stanovené Etickým kódexom SKAU z pohľadu postavenia Spoločnosti a v prípade, že zistí konkrétnu hrozbu, reakciu zaznamená.

V dokumente *Vyhlásenie o nezávislosti – Člen auditného tímu* (Príloha 2 tejto smernice) každý člen auditného tímu s výnimkou partnerov, ktorí svoju nezávislosť vyhodnocujú širšie už v momente samotnej akceptácie nového klienta či zákazky, vyhodnotí svoju osobnú pozíciu nestrannosti. Pokiaľ sám rozozná konkrétny rozpor, navrhne nástroje na jeho odstránenie a predloží ich nadriadenej osobe. V ďalšom kroku v rámci schvaľovacieho postupu partner zákazky buď návrh na odstránenie hrozby prijme alebo hrozbu vyhodnotí ako natoľko závažnú, že dôjde k výmene príslušného člena auditného tímu.

Bez vykonania všetkých uvedených krokov nie je možné akceptovať ani nadviazať pokračujúci zmluvný vzťah s klientom.

Zamestnanci sú povinní bez odkladu nahlásiť akýkoľvek potenciálny konflikt svojich záujmov. Prípadné pochybnosti ohľadne nezávislosti má povinnosť každý člen auditného tímu konzultovať s vedením.

Ak zamestnanec objaví podozrenia ohrozenia objektívnosti ohľadom niektorého ďalšieho člena audítorského tímu, ktoré boli ním účelovo zamlčané, rovnako je povinný okamžite danú skutočnosť oznámiť, a to buď niektorému zo svojich priamych nadriadených (partner zodpovedný za zákazku, vedenie spoločnosti), alebo prostredníctvom bezpečného interného anonymného nástroja – formulára na vnútornej internetovej platforme spoločnosti.

Správy budú vyhodnocovať a závažné skutočnosti bližšie prešetrovať vedúce orgány Audítorskej spoločnosti.

Podľa regulačných požiadaviek Spoločnosť aplikuje politiku rotácie partnerov zodpovedných za jednu zákazku v súlade so slovenskou právnou úpravou s cieľom zachovania pretrvávajúcej nezávislosti Spoločnosti. Na dodržiavanie časových úsekov bude dohliadať vedenie Audítorskej spoločnosti.

Všetci zamestnanci sú povinní zachovávať dôvernosc informácií o klientovi a používať ich výlučne na účely výkonu pracovných povinností auditu alebo poskytovania iných dohodnutých služieb. Prístup k citlivým údajom je obmedzený na nevyhnutne potrebný zoznam osôb a vymedzený časový horizont (Príloha 3 smernice).

Spoločnosť zabezpečuje pravidelné školenia zamestnancov v oblasti etických požiadaviek, konfliktu záujmov a ochrany nezávislosti, a to minimálne raz ročne pred začiatkom sezóny. Školenie sa končí testovým overením znalostí z danej problematiky, ktorého výsledky sú archivované.

Všetci pracovníci oddelenia auditu, vrátane vedenia, sú každoročne povinní písomne preukázať dodržiavanie relevantných aspektov firmou schválených zásad v oblasti nezávislosti a ďalších požiadaviek na etiku podľa kódexu SKAU, uvedomujúc si tak jeden zo záväzkov plynúcich zo zvolenej profesie.

Etické incidenty sa ukladajú do internej databázy. K najčastejšie zaznamenaným prípadom patria konflikty záujmov, úmyselné poskytovanie nepravdivých informácií alebo zatajenie pre prípad dôležitých skutočností. Na úrovni vedenia sa následne prerokujú možnosti obmedzenia výskytu podobných situácií a sleduje účinnosť zavedených krokov podľa dopadu na atmosféru v pracovnom prostredí a frekvencie výskytu opakovaných incidentov. V prípade zistenia zámerného i neuvedomeného porušenia etických požiadaviek sa uplatňujú primerané disciplinárne opatrenia odstupňované na základe závažnosti, od ústneho napomenutia, finančných sankcií až vedúce k možnosti ukončenia pracovného pomeru.

III.4 PROCES AKCEPTÁCIE A POKRAČOVANIA VZŤAHOV S KLIENTMI A KONKRÉTNÝCH ZÁKAZIEK

Pri prijatí nového klienta alebo uzatváraní pokračujúcej zákazky s existujúcim klientom vyplní vedenie spoločnosti tzv. *Hodnotiaci dotazník akceptácie klienta* (Príloha 5 smernice OS 2022.008). V tomto bode plánovania auditu sa posudzujú faktory, ktoré by mohli predstavovať priamy či nepriamy vplyv na audítorské riziko zákazky, resp. ohroziť pozíciu a dobré meno Spoločnosti. Podľa vyjadreného názoru v závere dotazníka dôjde k prijatiu či odmietnutiu zákazky.

Pri rozhodovaní o spolupráci s novým klientom zohľadňujeme v súlade s ISQM 1:

- kapacity, schopnosti, spôsobilosť a zdroje Spoločnosti zákazku vykonať,
- splnenie relevantných etických požiadaviek – pozri časť III.3,
- posúdenie morálnej integrity klienta.

Pri analýze kapacít (schopností, spôsobilosti) a zdrojov sa primárne zvažuje, či:

- Spoločnosť disponuje dostatočným počtom pracovníkov so znalosťami z príslušného odboru podnikania alebo predmetu zákazky a so skúsenosťami s príslušnými regulačnými predpismi alebo požiadavkami na výkazníctvo alebo schopnosťami účinne získať potrebné zručnosti a znalosti,
- má prístup, ešte pred začatím zákazky, k odborník pre zvolenú oblasť problematiky,
- v prípade potreby je dostupná osoba splňujúca kritériá ISQM 2 so spôsobilosťou na výkon kontroly kvality zákazky,
- je spoločnosť schopná úspešne dokončiť zákazku a predložiť správu v stanovenom termíne, a to v adekvátnej kvalite a v súlade s príslušnými štandardami.

Posúdenie integrity klienta sa vykonáva v nasledujúcich oblastiach:

- dobré meno majoritných vlastníkov a najvyššieho vedenia klienta, prepojených osôb a osôb poverených riadením,
- skúmanie podnikateľských praktík klienta, podozrenie na ilegálne činnosti,
- obchodné a účtovné návyky a úroveň finančného zdravia,
- postoj klienta k tvorbe a dôraz na udržiavanie vnútorného kontrolného prostredia,
- nápor klienta na odmenu audítora a tým potencionálne vyvinutý sprostredkovaný resp. priamy tlak na rozsah vykonávaných auditných prác a
- dôvody vedúce k prípadnej zmene audítora.

Pri každej pokračujúcej zákazke sa rovnako žiada zdokumentovať proces posudzovania pokračovania v poskytovaní služieb klientovi, ktorý vyústil k jej obnoveniu. Posúdenie tiež zahŕňa zváženie požiadaviek legislatívy na rotáciu auditných partnerov zodpovedných za zákazku.

Konečné rozhodnutie o utvorení spolupráce vždy učiní vedenie spoločnosti na podklade komplexného vyhodnotenia rizík plynúcich zo všetkých dostupných dôkazných informácií o klientovi.

Ak po prijatí záväzkov zo zákazky Spoločnosť získa také informácie, ktoré by v prípade ich predchádzajúcej znalosti viedli k odmietnutiu zákazky, musí od zákazky odstúpiť alebo dočasne pozastaviť výkon zákazky, pričom postupuje podľa týchto krokov:

Vedenie spolu s partnerom zodpovedným za zákazku vykonajú hĺbkové prešetrenie zistených skutočností so zohľadnením dopadu. Relevantné okolnosti osobne prediskutujú s kľúčovými osobami, ktorým bolo zverené riadenie na strane klientskej spoločnosti.

Ak je riziko závažné a odstúpenie od zmluvy je možné, partner za zákazku zodpovedný zdokumentuje kľúčové okolnosti vrátane prijatého uznesenia z konzultácií s klientom, na základe ktorých bolo rozhodnuté o predčasnom ukončení auditu. Ak bolo zistené protiprávne konanie, nazbieranú dokumentáciu postúpi príslušným orgánom.

V prípade existencie zákonnej, regulačnej alebo profesionálnej požiadavky vyžadujúcej od Spoločnosti zotrvanie vo výkone zákazky, dôvody pokračovania sa obdobne zdokumentujú s využitím služby externého experta.

Zistené skutočnosti zapracuje Spoločnosť do interných procesov/internej politiky manažmentu rizika na minimalizáciu pravdepodobnosti výskytu obdobnej situácie.

III.5 VÝKON ZÁKAZKY – REALIZÁCIA AUDITU

Samotnému výkonu auditu predchádza naplánovanie zákazky, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je rozvrhnutie ľudského faktora, teda komplexné obsadenie auditorského tímu – na pozície partner Spoločnosti, vedúci tímu a asistenti. Zloženie tímov sa plánuje na základe dostupnosti voľných kapacít predpokladaných členov na čas výkonu zákazky zaznačené v elektronickom dokumente *D024 – Rozvrh kapacít*. Podmienky zákazky s klientom dojednáva vedenie spoločnosti pri novej, respektíve úvodnú komunikáciu iniciuje vedenie a podrobnosti deleguje nižšie, na partnera zodpovedného za

zákazku, pri pokračujúcej spolupráci. Spoločnosť vyžaduje, aby už vo fáze plánovania klient disponoval informáciou o personálnom zložení audítorského tímu, minimálne o pridelenom vedúcom tímu.

Za výkon zákazky v súlade so všetkými relevantnými právnymi a profesijnými predpismi (pozri napr. ISA 220) je zodpovedný partner zákazky. Miera dohľadu nad prácou členov tímu zo strany partnera zodpovedného za zákazku sa odvíja priamoúmerne od počtu členov tímu. Partner môže delegovať zodpovednosť za kontrolu skúsenejšiemu členovi tímu, ktorý bude dohliadať na člena s menšími skúsenosťami v súlade so stupňami pozícií *Kompetenčnej matice* Spoločnosti.

Kontrolujúca osoba dohliada na to, či tím:

- pracoval s náležitou pozornosťou podľa požiadaviek predpisov aj pokynov partnera,
- členovia včas zdokumentovali svoju nezávislosť v súlade s časťou III.3 smernice,
- synchronizoval postup auditu s plánovaným harmonogramom
- optimalizoval časový manažment vhodnou distribúciou úloh medzi členov tímu, a to i za pomoci adekvátnych IT riešení, – pozri časť III.6 smernice,
- ak si to okolnosti zákazky vyžadujú, inicioval odborné konzultácie so špecialistami s expertíznou znalosťou danej problematiky (viď nižšie),
- promptly reagoval na riziko rozpoznané pri výkone zákazky,
- skompletizoval dokumentáciu k zákazke (vrátane výstupov zo špecializovaných konzultácií) i jej ďalšiu riadnu archiváciu – pozri časť III.5 smernice,
- zozbieral dostatok podporných dôkazov k prijatiu záverov
- pripravil správnu podobu audítorskej správy a sformuloval primeraný názor audítora.

Konzultácie

Každú závažnú, spornú alebo citlivú záležitosť rozpoznanú počas plánovania alebo realizácie zákazky prekonzultuje partner zodpovedný za zákazku s tímom, nutne však i s ďalšími štatutárnymi audítormi alebo relevantnými odborníkmi, a to buď interne v rámci Spoločnosti, alebo s externými odborníkmi.

V súlade s portfóliom klientov a hodnotami Spoločnosti partner zodpovedný za zákazku povinne zabezpečí konzultácie s príslušnými odborníkmi najmenej vždy, ak sa vyskytnú nejednoznačnosti v týchto oblastiach:

- riešenie právnych sporov,

- forezný audit v oblasti výnosov (napr. pri podozreniach s manipuláciou ich výšky a následne tak identifikované riziko podvodu alebo zaujatosti manažmentu klienta),
- oceňovanie finančných nástrojov a výpočet goodwillu,
- eliminácia operácií v rámci skupín,
- zhodnotenie výšky vykázaných emisných kvót na finančnú výkonnosť podniku a ESG reporting).

Osoba oslovená na konzultáciu musí rovnako, ako v prípade členov audítorského tímu a celej Spoločnosti (vid' časť III.6 Zdroje), preukázať svoju nezávislosť a objektivitu od klienta a nulový stret záujmov so zákazkou.

Nevyhnutné konzultácie musia byť riadne zdokumentované, písomná dokumentácia pozostáva z prvotnej písomnej žiadosti, ktorou bol konzultant oslovený (priložená mailová komunikácia), z rozboru identifikovaných problémov a zo spracovania návrhov riešení a finálnych záverov vyvedených z riešenia problému na konzultácií. Odborné stanovisko externého poradcu sa, v súlade s národnými právnymi predpismi (zákon o ŠA), uchováva po dobu desiatich rokov od momentu nadobudnutia.

Za riešenie rozdielnych názorov na konkrétnu záležitosť medzi členmi audítorského tímu, ak vzniknú počas výkonu auditu, zodpovedá partner zodpovedný za zákazku. Kľúčový partner auditu rozhodne o spôsobe ich vyriešenia podľa výsledkov analýzy skutkovej podstaty situácie a z uznesenia z diskusií so zúčastnenými stranami. Postup riešenia názorových rozdielov je analogický k procesu zvažovania oslovenia experta. V prvom kroku iniciuje partner diskusiю v auditnom tíme a pokúsi sa dosiahnuť konsenzus v názore. Ak nedôjde k zhode, partner sa poradí s ďalšími štatutárnymi audítormi vo firme, pričom vykonajú ďalšiu analýzu preverením nadväzujúcich vnútorných metodík i legislatívy. Pri trvajúcich paradoxoch partner zodpovedný za zákazku oboznámi vedenie spoločnosti a zváži využitie pomoci interného i externého experta špecializovaného na danú problematiku, v súhlase s podmienkami rozpracovanými v predchádzajúcom odseku dokumentu.

Rozdiely v názoroch, vzájomné spory i kroky k riešeniu musia byť riadne zdokumentované v auditnom spise. Vedenie spoločnosti následne vyhodnotí, či prijaté riešenia nemôžu slúžiť ako predloha pre širšiu aplikáciu a či je vhodné ich celoplošne preklopiť do postupov internej smernice.

Oslovenie experta musí prebiehať totožne s postupom internej smernice číslo OS 2022.008 rozpracovanom o odsek vyššie.

Deň vydania správy audítora nesmie predchádzať dňu prijatia konečného rozhodnutia o vyriešení názorových rozdielov v súhlase s postupom tohto interného predpisu.

Previerka kvality zákazky – ISQM 2

Záverečnou etapou prvku Výkon auditu je *previerka kvality zákazky* – špeciálna previerka kvality vykonávaná osobou autonómnu od overovaného tímu nad rámec štandardnej kontroly u klientov spĺňajúcich špecifické parametre štandardu ISQM 2.

Osoba vykonávajúca previerku kvality, čiže *Preverovateľ kvality zákazky*, disponujúca vlastnosťami, ktoré predpisuje štandard ISQM 2, nemôže byť členom tímu pracujúceho na zákazke a za žiadnych okolností nesmie priamo ani nepriamo preverovať svoju vlastnú prácu ani spätne prijímať dôležité rozhodnutia spojené s výkonom kontrolovanej zákazky.

Úlohu kontrolóra v rámci Spoločnosti AUDIT DFO, s. r. o. preberá jeden z partnerov z vedenia spoločnosti. V situácií, keby by nebolo možné zabezpečiť nezávislosť kontrolóra kvality od zákazky (napr. z dôvodu, že obaja interní partneri sú priamo zapojení do jej výkonu), bude automaticky oslovený vedením schválený externý preverovateľ s príslušnou kvalifikáciou a odbornými skúsenosťami i stupňom objektivity k zákazke.

Previerka sa v jednotlivých fázach auditu venuje nasledujúcim oblastiam:

Kontrolór počas previerky v jednotlivých etapách auditného procesu posudzuje, či audítori zvolili správne postupy v týchto oblastiach:

- *Fáza prijímania zákazky*: rozpoznanie rizík viazaných na klienta (napr. etické konflikty, riziko reputácie...), rozvrhnutie zdrojov a nezávislosť tímu.
- *Fáza plánovania zákazky*: overenie identifikácie a vyhodnotenie významných rizík (inherentného, detekčného a kontrolného), z rizík vyvedená adekvátnosť plánovaných postupov na pokrytie rizík (odvodenie hodnoty materiálnosti, čiastky významnej chyby a úroveň náklonnosti účtovnej jednotky k chybovosti, podvodu).
- *Fáza vlastného auditu*: preskúvanie oblastí s významným rizikovým faktorom (viď dokument A – *Plán auditu*), primeranosť dôkazného materiálu, dostatočnosť testovania vzorky, reakcie na neodstránené nezrovnalosti.

- *Fáza dokončenia auditu a vydania správy*: opätovné preskúvanie rizikovo exponovaných oblastí (viď dokument A – *Plán auditu*) a reakcií na zistené nezrovnalosti, vyhodnotenie oblastí so sporným riešením vo vnútri tímu, správnosť a úplnosť finalizovanej dokumentácie, primeranosť voľby výroku.

Preverovateľ kvality zákazky postupuje podľa univerzálneho zoznamu kontrolných otázok spracovanom v Prílohe 6. Výsledkom nezávislej previerky kvality je **Správa z hodnotenia kvality zákazky**, vzorová Príloha 7 – *Posúdenie plánu preverovateľom kvality*. Súčasťou dokumentácie o vykonanej previerke kvality je i *plán nápravy*, pozitívne reagujúci na identifikované zistenia, vypracovaný partnerom zodpovedným za zákazku, v ktorej bola vykonaná kontrola kvalitatívnej úrovne.

Všetky tri dokumenty tvoria súčasť pohyblivého spisu k zákazke.

Partner zodpovedný za zákazku si už počas plánovania auditu v dokumente A – *Plán auditu* vyčlení na výkon previerky minimálne 5 pracovných dní pred predpokladaným ukončením auditu, z čoho aspoň dva dni venuje vpracovaniu pripomienok preverovateľa. Pri rozsiahlejších a komplexnejších zákazkách sa môže tento časový rámec automaticky predĺžiť. Správa audítora smie byť vydaná až po ukončení previerky kvality zákazky, ak ide o previerku kvality zákazky vykonávanú pred vydaním správy audítora.

Dokumentácia

Auditný spis sa delí na pohyblivú a pevnú časť.

Pevný spis obsahuje doklady z klientskej dokumentácie obsahovo preklenujúce viac ako jedno časové obdobie. O uchovaní v tejto sekcii spisu rozhoduje partner zodpovedný za zákazku, vychádzajúc z efektivity manipulácie s informáciami.

Na ukladanie dokumentov s aktuálnym dopadom vrátane priebežných i finálnych výsledkov prác od všetkých členov tímu pri výkone auditu slúži *pohyblivý spis*. Pozostáva všeobecne z dvoch sekcií:

- *papierová* – archív originálnych dokumentov, napr. účtovná závierka, konfirmácie, auditná správa, prehlásenie klienta, ..., pričom informácie z papierovej časti musia byť uchované i v elektronickej verzii,
- *elektronická* – databázový systém v auditnom programe, ktorý musí obsahovať všetky podklady, na báze ktorých boli závery prijaté a názor vydaný.

Elektronická verzia dynamickej časti spisu je sprístupnená iba oprávneným osobám aktuálne pracujúcim na zákazke podľa náplne pracovnej pozície a vedeniu spoločnosti, pričom všetci

pracovníci sú povinní udržiavať mlčanlivosť. Asistent má prístupové práva len do tých častí spisu, ku ktorým je pri výkone priradený. Partner zákazky má oprávnenie prístupovať do všetkých spisov daného klienta. Vedenie spoločnosti disponuje plným prístupom do všetkých spisov, a to i po ich uzamknutí. Priradenie práv nad uvedený rámec podlieha schváleniu vedením.

Pohyblivý auditný spis musí byť skompletizovaný, certifikovaný a pripravený k uzamknutiu čo najskôr po zverejnení správy audítora, najdlhšie však do 60 dní. Ak k uzamknutiu spisu nedôjde v deň alebo nasledujúci deň po vydaní správy, dátum bude nahraný do Outlook kalendára partnera zodpovedného za zákazku aj vedenia spoločnosti. Súčasne so systémovým uzatvorením elektronickej zložky sa preskúmava partnerom zákazky i kompletnosť papierovej časti. Po uzamknutí nasleduje archivácia po dobu najmenej 10 rokov. Archív fyzických tlačенých častí je chránený pred neoprávneným prístupom v izolovanej uzamykateľnej miestnosti; elektronické zálohy sa archivujú na prenosné médium najmenej raz za týždeň.

Schvaľovací proces kvalifikovanejšou nadriadenou osobou a kontrola dokumentov auditného spisu prebieha modelom „krížového preverenia.“ V prvom kroku vykoná primárnu kontrolu dokumentu iný audítor z tímu, čím sa zachová objektívne posúdenie, overenie správnosti údajom a súladu s metodikou auditu Spoločnosti. Finálne hodnotenie kvality dokumentu ďalej vykoná partner zákazky, rozhodne o schválení dokumentu a pridaní k audítorským dôkazom. Na dodatočnú kontrolu sa v mesačných intervaloch zvolí z dokumentácie reprezentatívna vzorka, ktorú posudzuje Partner pre monitorovanie kvality. Model krížovej kontroly posilňuje osobnú angažovanosť každého člena tímu a znižuje riziko omylov vo výstupoch z auditu.

Detailnejší postup práce s dokumentáciou osvetľuje interná smernica číslo *OS 2019.7D – Procesný manuál pre vybrané auditné procedúry*.

III.6 ZDROJE

Ľudské zdroje

Spoločnosť AUDIT DFO, s. r. o. v oblasti medziludských vzťahov na pracovisku kladie dôraz na kultúru vzájomného rešpektu, dôvery a otvorenej komunikácie – kľúčové prvky efektívnej spolupráce v pracovnom prostredí. V tomto duchu podporuje neustále vzdelávanie sa a odborný rast svojich pracovníkov, čím zároveň zvyšuje kvalitu poskytovaných audítorských služieb.

Organizačná štruktúra spoločnosti AUDIT DFO, s. r. o., presné vymedzenie náplne práce na jednotlivých pozíciách, predpoklady a požiadavky pracovného miesta sú vymedzené v tzv. *Kompetenčnej matici*.

Vzdelávanie

Vzdelávacie aktivity sa uskutočňujú v súlade s *Plánom školení pre daný kalendárny rok* a s ohľadom na rozpočet pridelený na odborný rozvoj zamestnancov. Zodpovednosť za prípravu Plánu nesie HR oddelenie, pričom podlieha schváleniu vedenia spoločnosti. Zohľadňuje nároky národnej legislatívy na požiadavku časového rozsahu nepretržitého profesionálneho rozvoja, ako aj na ďalšie rozoznané tréningové potreby vyplývajúce priamo z konkrétnej zákazky. V rámci ročného vzdelávacieho plánu určí Spoločnosť primárnu cieľovú skupinu účastníkov daného kurzu. Ostatní zamestnanci mimo tejto skupiny, ktorí majú záujem o účasť na danom školení, sú povinní požiadať o schválenie účasti najvyššieho nadriadeného v Spoločnosti. Súhlas sa odvíja od odborného prínosu doplnkovej prípravy k náplni práce zamestnanca a s ohľadom na zostávajúce časové možnosti jeho účasti na vzdelávacích aktivitách.

Vzdelávanie zamestnancov sa organizuje v rovine kombinácie povinných vzdelávacích programov i dobrovoľných programov získavania vedomostí.

Povinné vzdelávacie programy vychádzajú z požiadaviek praxe dodaných jednotlivcami:

- pravidelné augustové školenie určené novoprijatým asistentom alebo kolegom na junior pozíciách s cieľom zabezpečiť rovnakú vstupnú úroveň základných vedomostí
- a interné workshopy oddelenia organizované 2 – 5-krát ročne, kde sú zamestnancom prezentované odborné témy rezonujúce v audite alebo zmeny v profesijnej legislatíve,
- školenia organizované v spolupráci s internými i externými odborníkmi v rámci SKAU, SKDP, špecializované tematické semináre štatutárnych audítorov a pod.

V rámci dobrovoľných samo vzdelávacích aktivít zamestnancov ponúka Spoločnosť podporu po úspešnom absolvovaní skúšok v rámci ACCA Accelerate Programme. Zamestnanec smie požiadať o časovú flexibilitu na prípravu, o plné pokrytie nákladov na prípravnú literatúru i poplatku za vykonanie skúšky, pričom výška príspevku závisí od úspešného absolvovania skúšky v riadnom alebo prvom opravnom termíne.

Spoločnosť tiež podporuje členstvo zamestnancov auditného oddelenia v stavovskej organizácii, Slovenskej komore audítorov. Členmi SKAU sa môžu stať zamestnanci po ukončení VŠ, ak pracujú v Spoločnosti dlhšie než 1 rok. Ak zamestnanec bol členom SKAU už pred nástupom do Spoločnosti, môže v členstve kontinuálne pokračovať. Spoločnosť hradí prvé vstupné zápisné Komore za zápis aj stály ročný poplatok za týchto zamestnancov.

Súčasťou odborného rozvoja zamestnancov je prístup tzv. mentoringu a koučingu, v rámci ktorého skúsení audítori poskytujú novoprijatým kolegom odborné vedenie a podporu počas adaptačného procesu v Spoločnosti. Tento systém uľahčuje novým zamestnancom osvojenie si profesijných štandardov, pracovných postupov a firemnej kultúry, a zároveň podporuje prenos skúseností a kontinuálne vzdelávanie v tímoch.

S cieľom neustáleho zlepšovania vzdelávacieho procesu a najmä efektívneho využitia zdrojov, Spoločnosť vyhodnocuje kvalitu vzdelávacích podujatí, tak, že po skončení školenia zašle HR účastníkom spätnoväzbové dotazníky, ktoré sú súčasťou *Plánu školení*. Na základe štatistického vyhodnotenia odpovedí predkladá HR vedeniu návrhy na zlepšenie vzdelávacieho procesu a optimalizáciu rozpočtu na vzdelávanie.

HR vedie evidenciu absolvovaných školení prostredníctvom individuálnych vzdelávacích kariet, ktoré sú zamestnancom dostupné na požiadanie. Záznamy v kartách sú kontrolované na ročnej báze s cieľom:

- uistenia sa, že nepretržitý profesionálny rozvoj prostredníctvom minimálnych žiadaných školení reálne prebehol,
- prípravy hlásenia pre SKAU,
- definovania adekvátnych krokov na korekciu zistených nedostatkov, ako napr. nepostačujúci počet hodín sústavného vzdelávania audítora, nízka kvalita poskytnutých školení...

V prípade výskytu okolností z posledne menovaného bodu sa aplikujú konkrétne opatrenia, ako napr. povinnosť absolvovať v stanovenom termíne dodatočné školenia, individuálne konzultácie so skúseným kolegom (mentoring), odporúčanie na zmenu dodávateľa školení, alebo dočasné obmedzenie výkonu činností audítora až do doplnenia chýbajúcich kompetencií.

Spätná väzba a hodnotenie zamestnancov

Jedným z používaných nástrojov na získavanie pravidelnej spätnej väzby od zamestnancov sú hodnotiace rozhovory a kariérne plánovanie.

Na oddelení auditu sa uskutočňujú tzv. *projektové hodnotenia*, kedy sú zamestnanci hodnotení za projekt, ktorý trvá dlhšie ako 1 týždeň svojim priamym nadriadeným.

Ročné hodnotiace rozhovory s partnermi z vedenia Spoločnosti, pri ktorých si zamestnanec určí vlastné krátkodobé i dlhodobé kariérne ambície a vzdelávacie potreby na nasledujúce obdobie, sa uskutočňujú minimálne jedenkrát za rok, spravidla po skončení sezóny, t. j. v mesiacoch jún a júl.

Z hodnotiacich rozhovorov sa vyplní *Hodnotiaci hárok*, ktorý sa vloží do zložky zamestnanca.

Okrem uvedeného Spoločnosť podporuje organizáciu tzv. „neformálnych tímových retrospektív,“ krátkych stretnutí členov auditného tímu zameraných na diskusiu vo veci komunikácie, odbornosti i spolupráce; alebo princíp tzv. „open-door policy,“ kedy zamestnanci majú kedykoľvek priestor požiadať skúsenejších kolegov o priame odporúčania a kritiku na svoju prácu alebo konzultáciu, napríklad k prejednaniu odborných otázok či zdieľaniu osvedčených skúseností z praxe.

Spoločnosť dôsledne rieši správanie, ktoré negatívne vplyva na kvalitu audítorských služieb, ako je nedodržovanie profesijných a etických štandardov, opakované nedostatky a chybovosť v pracovných výstupoch, neochota prijímať reflexiu vlastnej práce alebo zanedbávanie povinností v rámci tímovej spolupráce. V prípade identifikácie takéhoto správania sa podľa závažnosti skutku uplatňujú primerané opatrenia, od individuálneho upozornenia, dodatočného školenia a výmeny člena tímu, až po disciplinárne opatrenia v súlade s internými predpismi. Spoločnosť zároveň vytvára prostredie na otvorenú komunikáciu, kde zamestnanci môžu bezpečne nahlásiť akékoľvek obavy ohľadom kvality práce spôsobom popísaným v III.3 „Relevantné etické požiadavky.“

Technologické zdroje

Spoločnosť si plne uvedomuje nevyhnutnosť používania technológií v čoraz väčšej miere k zefektívneniu práce a eliminácii rizika chýb proti manuálnej správe dát. Pri výkone auditu Spoločnosť využíva v rámci licencovaných audítorských softvérov najmä zautomatizované nástroje k testovaniu vzoriek, analýzu údajov a ďalšie funkcie. Spoločnosť plánuje v krátkodobom horizonte prechod na dataroomy – systémy na úplné riadenie správy

prijatej dokumentácie a komunikácie s klientom a jej bezpečné ukladanie. Zavádzanie nových technologických riešení spravuje zamestnanec IT po potvrdení zo strany vedenia.

Spoločnosť zároveň podporuje v tejto oblasti aj ideu tzv. reverzného mentoringu, pri ktorom mladší zamestnanci pomáhajú starším kolegom s adaptáciou na nové technológie, postupy a metódy práce.

Intelektuálne zdroje

Spoločnosť zabezpečuje systematický prístup k odborným informáciám prostredníctvom interného internetového portálu, kde sú dostupné všetky interné usmernenia, metodiky a vzdelávacie podklady (pozri časť III.7 smernice). Navyše zamestnancom je umožnený prístup k predplateným verziám odborných stránok a databáz, čím je zaručený stály prístup k aktuálnym poznatkom z profesie.

Vedenie neustále monitoruje intelektuálne potreby organizácie v kontexte efektívneho naplnenia klientských požiadaviek a manažmentu súvisiacich audítorských rizík. K vyriešeniu odborných otázok presahujúcich interné kapacity Spoločnosť využíva podporu externých konzultantov podľa časti III.5 smernice.

III. 7 INFORMÁCIE A KOMUNIKÁCIA

S úmyslom efektívnej administrácie informácií a ich dostupnosti má Spoločnosť pre zamestnancov vytvorený interný komunikačný portál. Táto centrálna platforma sprostredkúva prístup ku všetkým kľúčovým informáciám ako interné usmernenia Spoločnosti a vzory všetkých dokumentov, príloh vrátane vzorov k vyplňaniu, ďalej upozornenia na prax audítora relevantné aktuálne zmeny legislatívy či odkazy na odborné vzdelávacie aktivity a mnohé iné.

Výmena informácií v rámci interného komunikačného prostredia Spoločnosti je spracovaná v tejto smernici číslo OS 2020.008 priebežne pri ostatných prvkoch systému manažovania kvality.

Spoločnosť nadväzuje otvorenú komunikáciu s externými stranami prostredníctvom svojej webovej stránky, formou správy o transparentnosti, pri formálnych stretnutiach s klientom pred, počas a po finalizácii auditných aj iných projektov a zákaziek, na klientských akciách vzdelávacieho charakteru, ale aj pri neformálnych stretnutiach po ukončení projektov so zámerom nadviazania dlhodobej spolupráce.

Spoločnosť zároveň udržiava mechanizmy na nahlasovanie podozrivých alebo nekalých praktík klientov. V prípade rozpoznania možného porušenia zákona, etických

štandardov a iných predpisov, ako aj indikácie ohrozenia kontinuity prevádzky účtovnej jednotky či objavenia skutočností majúcich významne negatívny vplyv na hospodárenie, zabezpečuje informovanie príslušných regulačných a právnych orgánov v súlade so zákonom o ŠA.

Ak partner zodpovedný za zákazku pri výkone auditu odhalí skutočnosti z predošlého odseku alebo skutočnosti, pri ktorých sa domnieva, že by mohli indikovať znaky hospodárskej, majetkovej alebo korupčnej skutkovej podstaty trestného činu, je povinný bezodkladne informovať vedenie spoločnosti. To obratom písomne upovedomí trestnoprávne authority.

III. 8 PROCES MONITOROVANIA A NÁPRAVY

Cieľom monitorovania je pomôcť štatutárnym audítorm Spoločnosti získať primeranú istotu, že ich pravidlá a postupy použité pri vybavovaní zákaziek týkajúce sa systému riadenia kvality sú relevantné, adekvátne a fungujú efektívne.

Pravidelné sledovanie kvality auditu koná *vedenie Spoločnosti spoločne so všetkými štatutárnymi audítormi*. Operatívnu zodpovednosť za celkovú koordináciu procesu monitorovania na úrovni prevádzky nesie tzv. **Partner pre monitorovanie kvality**. Tým sa každoročne stane jeden z partnerov z vedenia Spoločnosti podľa kritérií odbornej spôsobilosti.

Pre funkčný systém riadenia kvality zákaziek je nutné kontinuálne sledovať a porovnávať odpozorované skúsenosti so súčasným nastavením. K vyhodnocovaniu prichádza na poradách vedenia Spoločnosti so štatutárnymi audítormi:

- na pravidelných mesačných poradách sa vyhodnocujú postrehy získané ad hoc,
- na pravidelnej ročnej porade sa vyhodnocujú dopady celého systému riadenia kvality ako takého.

Predmetom priebežného monitorovania, vykonávaného vedením Spoločnosti, je:

- súlad audítorských postupov s Medzinárodnými audítorskými štandardami (ISA) a ostatnými právnymi predpismi regulujúcimi audítorskú profesiu,
- súlad zaužívaných audítorských postupov so všeobecnou účtovnou praxou,
- kvalitu vykonaných zákaziek – voľba správneho výroku, splnenie východiskových požiadaviek zákazky, kvalita výstupov,

- dodržanie etických princípov auditu – vyhodnotenie nezávislosti členov tímu po celú dobu výkonu zákazky, profesionálny a objektívny vzťah členov tímu ku klientovi i k sebe navzájom.

Podkladom pre priebežné monitorovanie je tzv. *Kontrolný list* (Príloha 8 smernice). Štatutárni audítori Spoločnosti zvažia, či identifikované nedostatky reflektujú chyby v štruktúre systému manažmentu kvality alebo poukazujú na zlyhanie v dodržiavaní požiadaviek u konkrétneho jednotlivca. Štatutárni audítori upovedomia o všetkých odchýlkach zistených priebežnou revíziou vedenie spoločnosti i relevantných zamestnancov.

Druhý partner z vedenia spoločnosti, ktorý nepreberá v danom roku status partnera pre monitorovanie kvality, alebo samotný partner pre monitorovanie kvality, vykoná vždy **k 31. 7. ročné zhodnotenie** funkčnosti všetkých prvkov systému manažmentu kvality a súlad s požiadavkami legislatívnych postupov podľa § 24 zákona o ŠA. Nevyhnutnou podmienkou je zachovanie nezávislosti od monitorovanej zákazky. Osoba s pridelenou konečnou zodpovednosťou zaznamená nesúlad resp. súlad v tzv. *Kontrolnom liste* (Príloha 8 smernice), podľa ktorého pri monitorovaní postupuje. Ak počas hodnotenia identifikuje nedostatky, podnikne kroky na ich odstránenie a svoje zistenia zaznamená v spise *Záverečná správa z ročného hodnotenia* (Príloha 9). V prípade, že v danom roku prebieha v Spoločnosti externá forma monitorovania – regulačná previerka alebo dohľad (napr. SKAU / ÚDVA), pri ročnom hodnotení berie partner do úvahy aj tieto zistenia, najmä pri návrhu opatrení.

Vedúci partner alebo Partner pre monitorovanie kvality príjme k 31. 7. v *Záverečnej správe* (Príloha 9) jeden z týchto záverov:

	Záver	Reakcia
1	Zavedený systém riadenia kvality prináša Spoločnosti DFO AUDIT, s. r. o. primerané uistenie, že firma dosahuje ciele systému riadenia kvality.	–
2	Napriek identifikovaným nedostatkom s vážnym, avšak nie s rozšíreným dopadom na návrh, implementáciu a udržiavanie systému riadenia	Partner navrhne opatrenia relevantné závažnosti a informuje zamestnancov pracujúcich na zákazke

	kvality, systém ako celok poskytuje firme dostatočnú istotu o dosahovaní jej cieľov	Spoločnosť prijme rýchlu a priamu reakciu
3	Systém riadenia kvality neposkytuje Spoločnosti primerané uistenie, že firma dosahuje stanovené ciele z časti I smernice	

Priebežné i následné ročné monitorovanie sa uskutočňuje kontrolou už uzatvorených aj otvorených zákaziek. Najmenej raz za dva roky je na opätovnú kontrolu vybraný aspoň jeden spis za každého zodpovedného audítora podpisujúceho správy za Spoločnosť a skontrolované podklady slúžiace ako audítorský dôkaz na prijatie prezentovaného názoru. Spisy sú vyberané podľa úrovne rizika pri zákazkách, a podľa hodnoty zákazky podielu na celkových tržbách (4 % a viac). Zvláštny dôraz sa kladie aj na obdobie pri predpokladanom vydaní modifikovaného výroku audítora.

Pre každé zistenie z monitorovania (ročného i pravidelného) sa definujú konkrétne kroky na zlepšenie i termíny na realizáciu. Za nápravu identifikovaných zlyhaní pri plnení a zachovávaní interného systému kontroly kvality je zodpovedný vedúci partner zákazky, pri ktorej boli chyby nájdené. Počas nasledujúceho roka sa práca partnera na náprave opätovne preverí partnerom pre monitorovanie kvality. Negatívny postoj partnera zodpovedného za zákazku k aplikácii nápravy, neefektívne odborné usmerňovanie alebo koordinácia rizík sa môže prejaviť na spustení disciplinárneho vyšetrovania, na negatívnom finančnom ohodnotení zamestnanca, v extrémnych prípadoch v zákaze podpisovať správy v mene Spoločnosti, až v ukončení pracovného vzťahu.

Dopady z celého monitorovania sa premietajú v aktualizácii postupov v tejto smernici aj v aktualizáciách vzorových dokumentov, ktoré tvoria prílohu tejto smernice resp. elektronickú časť pohyblivého spisu.

Riešenie sťažností a obvinení

Spoločnosť bezodkladne rieši všetky sťažnosti a obvinenia z externého prostredia naznačujúce, že poskytnutá práca nesúhlasí s odbornými štandardmi, legislatívou či systémom riadenia kvality. Každý podnet prešetrí štatutárny audítor, ktorý nie je dotknutý danou záležitosťou, a po preverení poskytne tretej osobe písomnú odpoveď.

Spoločnosť garantuje zamestnancom možnosť vyjadriť svoje obavy bez rizika postihu (viď časť III.6 Zdroje). Ak sa zistia nedostatky, prijímú sa nápravné opatrenia týkajúce sa konkrétnej zákazky, zamestnanca alebo úpravy firemných pravidiel. Všetky podané sťažnosti a výsledky ich preverenia sa zdokumentujú, záznamy sa uchovávajú v lehote desiatich rokov.

Časť IV

Spoločné záverečné ustanovenia

Interná smernica k vnútorného systému riadenia kvality auditu tvorí nezameniteľnú položku vnútorného kontrolného systému audítorskej jednotky. Uznesenia plynúce z tohto predpisu sú záväzné pre všetkých zamestnancov audítorskej spoločnosti. Svoju účinnosť nadobúda odo dňa vydania až po novšiu aktualizáciu informácii v súlade s legislatívnymi predpismi.

Aktuálne platné verzie internej smernice číslo OS 2022.008 i všetkých ostatných interných predpisov a súvisiacich príloh sú uložené na internom portáli Spoločnosti. Každá významná zmena v predpisoch je odkomunikovaná so zamestnancami emailovými správami.

Všetci zamestnanci sa zaväzujú k dodržaniu pravidiel kontroly kvality vlastným podpisom. Nedodržanie ustanovení smernice číslo **OS 2022.008 – Zavedenie vnútorného systému riadenia kvality auditu (ISQM 1, ISQM 2)** sa klasifikuje ako porušenie pracovnej morálky s následkami disciplinárnych opatrení podľa pravidiel pracovného poriadku.

Prílohy:

- Príloha 1 – Vyhlásenie o nezávislosti – Audítorská spoločnosť – etické požiadavky
- Príloha 2 – Vyhlásenie o nezávislosti – Člen auditného tímu – etické požiadavky
- Príloha 3 – Vyhlásenie o mlčanlivosti
- Príloha 4 – Matica rizík spoločnosti AUDIT DFO, s. r. o.
- Príloha 5 – Hodnotiaci dotazník akceptácie klienta
- Príloha 6 – Zoznam kontrolných otázok
- Príloha 7 – Posúdenie plánu preverovateľom kvality
- Príloha 8 – Kontrolný list
- Príloha 9 – Záverečná správa z ročného hodnotenia

Vzorové dokumenty uvedené vyššie sú zaradené do sekcie príloh k tejto diplomovej práci.

3.1.3 Vstup spoločnosti do konsolidovaného celku

Spoločnosť s ručením obmedzeným AUDIT DFO od svojho vzniku v roku 2014 postupne posilňuje postavenie na trhu audítorských služieb. V nadväznosti na priaznivý vývoj vlastných hospodárskych ukazovateľov, no zároveň s ohľadom na kolísavú ekonomickú situáciu v sektore v posledných rokoch, zvažuje prijatie ponuky spoločnosti XZ International so sídlom vo francúzskom Paríži, ktorá by získala 63 %-ný podiel hlasovacích práv s rozhodujúcim vplyvom a stala by sa tak materskou účtovnou jednotkou AUDIT DFO, s. r. o v súhlase s IFRS 10 Konsolidovaná účtovná závierka.

Mal by však vstup spoločnosti AUDIT DFO, s. r. o. do konsolidovaného celku priamy vplyv i na nastavený kontrolný systém?

Áno, a to predovšetkým vzhľadom na nutnosť zosúladenia systému vnútornej kontroly kvality so skupinovými politikami a dodatkovými požiadavkami s ohľadom na kritéria slovenských legislatívnych procesov. Interné kontrolné mechanizmy spoločnosti by museli reflektovať skupinovými nastaveniami systémov, vrátane zosúladenia s etickým kódexom alebo kódexmi správania sa materskej spoločnosti (ak ho má vytvorený). Významnou zmenou by bolo aj zavedenie skupinového prístupu na overovanie nezávislosti a akceptácií klientov, ktorý by sa už vykonával na úrovni celej skupiny. Lokálne posudzovanie rizík aj uplatňovanie systému riadenia kvality podľa ISQM 1 by sa prispôbili skupinovému rámcu a premietli do aktualizácie interných smerníc, procesov a pravidelného výkazníctva v súlade so skupinovou politikou kvality. V súhlase s ISQM 1 by AUDIT DFO, s. r. o. bola povinná integrovať doplnkové ciele kvality siete do svojich procesov. V prípade vstupu do siete sa spoločnosť nevyhne ani viacúrovňovému monitorovaniu dodržiavania kvality.

3.2 Analýza systému riadenia kvality v rámci kategorizácie audítorských jednotiek v SR

Pre potreby tejto kapitoly si rozdelíme audítorov a spoločnosti pôsobiace na území Slovenskej republiky do štyroch kategórií:

- **Štatutárny audítor – samostatne zárobkovo činná osoba,**
- **Menšie audítorské spoločnosti s domácim vlastníctvom do 30 zamestnancov,**

- **Právnické osoby, ktoré sú súčasťou národnej alebo nadnárodnej siete,** no nepatria medzi nasledujúcu skupinu,
- **Medzinárodné spoločnosti tzv. „Veľkej štvorky.“**

Táto kategorizácia nám umožní lepšie pochopiť rozdiely v prístupe k systému riadenia kvality v rámci rôznych typov audítorských organizácií. Následne sa zameriame na analýzu návrhu internej smernice formulovanej podľa prístupu ISQM, prezentovanej v kapitole 3.1.2 *Návrh internej smernice audítorskej spoločnosti v oblasti kontroly kvality založenej na princípe ISQM* a preskúmame, ako sa tento prístup prispôsobí v závislosti od veľkosti a organizačnej štruktúry.

Štatutárny audítor – samostatne zárobkovo činná osoba

Prvý typ predstavuje fyzickú osobu, ktorej profesijný výkon samostatne pôsobiaceho štatutárneho audítora je podmienený platnou licenciou udelenou SKAU. Audítor pôsobí samostatne, bez interného tímu zamestnancov, je tak zároveň vlastníkom i štatutárnym orgánom svojej firmy. ÚDVA navyše očakáva, že vzhľadom na limitovanú kapacitu bude prijímať len jednoduchšie menej náročné zákazky s približne rovnakým zameraním odvetvia skúmanej účtovnej jednotky. Špecializácia na menšie podnikateľské subjekty alebo individuálnych klientov mu dáva priestor na užšiu spoluprácu a vybudovanie si dôvery postavenej na osobnom prístupe (Interné materiály ÚDVA, 2023).

Hoci ide o individuálne pôsobiaceho odborníka, aj táto forma plne spadá do pôsobnosti ISQM 1. Vo vzťahu k systému riadenia kvality daným ISQM 1 štatutárny audítor *sám preberá konečnú i prevádzkovú zodpovednosť za kvalitu*. Je preto povinný zabezpečiť, aby aj ako jednotlivec, naplňal všetky nároky systému riadenia kvality, a to v rozsahu primeranom povahe a komplexnosti poskytovaných služieb i pravidelne prehodnocoval účinnosť svojich implementovaných praktík kvality. Z dôvodu obmedzených personálnych i časových kapacít môže pri aplikácii systému kvalitu využiť možnosť externých konzultačných alebo metodických služieb, ktoré pomáhajú pri nastavení požadovaných procesov i pri periodickom prehodnocovaní systému.

Od štatutárneho audítora sa očakáva, že disponuje dostatočnou odbornou spôsobilosťou, rozhl'adom a kapacitami na čas, ktoré mu umožňujú riadne zastávať zodpovednosť za systém zabezpečovania kvality. Takúto kvalifikáciu si osvojil prostredníctvom procesu prípravy pozostávajúceho z kombinácie špecializovaného teoretického vzdelávania, obligatórnej praxe v odbore a zloženia skúšok s úspechom.

Zároveň je povinný si vedomosti pravidelne doplňať v súlade s platnou legislatívou upravujúcou výkon profesie, zákonom o ŠA, prostredníctvom systému kontinuálneho celoživotného profesijného vzdelávania (Interné materiály ÚDVA, 2023).

Aj keď štatutárny audítor pôsobí ako fyzická osoba, zákon o ŠA mu navyše dovoľuje zamestnávať aj ďalší podporný personál, ako pracovníkov plniacich neodborné administratívne úlohy spojené s prevádzkou audítorských služieb a podnikania, ale aj odborných zamestnancov, teda asistentov audítora, resp. ďalšie osoby, vykonávajúce odborné zadania a činnosti spojené so zákazkami pre klienta ako podpora praxe pre štatutárneho audítora, nie však priamo audítorskú prax. Nie je však oprávnený zamestnávať iného štatutárneho audítora s platnou licenciou. Takéto usporiadanie možno označiť pojmom „malá audítorská firma“ (Interné materiály ÚDVA, 2023).

Z nášho pohľadu, vo vzťahu ku kvalite, ide však iba o rozšírenú formu individuálne pôsobiaceho audítora s doplnením o prvky riadenia tímu. Interná smernica pre túto špecifickú formu tak predstavuje kombináciu zásad oboch nami zvolených kategórií. Vzhľadom na jej podobnosť s rozpracovanými verziami pre individuálnych audítorov a väčšie tímy sa jej podrobnému rozboru, predchádzajúc duplicite, v tejto práci detailnejšie venovať nebudeme.

Menšie audítorské spoločnosti s domácim vlastníctvom do 30 zamestnancov

Druhý nami zvolený typ zahŕňa právnické osoby, ktorých personálne kapacity neprekračujú 30 zamestnancov. Vlastníctvo je 100 %-ne slovenské, bez väzby na zahraničnú ani nadnárodnú sieť. Orientujú sa zvyčajne na poskytovanie audítorských a poradenských služieb pre lokálnych klientov, často sa sústreďujú len na špecifické odvetvia hospodárstva. Vzťahy s klientmi, častokrát dlhodobého charakteru, si budujú na dôvere a osobnej znalosti podnikateľského prostredia. Organizačná štruktúra týchto spoločností je v porovnaní s väčšími firmami v dvoch nasledujúcich skupinách výrazne jednoduchšia, pričom riadenie je typicky centralizované na jedného alebo viacerých partnerov a vedúcich pracovníkov, ktorí sú zároveň výkonne činnými štatutárnymi audítormi a preberajú tak konečnú zodpovednosť za systém kvality. Obvykle zamestnávajú aj ďalších štatutárnych audítorov, ktorí vystupujú v mene spoločnosti pri výkone zákaziek, ako aj asistentov audítora a podporný personál, avšak vzhľadom na limitované personálne zdroje zostáva rozsah rozdelenia odborných úloh medzi jednotlivé pozície obmedzený.

Zavedenie rámca kvality v zmysle ISQM 1 a nastavenie interných procesov sa prispôsobuje predovšetkým rozsahu organizačnej štruktúry. Implementácia systému je obyčajne menej formalizovaná, pričom viaceré oblasti systému kvality, napr. monitorovanie, previerky kvality v súlade s ISQM 2, zhodnotenie rizika, atď., sú vykonávané implicitne priamo zodpovednými pracovníkmi bez samostatne vyčlenených kontrolných tímov, ako tomu býva v prípade väčších spoločností.

Takéto audítorské spoločnosti, charakteristické centralizovaným rozhodovaním o procesoch, môžu potenciálne čeliť zvýšenému riziku nedostatočnej nezávislej kontroly kvality, prehliadaniu systémových chýb či nadmernej záťaži na vedúce osoby. Absencia štandardizovaných procesov môže negatívne ovplyvniť implementáciu požiadaviek ISQM 1 a tým aj konzistentnosť a úroveň výstupov z auditu.

Modelovým príkladom prístupu ku kvalite je nami vymyslený subjekt AUDIT DFO, s. r. o., ktorý predstavuje lokálnu audítorskú jednotku, riadenú dvojicou partnerov s internou štruktúrou pozostávajúcou zo štatutárnych audítorov, asistentov a podporného personálu.

Pod označením „siet“ rozumie ISQM 1 širšiu spolupracujú organizačnú štruktúru, ktorá vzniká na základe kooperácie viacerých subjektov. Spoločným cieľom tejto spolupráce býva dosahovanie zisku alebo zdieľanie nákladov. Subjekty v sieti môžu byť prepojené spoločným vlastníctvom, manažmentom alebo kontrolou, pričom zvyčajne zdieľajú rovnaké pravidlá kvality, spoločnú obchodnú stratégiu, vystupujú pod rovnakou značkou (ktorú buď samostatne nesú v názve alebo ako pričlenenú k obchodnému menu) alebo vzájomne zdieľajú významnú časť odborných zdrojov, pričom ich vnútorné usporiadanie však môže byť individuálne a zahŕňať rôzne prevádzkové jednotky, divízie či geograficky alebo funkčne oddelené časti, často v členení podľa kontinentov (EY, 2025).

Musíme zdôrazniť, že pojem „siet“ podľa ISQM 1 nie je totožný s pojmom „konsolidovaný celok“ podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov ani s termínom „skupina“ podľa IFRS 10 Konsolidovaná účtovná závierka, keďže nutne nezahŕňa vzťah kontroly, ale predstavuje spoluprácu samostatných nezávislých subjektov, ktoré zdieľajú značku, metodiky a zdroje.

Niektoré firmy centralizujú vybrané procesy do tzv. *centier poskytovania služieb* (angl. *service delivery centers*), teda do organizačných jednotiek firmy, ktoré sa sústreďujú na vybrané opakujúce sa alebo špecializované činnosti s cieľom zefektívniť ich výkon a

podporiť audítorské tímy pri realizácii zákaziek. Tímy môžu byť potom doplnené o špecializovaných pracovníkov z centier, ktorí zabezpečujú technicky alebo obsahovo náročné úlohy (IAASB, 2021 a).

Právnické osoby, ktoré sú súčasťou národnej alebo nadnárodnej siete (mimo „Veľkej štvorky“)

Tretiu skupiny zahŕňajú právnické osoby prepojené do siete, ktoré majú štruktúru zdieľaného riadenia, metodík alebo značky, avšak nepatria medzi najväčšie globálne firmy v oblasti auditu. Členstvo v sieti im umožňuje čerpať zo spoločného know-how, zavedených metodík, vzdelávacích podkladov a osvedčených postupov, čo im pomáha dosahovať vysokú úroveň kvality a zabezpečiť dôveryhodnosť v očiach klientely. Pôsobnosť na trhu býva regionálne alebo sektorovo zameraná, napr. audity bánk, poisťovní, stavebný sektor, portfólio klientov tvoria prevažne stredne veľké podnikateľské subjekty. Riadenie býva kombináciou centrálne stanovených pravidiel zo siete, ale časť zodpovednosti je prenechaná aj na vedúcich partnerov vo firme. Zamestnaneckú štruktúru obvykle tvoria interní štatutárni audítori, asistenti a odborní pracovníci podľa aktuálneho rozsahu zákaziek.

Jednotlivé členské firmy sú zaviazané implementovať nadnárodné rámce siete do svojich národných systémov (viď zmienka v kapitola 3.1.3), avšak tieto musia byť zároveň zosúladené s miestnymi právnymi úpravami. Miera zavedenia systému ISQM 1 zo skupiny však závisí aj od stupňa integrácie sietí a miery autonómie jednotlivých členských firiem. Siete sa často musia vysporiadať i s rozličným prístupom krajín k podnikaniu, preberaniu zodpovednosti a celkovo k pracovnej morálke. Konečná zodpovednosť za implementáciu a funkčnosť systému ISQM 1 v jednotlivých krajinách spravidla spočíva na vedení národnej členskej firmy, túto zodpovednosť zvyčajne preberá vedúci partner danej krajiny, označovaný ako Riadiaci partner, alebo výkonný partner pre oblasť kvality. Prevádzková zodpovednosť za udržiavanie a správu systému kvality leží na vedúcom auditného oddelenia (EY, 2025). Rovnako ako zavádzanie systému kvality, aj úroveň monitorovania a previerok v rámci siete býva rôzna.

Pri vstupne jednotlivej spoločnosti do siete a implementácii systému kvality siete musí v prvom rade porozumieť podstate siete, jej fungovaniu a očakávaniam na úroveň kvality s prihliadnutím na spôsob, akým sieť riadi a reaguje na záležitosti týkajúce sa kvality vo všetkých sieťových firmách, vrátane včasnosti reakcií, komunikácie záležitostí týkajúcich sa kvality a opatrení prijatých vo vzťahu k firmám, ktoré nedodržiavajú požiadavky siete (IAASB, 2021 a).

„Veľká štvorka“

„Veľká štvorka“ predstavuje globálne najvýznamnejšie audítorské firmy, ktoré majú zastúpenie aj na Slovensku: Deloitte Touche Tohmatsu LLC, PricewaterhouseCoopers International Limited, Ernst & Young Global Limited, KPMG International Cooperative (ďalej len „Deloitte“, „PwC“, „EY“ a „KPMG“). Tieto spoločnosti operujú vo viacerých krajinách, pričom majú rozsiahlu vysoko formalizovanú, komplexne prepojenú a striktnie hierarchicky postavenú organizačnú štruktúru so stovkami až tisíckami zamestnancov, pričom prevádzka je rozdelená do viacerých segmentov – podľa odbornej špecializácie, regiónov a sektorov klientely (EY, 2025).

Implementácia rámca ISQM 1 v spoločnostiach „Big 4“ je zakotvená v globálne vypracovaných systémoch a kódexoch, ktoré integrujú požiadavky štandardu do všetkých vrstiev organizačnej štruktúry. Na rozdiel od menších sietí a nezávislých audítorských firiem disponujú rozsiahlymi zdrojmi, ktoré im umožňujú nielen efektívne riadiť aj najkomplexnejšie zákazky s medzinárodným presahom auditov, ale aj vytvárať centrálné vzdelávacie platformy, zamestnávať rôzne pracovné pozície a zriaďovať špecifické odborné tímy, ktoré zabezpečujú, že ich systém riadenia kvality je neustále monitorovaný a optimalizovaný a dodržiavané najvyššie štandardy kvality a etiky. Za zodpovednosť v systéme kvality zodpovedajú rovnako vedúci partneri pobočiek v jednotlivých krajinách. Prístup fungujúci na detailne popísaných interných smerniciach a reakciách v spoločnostiach naprieč svetom minimalizuje riziko neregulovaného výkonu auditu a zároveň zvyšuje konzistenciu v dodržiavaní kvalitatívnych štandardov.

Významný rozdiel predstavuje i schopnosť spoločností „Veľkej štvorky“ investovať do technologických riešení kľúčových pri automatizácii procesov, zdieľaní dát či analýze rizík, čo si menšie firmy často nemôžu dovoliť. Príkladom je AI integrovaná na platforme *KPMG Clara* využívajúca algoritmus strojového učenia na rozoznanie rizikových transakcií a prácu s dokumentáciou (2025).

3.2.1 Škálovateľnosť systému riadenia kvality

V nasledujúcej podkapitole prakticky ilustrujeme schopnosť škálovateľnosti aplikácie ISQM 1 prostredníctvom výňatku konkrétnych častí z návrhu vnútorného predpisu, ktoré znázorňujú, ako možno obsah smernice prispôbiť rôznym typom audítorských spoločností podľa ich veľkosti a štruktúry riadenia.

Obrázok 2 – Úryvok z návrhu internej smernice – Časť I (modelová spoločnosť)

Časť I *Úvodné ustanovenia*

Zdroj: Vlastné spracovanie – Návrh internej smernice, kapitola 3.1.2

Podstata Časti I – Úvodné ustanovenia zostáva u všetkých typov audítorov zhodná. Systém riadenia kvality spracovaný interným dokumentom totiž musí vychádzať z princípov ôsmich špecifických prvkov cieľov kvality štandardu ISQM 1 a rovnako jeho primárny cieľ sa musí stotožniť s ods. 16 písm. x ISQM 1. Obsahová náplň bude v súlade so zásadou škálovateľnosti prispôbená rozsahu a charakteru každej audítorskej spoločnosti.

Štandard ISQM 1 zároveň nevyžaduje doslovné dodržiavanie názvov jednotlivých cieľov v internom predpise. Primárny cieľ možno doplniť o ciele špecifické, ak to vyplýva z okolností alebo potrieb konkrétnej spoločnosti.

Spoločnosť navrhne, zavedie a predovšetkým bude trvale zachovávať systém riadenia kvality s cieľom dostatočnej istoty, že:

- Spoločnosť a zamestnanci Spoločnosti dodržia štandardy profesie a nároky príslušnej legislatívy,
- správy vydávané v mene Spoločnosti partnermi zodpovednými za zákazku alebo Spoločnosťou sú okolnostiam primerané.

U samostatne pôsobiaceho štatutárneho audítora sa nahrádza označenie „Spoločnosť“ či „partner zodpovedný za zákazku“ pojmom „Štatutárny audítor“, keďže ide zhodnú osobu.

Obrázok 3 – Úryvok z návrhu internej smernice – Časť II (modelová spoločnosť)

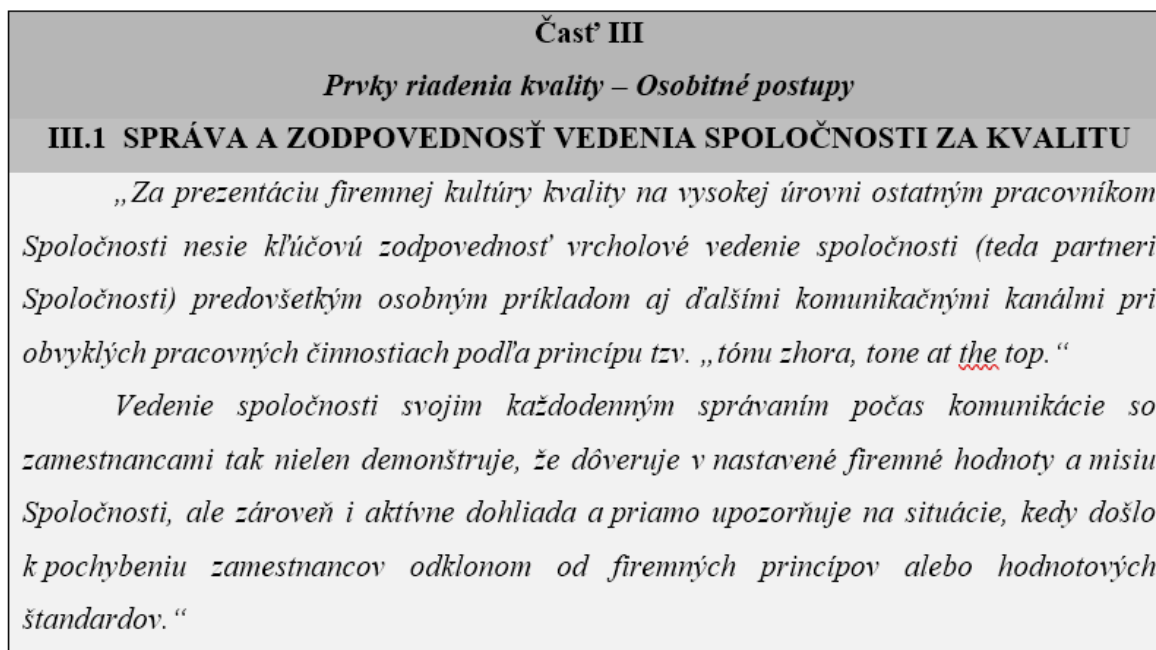
Časť II *Definícia zavedených pojmov*

Zdroj: Vlastné spracovanie – Návrh internej smernice, kapitola 3.1.2

Časť II je variabilnou časťou internej smernice. Podrobný rozbor však možno zhrnúť v krátkosti: „Vzhľadom na stručnosť dokumentu a jednoznačnosť terminológie sa samostatný výklad pojmov neuvádza. Slovné spojenia, slová a definície použité v tomto

dokumente sa významovo zhodujú s pojmami definovanými zákonom o ŠA, ISQM 1, ISQM 2.“

Obrázok 4 – Úryvok z návrhu internej smernice – Tone at the top (model)



Zdroj: Vlastné spracovanie – Návrh internej smernice, kapitola 3.1.2

Rozpracovanie prvku k prevzatia zodpovednosti sa najviac bude rozlišovať u štatutárneho audítora SZČO, ktorý v reakcii na cieľ kvality – Spravovanie a vedenie – zavedie nasledujúce postupy:

Zmeny pre kategóriu 1 – Štatutárny audítor, SZČO

Štatutárny audítor vykonáva rozhodovaciu právomoc vo všetkých zásadných otázkach týkajúcich sa jeho profesijnej činnosti a audítorských zákaziek a súčasne sám zodpovedá za to, aby všetky realizované audity dosahovali požadovanú úroveň kvality. Štatutárny audítor deklaruje svoju misiu a hodnoty, pričom kvalitu auditov považuje za hlavný cieľ. Osobne zabezpečuje, že jeho pracovná činnosť je v súlade s profesijnými normami a etickými zásadami. Tento cieľ dosahuje pravidelným sledovaním kvality svojej práce a jej kontinuálnym zlepšovaním, pričom kladie dôraz na odborný a osobný rozvoj, ako aj na ochranu dôvernosti informácií.

Pri výkone svojej činnosti dodržiava nasledujúce zásady:

- dôsledne sa oboznámiť s obsahom a požiadavkami zákona o štatutárnom audite a Etického kódexu SKAU a koná v ich súlade,

- plní povinnosti v oblasti kontinuálneho profesijného vzdelávania, najmä v témach súvisiacich s účtovníctvom, medzinárodnými audítorskými štandardmi a ďalšími predpismi upravujúcimi výkon profesie, pričom uchováva dokumentáciu potvrdzujúcu absolvovanie týchto vzdelávacích aktivít,
- vedie evidenciu pracovného času s cieľom efektívneho sledovania časového rozsahu venovaného jednotlivým zákazkám,
- zabezpečuje ochranu dôverných, osobných a obchodných údajov týkajúcich sa jeho klientely i vlastnej praxe, a to v súlade s aktuálne platnými legislatívnymi požiadavkami.

Po zápise do príslušného registra je audítor povinný najneskôr do desiatich pracovných dní uzavrieť poistenie zodpovednosti za škodu, ktorá by mohla nastať v súvislosti s výkonom jeho činnosti. Skutočnosť o uzavretí alebo zániku tejto poistnej zmluvy je povinný oznámiť ÚDVA do mesiaca odo dňa jej uzavretia alebo zániku.

V prípade spoločností, ktoré sú súčasťou siete v kategórií 3 a 4 je často charakteristická komplexná organizačná štruktúra, ktorá zahŕňa nielen vedenie spoločnosti ako manažérsky orgán, ale hneď niekoľko úrovní riadenia ľudských zdrojov, ktorí rovnako prispievajú osobným správaním a transparentnou komunikáciou k motivácii zamestnancov k dodržiavaniu pravidiel kvality i dodržiavaniu hodnôt firmy.

Zmeny pre kategóriu 3 a 4 – spoločnosti v sieti

Vedenie, ako aj vrcholoví manažéri oddelenia auditu, sa podieľajú na vytváraní kultúry kvality prostredníctvom osobného príkladu a pravidelnej komunikácie so zamestnancami.

Motivuje tím k rozvoju odborných a medziľudských schopností, s dôrazom na vzdelávanie a zlepšovanie efektivity interných procesov.

Obrázok 5 – Úryvok z návrhu internej smernice – Etické požiadavky (model)

III.3 RELEVANTNÉ ETICKÉ POŽIADAVKY

Zdroj: Vlastné spracovanie – Návrh internej smernice, kapitola 3.1.2

Štatutárny audítor SZČO, v reakcii na cieľ kvality – Relevantné etické požiadavky – zavedie nasledujúce postupy:

Zmeny pre kategóriu 1 – Štatutárny audítor, SZČO

Štatutárny audítor zachováva nezávislosť od klientov, ktorým poskytuje uisťovacie služby a vykonáva pre nich zákazky a nezávislosť udržiava nielen pred prijatím zákazky, ale aj po celý čas jej trvania. Pred každou zákazkou podpíše dokument *Vyhlásenie o nezávislosti (Príloha 1 smernice)* v súvislosti s konkrétnym klientom i zákazkou.

Audítor prijme vhodné opatrenia, ktorými dokáže vylúčiť alebo znížiť na prijateľnú úroveň každé ohrozenie nezávislosti, ako:

- ukončenie alebo zmenu určitých druhov prác alebo služieb počas zákazky,
- vzdanie sa finančného alebo majetkového podielu,
- ukončenie alebo zmenu charakteru osobných alebo obchodných vzťahov s klientmi,
- predloženie audítorského spisu externému odborníkovi na preverku kvality zákazky,
- podniknutie ďalších primeraných krokov zodpovedajúcich okolnostiam zákazky

Obrázok 6 – Úryvok z návrhu internej smernice – Verifikácia nezávislosti (model)

„Verifikácia absencie závislosti i včasné rozpoznanie akéhokoľvek možného konfliktu záujmov Spoločnosti od klienta prebieha nasledovne:“

Zdroj: Vlastné spracovanie – Návrh internej smernice, kapitola 3.1.2

Zmeny pre kategóriu 3

Verifikácia absencie závislosti i včasné rozpoznanie akéhokoľvek možného konfliktu záujmov Spoločnosti od klienta prebieha na štyroch úrovniach:

- *Kontrola rozporu záujmov úrovni Slovenska* – pred akceptáciou nového klienta, resp. pred uzatvorením zmluvy na novo poskytované služby budúcemu klientovi je uskutočňovaná procedúra tzv. *Kontrola rozporu záujmov*, v rámci ktorej sa partner zodpovedný za danú zákazku a výkonní partneri Spoločnosti vyjadrujú k novému klientovi alebo k budúcim poskytovaným službám súčasnému klientovi z pohľadu ohrozenia nezávislosti.

V dokumente *Vyhlásenie o nezávislosti – Audítorská spoločnosť* (Príloha 1 smernice) vyhodnotí partner zákazky konkrétne hrozby ohrozenia nezávislosti stanovené Etickým kódexom SKAU z pohľadu postavenia Spoločnosti a v prípade, že zistí konkrétnu hrozbu, reakciu zaznamená.

- *Kontrola rozporu záujmov na úrovni Európskeho regiónu* – obdobným spôsobom, ako je popísaný v prvom bode, sa rieši Kontrola rozporu pre všetky listované

spoločnosti, resp. pre spoločnosti, kde sa spoločnosť bude podieľať na skupinovom audite aj na úrovni Európskeho regiónu. Nezávislosť spoločností od klienta budú posudzovať vedúci partneri jednotlivých spoločností. Proces *Kontroly rozporu záujmov na úrovni Európskeho regiónu* sa nespustí v prípade, že z dostupných informácií úplne jednoznačne vyplýva, že potenciálny či súčasný klient nemá spriaznené osoby v zahraničí.

- *Kontrola rozporu záujmov na úrovni Siete* – riziko konfliktu záujmov v rámci spoločenstva v Sieti je znižované prostredníctvom interného zasielania prehľadu služieb poskytovaných spoločnostiam emitujúcim verejne obchodovateľné cenné papiere.
- V dokumente *Vyhlásenie o nezávislosti – Člen auditného tímu* (Príloha 2 tejto smernice) každý člen auditného tímu s výnimkou partnerov, ktorí svoju nezávislosť vyhodnocujú širšie už v momente samotnej akceptácie nového klienta či zákazky, vyhodnotí svoju osobnú pozíciu nestrannosti. Pokiaľ sám rozozná konkrétny rozpor, navrhne nástroje na jeho odstránenie a predloží ich nadriadenej osobe. V ďalšom kroku v rámci schvaľovacieho postupu partner zákazky buď návrh na odstránenie hrozby prijme alebo hrozbu vyhodnotí ako natoľko závažnú, že dôjde k výmene príslušného člena auditného tímu.

Bez vykonania všetkých uvedených krokov nie je možné akceptovať ani nadviazať pokračujúci zmluvný vzťah s klientom.

Zmeny pre kategóriu 4 – Veľká štvorka

Každý zamestnanec pri nástupe do spoločnosti je povinný oboznámiť sa s obsahom *Globálneho kódexu etického správania sa*. Očakáva sa, že počas svojej profesionálnej kariéry budú konať a správať sa v súlade s hodnotami vyjadrenými v kódexe a že s plnou zodpovednosťou, čestne, úprimne a profesionálnym spôsobom oznámia a vyjadria svoje znepokojenia a obavy, ak budú musieť riešiť nejakú nepríjemnú situáciu alebo keď budú svedkom konania, ktoré nebude v súlade s týmto kódexom. Na overenie nezávislosti pred začatím výkonu auditu môže každý zamestnanec použiť viacero systémov. (PwC, 2024).

Na monitorovanie dodržiavania personálnej nezávislosti partnerov zodpovedných za zákazky využíva spoločnosť KPMG online nástroj KICS (*KPMG Independence Compliance System*), ktorý umožňuje zamestnancom nechať si overiť nezávislosť osobného investovania, čím zabezpečuje súlad s pravidlami nezávislosti. Systém automaticky identifikuje predmet investície v rozpore s nezávislosťou a iné nedodržania postupov,

vrátane oneskoreného nahlásenia týchto skutočností. Tento prístup je v súlade s globálnymi štandardmi a politikami KPMG, ktoré vyžadujú, aby všetci zamestnanci, ktorí sú zapojení do poskytovania profesionálnych služieb, dodržiavali obmedzenia týkajúce sa vlastníctva cenných papierov spoločností, ktoré sú predmetom auditu, pričom pravidlá sa vzťahujú aj na bezprostredných rodinných príslušníkov zamestnancov (2025).

Obrázok 7 – Úryvok z návrhu internej smernice – Akceptácia zákazky (model)

III.4 PROCES AKCEPTÁCIE A POKRAČOVANIA VZŤAHOV S KLIENTMI A KONKRÉTNÝCH ZÁKAZIEK
<i>„Pri prijatí nového klienta alebo uzatváraní pokračujúcej zákazky s existujúcim klientom vyplní vedenie spoločnosti tzv. Hodnotiaci dotazník akceptácie klienta (Príloha 5 smernice OS 2022.008). V tomto bode plánovania auditu sa posudzujú faktory, ktoré by mohli predstavovať priamy či nepriamy vplyv na auditorské riziko zákazky, resp. ohroziť pozíciu a dobré meno Spoločnosti. Podľa vyjadreného názoru v závere dotazníka dôjde k prijatiu či odmietnutiu zákazky.“</i>

Zdroj: Vlastné spracovanie – Návrh internej smernice, kapitola 3.1.2

Zmeny pre kategóriu 1 – Štatutárny audítor, SZČO

Štatutárny audítor môže prijať novú zákazku alebo pokračovať vo vzťahu s existujúcim klientom len v prípade, ak má sám k dispozícii dostatočné personálne a časové kapacity a súčasne striktné dodržiava všetky zásady v súhlase s Etickým kódexom SKAU. Štatutárny audítor ďalej musí rozoznať, či disponuje požadovanou odbornou spôsobilosťou a skúsenosťami pre konkrétny typ zákazky, prípadne či má zabezpečený prístup ku konzultáciám s kvalifikovanými externými odborníkmi alebo k vykonaniu externej kontroly kvality podľa ISQM 2, ak je to relevantné k charakteru zákazky. Zároveň je povinný posúdiť integritu (potenciálneho) klienta, pričom by nemal mať dôvodné podozrenie, že klient nie je dôveryhodný. Pred vydaním záväznej ponuky resp. podpisom zmluvy s klientom musí vykonať a písomne zdokumentovať úroveň hodnotenia z preverenia potenciálneho klienta (viď Prílohu 5 smernice OS 2022.008 – *Hodnotiaci dotazník akceptácie klienta*).

Pri rozhodovaní o akceptovaní nového klienta musí Audítor splniť všetky zákonné požiadavky týkajúce sa akceptácie klienta a zákazky, podľa potreby môže konzultovať svoj postup s iným audítorm pred definitívnym rozhodnutím. Konečné rozhodnutie o akceptácii alebo pokračovaní v zákazke musí byť formálne schválené a zaznamenané písomne.

Pri každom opakovanom zadávaní zákazky je nevyhnutné vykonať a zdokumentovať hodnotenie vhodnosti pokračovania v poskytovaní služieb danému klientovi, pričom toto posúdenie vychádza zo skúseností z predchádzajúcej zákazky a slúži ako podklad pre plánovanie ďalšieho postupu so súčasným zvážením povinnosti na rotáciu klientov a súvisiacou potrebou ukončenia zmluvného vzťahu. Pre Štatutárneho audítora platia zákonné požiadavky na rotáciu zákazky iba pri auditoch subjektov verejných záujmov a politických strán. *Zákonná požiadavka rotácie zákazky sa na Štatutárneho audítora vzťahuje len pri auditoch subjektov verejného záujmu a politických strán* (Interné materiály ÚDVA, 2023).

Štatutárny audítor je povinný predložiť ÚDVA najneskôr do štyroch mesiacov po uplynutí účtovného obdobia zoznam subjektov, ktorým boli audítorské služby poskytnuté v predchádzajúcom účtovnom období, členený podľa druhov účtovných jednotiek.

Zmeny pre kategóriu 3

Spoločnosť v sieti navyše do odseku doplní:

Pri prijatí nového klienta alebo uzatváraní pokračujúcej zákazky s existujúcim klientom vyplní vedenie spoločnosti tzv. Hodnotiaci dotazník akceptácie klienta (Príloha 5 smernice OS 2022.008). Vstupom Spoločnosti do Siete bol dotazník rozšírený o dodatočné aspekty, ako sú:

- analýza možných konfliktov záujmov v súlade s usmerneniami Siete,
- verifikácia súladu s politikami a štandardmi Siete,
- zváženie rizík charakteristických pre priemyselné odvetvie, kde klient pôsobí.

Ak je dotazník samostatným interným dokumentom, bude len obsahovo aktualizovaný bez nutnosti formálnej zmeny vnútornej smernice. V prípadoch, kde je to relevantné, môže byť vyžadované schválenie na úrovni regionálneho alebo globálneho vedenia Siete pred definitívnym rozhodnutím o akceptácii klienta alebo pokračovaní v zákazke (PwC, 2023).

Spoločnosti kategórie 4 využívajú pri uvažovaní o prijatí alebo pokračovaní v spolupráci s klientom pokročilé IT nástroje a rozsiahle databázové systémy (PwC, 2023).

Obrázok 8 – Úryvok z návrhu internej smernice – Realizácia auditu (model)

III.5 VÝKON ZÁKAZKY – REALIZÁCIA AUDITU
Sekcia Previerka kvality zákazky – ISQM 2
„Úlohu kontrolóra v rámci Spoločnosti DFO AUDIT, s. r. o. preberá jeden z partnerov z vedenia spoločnosti. V situácií, keby by nebolo možné zabezpečiť nezávislosť kontrolóra kvality od zákazky (napr. z dôvodu, že obaja interní partneri sú priamo zapojení do jej výkonu), bude automaticky oslovený vedením schválený externý preverovateľ s príslušnou kvalifikáciou a odbornými skúsenosťami i stupňom objektivity k zákazke.“

Zdroj: Vlastné spracovanie – Návrh internej smernice, kapitola 3.1.2

Zmeny pre kategóriu 1 – Štatutárny audítor, SZČO

V prípade audítora pracujúceho bez auditného tímu nie je možné nájsť v rámci vlastnej spoločnosti iného od zákazky nezávislého audítora, ktorý by prebral roľu Preverovateľa kvality zákazky podľa ISQM 2.

Z tohto dôvodu si Štatutárny audítor zriadi externé dohody k výkonu previerky zabezpečenia kvality s kvalifikovanými kolegami nezainteresovanými k dohliadanej zákazke.

Spoločnosť v sieti

Spoločnosti môžu na menovanie osoby *Preverovateľa kvality zákazky* okrem vlastných personálnych kapacít, alebo pri ich nedostatku, miesto oslovenia externého odborníka využiť sieťové zdroje. Veľké audítorské firmy majú zvyčajne samostatne vyhradené tímy alebo oddelenia zodpovedné za previerku kvality zakaziek naprieč všetkými členskými spoločnosťami siete v súhlase s jasne stanoveným postupom v interných predpisoch.

Zmeny pre kategóriu 4 – „Veľká štvorka“

Okrem pôvodne menovaných predmetov previerky kvality bude doplnený bod „*Fáza vlastného auditu*“ doplnený i o kontrolu súladu výkonu auditu so všetkými procesmi Siete.

Nestanné previerky zabezpečenia kvality podľa ISQM 2 vykonáva *Kontrolný tím Slovensko* pozostávajúci z partnerov, riaditeľov, skúsených manažérov oddelenia a ďalších interných špecialistov; na čele stojí *Engagement Risk Partner* – špecialista s praxou v oblasti uisťovacích služieb a auditu. Počet členov tímu, zvyčajne 3 – 5 členov, podieľajúceho sa na

jednotlivej previerke závisí od náročnosti i rizikového statusu priebehu výkonu kontrolovanej zákazky. V prípade potreby, k zachovaniu primeranej hladiny odbornosti a nestrannosti, môžu byť do kontrolného tímu prizvaní i odborníci z iných členských spoločností v Sieti. Kontrolný tím jednak vykonáva samotnú previerku zákazky, v prípade potreby však, po dohode s vedením oddelenia auditu, Engagement Risk Partner menuje osobu *Preverovateľa kvality zákazky* z auditorov mimo priamych členov, menovaný štatutárny audítor však musí byť nezávislý od výkonu kontrolovanej zákazky. Osoba, ktorá v minulosti pôsobila ako zodpovedný partner na zákazke, nemôže byť menovaná ako Preverovateľ kvality zákazky skôr než po uplynutí dvojročného obdobia. Kontrolné tímy absolvujú cieľené školenia zamerané na výkon ich zodpovedností a pri realizácii kontrol využívajú štandardizované kontrolné zoznamy a nástroje vypracované na úrovni Siete.

Každý partner oprávnený podpisovať správy o audite v mene Spoločnosti podlieha previerke kvality zákazky zo strany Kontrolného tímu minimálne v rozsahu raz za päť rokov, alebo častejšie na základe rizikového profilu jeho zákaziek.

Výstupy z interných previerok kvality sú reportované vedeniu spoločnosti Slovensko, na účely posúdenia a prijatia vhodných nápravných opatrení.

Činnosť jednotlivých kontrolných tímov členských firiem je monitorovaná *Inšpekčným tímom* vydávaním školiacich materiálov a aktualizáciou podkladových manuálov k previerkam i náhodnými previerkami ich práce. Sieťový Inšpekčný tím zároveň dohliada na činnosť štatutárnych orgánov všetkých členských spoločností siete (Pwc, 2024).

V prípade audítorských spoločností **v kategórií 3** môže byť systém menovania Preverovateľa zjednodušený.

Obrázok 9 – Úryvok z návrhu internej smernice – Sekcia dokumentácia (model)



Zdroj: Vlastné spracovanie – Návrh internej smernice, kapitola 3.1.2

Zmeny pre kategóriu 3 a kategóriu 4 – Spoločnosť v sieti

Zrealizovanie zákazky sa riadi pravidlami a postupmi implementovanými v:

- Audit Manuál Siete,
- IU002 – Procesný manuál auditu a vybrané auditné procedúry,

- Štandardný elektronický auditný spis.

Audit Manuáli Siete – spoločný materiál všetkých auditných oddelením skupiny, ktorý zhrňuje a v prípade potreby dopĺňa požiadavky ISA na priebeh celého procesu overovanej zákazky. Tento manuál je vyhotovený v anglickom jazyku a všetkým zamestnancom oddelenia vždy prístupný na internom portály Spoločnosti.

IU002 – Procesný manuál auditu a vybrané auditné procedúry bol zostavený ako dodatok k Audit Manuálu Siete pre auditné oddelenie na Slovensku, definuje povinnosti seniora a manažéra zákazky a detailne špecifikuje niektoré postupy neobsiahnuté v Audit Manuáli siete.

Auditný spis sa delí na pohyblivú a pevnú časť.

Obrázok 10 – Úryvok z návrhu internej smernice – Vzdelávanie (model)

III.6 ZDROJE
Ľudské zdroje – Sekcia Vzdelávanie
<p>„Zodpovednosť za prípravu Plánu [školení] nesie HR oddelenie, pričom podlieha schváleniu vedenia spoločnosti. Zohľadňuje nároky národnej legislatívy na požiadavku časového rozsahu nepretržitého profesionálneho rozvoja, ako aj na ďalšie rozoznané tréningové potreby vyplývajúce priamo z konkrétnej zákazky.“</p>

Zdroj: Vlastné spracovanie – Návrh internej smernice, kapitola 3.1.2

Zmeny pre kategóriu 1 – Štatutárny audítor, SZČO

Proces vzdelávania prebieha u Štatutárneho audítora v rozsahu najmenej 120 hodín vzdelávacích aktivít počas trojročného obdobia, pričom aspoň 20 hodín musí absolvovať každoročne v súhlase s neporušením myšlienky kontinuálneho vzdelávania zákona o ŠA, tzv. *nepretržitého profesionálneho rozvoja*. Vzdelávacie aktivity musia pokrývať relevantné oblasti, ako sú audítorské činnosti, audítorské normy, daňová problematika, účtovníctvo a pod. Štatutárny audítor rovnako nesie zodpovednosť za vedenie a pravidelnú aktualizáciu evidencie svojho profesionálneho rozvoja. V rámci tejto agendy si vedie prehľadnú tabuľku absolvovaných vzdelávacích aktivít, ktorú každoročne kontroluje, aby zabezpečil:

- splnenie požiadaviek na potrebné vzdelávania nepretržitý rozvoj,
- prípravu podkladu na predloženie hlásení SKAU,
- identifikáciu možných nedostatkov a okamžité prijatie opatrení na nápravu, napr. v prípade nedostatočného počtu hodín vzdelávania.

Obrázok 11 – Úryvok z návrhu internej smernice – Monitorovanie (model)

III. 8 PROCES MONITOROVANIA A NÁPRAVY

„Pravidelné sledovanie kvality auditu koná vedenie Spoločnosti spoločne so všetkými štatutárnymi audítormi. Operatívnu zodpovednosť za celkovú koordináciu procesu monitorovania na úrovni prevádzky nesie tzv. Partner pre monitorovanie kvality. Tým sa každoročne stane jeden z partnerov z vedenia Spoločnosti podľa kritérií odbornej spôsobilosti.“

Zdroj: Vlastné spracovanie – Návrh internej smernice, kapitola 3.1.2

Zmeny pre kategóriu 1 – Štatutárny audítor, SZČO

I vzhľadom na individuálny charakter činnosti samostatne zárobkovo činného audítora musí byť monitorovanie kvality neoddeliteľnou súčasťou profesionálnej praxe.

Monitorovanie práce na zákazkách Štatutárneho audítora prebieha v dvoch krokoch: *Interné monitorovanie* – Štatutárny audítor minimálne raz ročne vykoná dôkladnú analýzu vlastnej činnosti svojich audítorských zákaziek, zameranú na identifikáciu potenciálnych nedostatkov a oblastí na zlepšenie, predovšetkým s ohľadom na hodnotenie transparentnosti svojej práce. Zistenia sa prejavia v aktualizácií vnútorných postupoch kvality i tejto smernice.

Externé monitorovanie – Minimálne raz v cykle piatich rokov poverí Štatutárny audítor *nezávislého odborníka z odboru* realizáciou externého hodnotenia jeho systému monitorovania. Previerka zabezpečenia kvality zo strany SKAU, prípadne dohľad ÚDVA sa považuje za rovnocennú externej forme monitorovania v danom kalendárnom roku. Externé dohľady regulačnými orgánmi SKAU alebo ÚDVA však nesmú kompenzovať interný systém monitorovania. Interval medzi dvoma po sebe nasledujúcimi externými hodnoteniami nesmie prekročiť lehotu 60 mesiacov.

Zmeny pre kategóriu 3 a kategóriu 4 – Spoločnosť v sieti

Spoločnosť implementuje proces monitorovania kvality v súlade s požiadavkami Sieť, vrátane pravidelných interných kontrol zo strany vedenia a výmeny informácií o zisteniach s ostatnými členmi. Spoločnosť má pre účely monitorovania zriadený trvalý tím auditných odborníkov – *Výbor pre riadenie rizík a kvality*, ktorý na štvrtročných stretnutiach prehodnocuje dopad vyvíjajúceho sa interného aj externého prostredia na systém riadenia kvality auditu s cieľom rozoznania nových rizík ohrozujúcich kvalitu výkonu a nastavenia opatrení na ich zmiernenie a predchádzanie.

Výbor pozostáva z piatich členov. Na jeho čele stojí *Partner pre monitorovanie kvality*, ktorý dozerá na reálnu aplikáciu prijatých opatrení na nápravu. Výbor sleduje legislatívne a regulačné zmeny s potenciálnym dopadom na audítorskú činnosť, vyhodnocuje technické a metodologické aspekty kvality audítorských zákaziek, prezentuje zistenia z prebiehajúcich kontrol audítorských súborov a poskytuje spätnú väzbu o výzvach a rizikách v praxi.

Kritéria monitorovania zostávajú rovnaké.

Ročný proces hodnotenia kvality auditu je implementovaný v súlade s globálnymi smernicami Siete, zabezpečujúc tak jednotný prístup k riadeniu kvality. Tento proces je koordinovaný a monitorovaný zástupcami regionálnych, oblastných a globálnych štruktúr, pričom dohľad vykonáva *Vedenie globálneho oddelenia uisťovacích služieb* (EY, 2025).

Na základe analýzy zmien v internej smernice audítorskej spoločnosti v oblasti kontroly kvality založenej na princípe ISQM a jej aplikácie v rôznych veľkostných kategóriách audítorských spoločností možno konštatovať, že štandard ISQM 1 prináša flexibilný a škálovateľný rámec, ktorý umožňuje prispôbiť systémy riadenia kvality veľkosti, zložitosti a špecifickým podmienkam každej organizácie. Výsledky analýzy pôvodného návrhu internej smernice potvrdzujú, že ISQM 1 poskytuje robustný a prispôbovateľný rámec pre riadenie kvality v audítorských spoločnostiach rôznych veľkostí a štruktúr.

ISQM 1 súčasne s tzv. *škálovateľnosťou* zdôrazňuje *význam profesionálneho úsudku* pri navrhovaní, implementácii a prevádzke systému riadenia kvality, pričom očakáva, že každá firma, a za systém riadenia kvality zodpovedný audítora zapojením práve profesionálneho úžitku získaného skúsenosťami, prispôsobí svoje politiky a postupy podľa povahy a okolností svojich činností (IAASB, 2021 a). Tento prístup umožňuje menším firmám, ako sú samostatne podnikajúci Štatutárni audítori alebo malé audítorské spoločnosti, implementovať efektívne a primerané opatrenia na zabezpečenie kvality, ktoré zodpovedajú ich špecifickým potrebám a rizikám a zároveň poskytuje väčším organizáciám nástroje na komplexné riadenie kvality v súlade s medzinárodnými štandardmi. Prístup budovaný na cieľoch ISQM 1 tak podporuje kontinuálne zlepšovanie kvality audítorských služieb a zabezpečuje ich súlad s aktuálnymi regulačnými požiadavkami.

3.3 Dozor nad systémom revízie kvality

Vychádzajúc z doteraz nazbieraných poznatkov v problematike diplomovej práce môžeme uviesť, že dohľad nad systémom revízie kvality sa v audítorských spoločnostiach na území Slovenska uskutočňuje na viacerých úrovniach, a to interne, vo vnútri každej spoločnosti, ale aj externe, dohľadným orgánom, a to nasledovne:

Schéma 2 – Úrovne dozoru nad systémom riadenia kvality



Zdroj: Vlastné spracovanie

Na najnižšej úrovni dohliada na kvalitatívne nároky **partner zodpovedný za zákazku**. V zmysle štandardu ISA 220 (Revidované) nesie za úroveň kvality vykonanej zákazky zodpovednosť vedúci audítor, keďže má za úlohu dozerat', aby audit zákazky prebehol v súlade s regulačnými požiadavkami, etickými normami a so zreteľom na možné riziká dohliadajúc pritom nad zvereným auditným tímom, a to všetko s udrжанím nezávislosti ako hlavného kritéria akceptácie zákazky. Právnu a profesijnú zodpovednosť za level dosiahnutej kvality podanej práce a vypovedaný výrok následne svojím podpisom potvrdzuje v správe audítora. Partner za zákazku zodpovedný môže časť zodpovednosti delegovať na dostatočne skúseného člena tímu, od celkovej zodpovednosti však oslobodený nie je.

Na prácu štatutárneho audítora dohliada **kontrolór kvality**, osoba menovaná v súlade so štandardom **ISQM 2**, ktorý nezávisle posudzuje efektívnosť procesu vykonaného auditu a jeho súlad s požiadavkami.

Interný audítor neplní len funkciu dozoru kvality jednotlivých audítorských zákaziek, ale dohliada na celkovú funkčnosť interných procesov v celej spoločnosti. Jeho hlavnou úlohou je identifikovať možné riziká, preverovať efektívnosť vnútorných mechanizmov kontroly a zhodnotiť súlad s legislatívnymi normami a etickými princípmi. Pravidelným nahlasovaním zistení vedúcim orgánom prispieva k transparentnosti a riadnej prevádzke spoločnosti. Interní audítori sa však nemusia zameriavať výlučne len na všeobecné kontrolné procesy spoločnosti, ale môžu sa špecializovať na konkrétne oblasti podľa potrieb firmy. Môže ísť napríklad o audítora zameraných výhradne na oblasť IT systémov, kybernetickej bezpečnosti, ochrany údajov, alebo na oblasť ESG. Firmy môžu využiť odborné znalosti interných audítora nielen na vlastné monitorovanie, ale i na poskytovanie špecializovaných konzultačných služieb externým klientom v témach, na ktoré sa interní audítori zameriavajú.

Za kvalitu vykonanej zákazky a celého auditného tímu zodpovedá partner zodpovedný za zákazku, teda štatutárny audítor, ktorý v mene spoločnosti podpisuje správu audítora. V súlade s prvým prvkom štandardu ISQC 1 a následne i s aktualizáciou v prvku „Spravovanie a vedenie“ ISQM 1 preberá zodpovednosť **vedenie spoločnosti**, naplňajúce svoj záväzok kvality svojou prácou a správaním.

Finálnu zodpovednosť za kvalitu však nesie **samotná spoločnosť**, keďže nastavovala právnu i organizačnú štruktúru vedúcu k menovaniu zástupcov do jej vedenia (ISQM 1).

Pokiaľ je audítorská spoločnosť súčasťou širšej **siete firiem**, dohľad nad kvalitou vykonávaných zákaziek sa zabezpečuje nie iba na úrovni samotnej firmy, ale aj prostredníctvom interných štruktúr siete, zvyčajne v závislosti od geografického rozsahu siete. Zámerom viacúrovňového dohľadu je zaistiť konzistentné uplatňovanie metodík a štandardov naprieč jednotlivými členskými firmami siete. V prípade spoločnosti pôsobiacej rozdelenej do tzv. regiónov (EY, 2025) sa dozor vykonáva prostredníctvom regionálnych orgánov dohľadu, ktoré zabezpečujú dodržiavanie kvalitatívnych štandardov a procesov v rámci vymedzeného regiónu, zvyčajne podľa kontinentov (napr. európskeho regiónu). Pre globálne pôsobiace audítorské siete funguje i ďalšia úroveň dozoru zvyčajne organizovaná i na globálnej úrovni celej siete, kedy orgán globálneho dozoru, nadregionálny, globálny dohľad, ktorý monitoruje procesy spoločností v sieti naprieč kontinentmi.

Príkladom viacstupňového vnútorného dohľadu sú programy v sieti KPMG. V rámci systému *QPR (Quality Performance Review)* sa hodnotia vybrané zákazky podľa rizikovosti i práca partnerov zodpovedných za zákazky, pričom každý vedúci zákazky je preverovaný najmenej raz za štyri roky nezávislým preverovateľom z iných členských firiem siete. Na úrovni systému riadenia kvality ako celku sa vykonáva monitorovací program *KQCE (KPMG Quality & Compliance Evaluation)*, ktorý testuje systém kvality a vyhodnocuje jeho funkčnosť a súlad so štandardmi a internými politikami siete i globálny program *GQCR (Global Quality Compliance Review)*, ktorého cieľom je preveriť, či členské firmy dodržiavajú zásady riadenia kvality stanovené na globálnej úrovni (KPMG, 2025).

Súčasťou systémov kvality v sieťach býva aj vytváranie špecializovaných čiastkových pozícií, ktoré sa zameriavajú len na vybrané oblasti z riadenia rizík či nezávislosti. V sieti KPMG ide napríklad o funkciu „*Risk Management Partner*“, špecializovaný partner, na identifikovanie a manažovanie rizík v auditných procesoch (2025). V sieti PwC pôsobí globálna funkcia „*Partner Responsible for Independence*“, ktorá má na starosti otázky nezávislosti (2025), obdobne ako pozícia „*Partner zodpovedný za etiku a nezávislosť*“ v KPMG (2025). Takéto pozície napomáhajú priebežnému monitorovaniu a zabezpečujú uplatňovanie štandardov aj v úzko vymedzených oblastiach kvality.

Slovenská komora audítorov a Úrad pre dohľad nad výkonom auditu

Prax audítorských spoločností i štatutárnych audítorov podlieha **Previerke zabezpečenia kvality**, systematickému nestrannému hodnoteniu dodržiavania princípov a požiadaviek na kvalifikovanosť, súlad s legislatívnymi normami, zásadami profesionálnej etiky a presnosť zvolených audítorských procesov predpísaných dozorným orgánom s cieľom ochrany ekonomického záujmu verejnosti a aktuálne i pre upevnenie transparentných procesov zverejňovania nefinančných informácií o udržateľnosti (Cia, 2021).

Na podklade zhodnotenia rizikovej analýzy a výberu z konkrétnej kategórie kontrolovanej spoločnosti je previerka zabezpečenia kvality certifikovaná na Slovensku dvomi orgánmi – buď **Úradom pre dohľad nad výkonom auditu** (ďalej len „**ÚDVA**“), alebo **Slovenskou komorou audítorov** (ďalej len „**SKAU**“) v súhlase s § 35 zákona o ŠA.

Orgán dohľadu, ÚDVA, vykonáva previerku u štatutárnych audítorov a audítorských spoločností poskytujúcich služby auditu alebo uistenia v oblasti informovania o aspektoch udržateľného rozvoja v účtovníctve jednotiek s charakterom subjektu osobitného významu alebo subjektu verejného záujmu s frekvenciou kontroly aspoň raz za tri roky.

A naopak, profesijná komora SKAU dohliada na činnosť audítorov auditujúcich jednotky neklasifikované za subjekt verejného záujmu alebo za subjekt osobitného významu minimálne raz za šesť rokov.

Kompetencia SKAU na výkon systému previerok zabezpečenia kvality však nezbavuje Úrad pre dohľad nad výkonom auditu právomoci urobiť kontrolu previerkou v rovnakých oblastiach, keďže ÚDVA dohliada aj na previerky pod správou SKAU.

Subjektom podľa osobitného významu označuje zákon o ŠA obchodné spoločnosti, ktoré aspoň v dvoch hneď po sebe idúcich účtovných obdobiach preukázateľne splnili najmenej dve z troch predpísaných podmienok, a to:

- celkové brutto ocenenie majetku v súvahe presiahlo 170 000 000 €,
- čistý obrat prekročil sumu 170 000 000 € alebo
- počet zamestnancov prerátaný priemerom presiahol 2 000 zamestnancov za účtovné obdobie.

Počet právnických osôb, spĺňajúcich od účtovného obdobia končiaceho v priebehu roku 2024 alebo k 31. 12. 2024 aspoň dve kritériá, sa oproti predchádzajúcemu obdobiu zvýšil z počtu 85 subjektov k poslednému decembru 2023 na 99 obchodných spoločností. Do zoznamu subjektov podľa osobitného významu (označované aj pojmom „veľké obchodné spoločnosti“ (ÚDVA, 2024)) k 31. 12. 2024, pribudli medziročne, napríklad: operátor mobilného signálu O2 Slovakia, s. r. o.; MEGGLE Slovakia, s. r. o. (nový vlastník spoločnosti RAJO, s. r. o.); distribútor liečiv a zdravotníckych pomôcok MED – ART, spol. s r. o. i všetkých osem samosprávnych krajov, ktoré boli ešte do 30. 6. 2024 považované za subjekty verejného záujmu (ÚDVA, 2025).

Za subjekt verejného záujmu sú označované účtovné jednotky s nezanedbateľným vplyvom na verejnosť pre svoju veľkosť či povahu činnosti (Ondrušová, Kňazková, 2017).

Zoznam *subjektov verejného záujmu* zostaveného z pohľadu právnej úpravy pre audítorstvo zahŕňal k 31. 12. 2024 celkovo 169 záznamov, konkrétne napríklad Tatra banku, a. s.; UNIQA d.s.s.; Allianz – Slovenskú poisťovňu, a. s.; ale i mestá Trenčín, Nitra a Martin či EUROVEU, a. s., JTRE financing 2, s. r. o. a Hydromeliorácie a. s. ako emitentov cenných papierov, ktorí majú v zozname najvyššie zastúpenia z hľadiska počtu (ÚDVA, 2025).

Činnosť všetkých vyššie uvedených subjektov podlieha regulačnému dohľadu Úradu pre dohľad nad výkonom auditu, a to prostredníctvom previerok zabezpečenia kvality vykonávaných u audítorských spoločností, ktoré v týchto subjektoch realizujú audity.

Dlhodobo platilo, že audity subjektov verejného záujmu realizovali primárne spoločnosti tzv. Veľkej štvorky. V roku 2022 podiel najväčších audítorských spoločností na trhu auditu subjektov verejného záujmu (SVZ) na Slovensku poklesol na 81,36 %, čo predstavuje medziročný pokles o 8,52 percentuálneho bodu. Tento trend je dôsledkom presunu auditov na menšie firmy, ktoré ponúkajú nižšie ceny za svoje služby. Napriek tomu sa tržby z auditov SVZ zvýšili o 13 %, čo je spôsobené rastom poplatkov za audit v dôsledku inflácie (Chrenková – Buzgová, 2022). K dátumu odovzdania diplomovej práce neboli za rok 2023 zverejnené žiadne mediálne analýzy trendov v oblasti auditov subjektov verejného záujmu, vychádzať možno len z individuálnych správ o transparentnosti audítorských spoločností.

V nasledujúcom odseku si všeobecne popíšeme proces **priebehu previerky zabezpečenia kvality** rozpracovaný § 35 zákona č. 423/2015 Z. z.

V prvom kroku odovzdá ÚDVA SKAU zoznam audítorských spoločností a štatutárnych audítorov schválený Prezidiom SKAU, ktorí budú v nasledujúcom období podliehať previerke zabezpečenia kvality definovanej vyššie. ÚDVA pri plánovaní harmonogramu previerok a dohládov na daný kalendárny rok dbá na to, aby sa predišlo opakovanému výkonu previerky v tom istom dohliadanom subjekte v rámci rovnakého kalendárneho roku. Výnimku z pravidla tvoria mimoriadne previerky alebo mimoriadne dohľady, o ktorých výkone rozhoduje Výbor pre zabezpečenie kvality štatutárneho auditu (ÚDVA, 2024).

Zásady, podľa ktorých bude previerka prebiehať, sa každoročne upravujú a prispôbujú zvoleným jednotkám vo vnútorných predpisoch Komory i Úradu. V súhlase so zákonom číslo 211/2000 Z. z. o slobode informácií nemôžu byť tieto interné postupy a predpisy zverejňované ani prezentované verejnosti, SKAU však svoje adaptované interné metodiky predkladá na odsúhlasenie ÚDVA ešte pred začatím procesu previerok.

Výber subjektov na kontrolné previerky sa uskutočňuje podľa výsledkov analýzy rizika, čím sa zamedzuje náhodnosti a zvyšuje objektivita výberového procesu. Riziková analýza zahŕňa faktory ako výsledky predošlých previerok a nevyhovujúce hodnotenie, včasnosť implementácie nápravných opatrení, ale aj iné aspekty, ako personálne zabezpečenie a počet hodín strávených výkonom auditu, primeranosť výšky poplatkov, či neplnenie členských povinností audítora (SKAU, 2024).

Samotný **výkon previerky kontroly** môžeme rozdeliť teoreticky do troch štádií:

Po výbere subjektov na previerku nastáva *prípravná fáza*, kedy sú preverovaní štatutárni audítori, fyzické osoby i audítorské spoločnosti, informovaní o nadchádzajúcej kontrole, a súčasne obdržia zoznam požiadaviek na predloženie dokumentov, napríklad interných predpisov systému kvality, dotazníkov k preukázaniu nezávislosti, podkladov o nastavení politiky tvorby cien za poskytované služby, a ďalších, ktoré budú predmetom previerky.

Po zhromaždení žiadaných podkladov nastáva *realizačná fáza*, teda výkon samotnej previerky. Previerky u jednotlivých audítorov vykonávajú oboma inštitúciami *menovaní kontrolóri*, fyzické osoby spĺňajúce niekoľko zákonom daných meradiel. V druhej etape kontrolóri analyzujú efektivitu nastavenej politiky kvality audítorov a súlad nielen systému kvality, ale i iných vzoriek sprístupnenej zapožičanej audítorskej dokumentácie s legislatívou ISA. Dôkladne hľadajú prípady, ktoré by mohli dokazovať ohrozenie nezávislosti, mlčanlivosti a zaujatosti preverovaného subjektu, ktorých porušenie bezodkladne nahlásia príslušnej inštitúcií dohľadu. V prípade opakujúcej sa previerky sa hodnotí aj dodržanie odporúčaní na odstránenie predchádzajúcich chýb a zisťuje sa spôsob, ktorý štatutárny audítor zvolil na riešenie nedostatkov z minulých kontrol.

V tretej fáze výkonu previerky zabezpečenia kvality kontrolór zhrnie rozpoznané odchýlky postupov od zadaných kritérií, vydá základný návrh odporúčaní na ich obmedzenie aj návrh na stupeň hodnotenia.

Previerka sa končí vydaním *správy z previerky zabezpečenia kvality* sumarizujúcej primárne zistenia previerky, ktorú kontrolór zasiela v prvom prípade Výboru pre zabezpečenie kvality štatutárneho auditu a v prípade druhom Dozornej rade SKAU. Kontrolné orgány oboch regulačných orgánov pre oblasť auditu, ÚDVA i SKAU, vyhodnotia prijaté zistenia z previerky, určia vhodné termíny na nápravu nájdených nedostatkov i s konečnými odporúčaniami na ich odstránenie a udelia subjektu výslednú známku hodnotenia. Výsledky z previerky sú postúpené overovaným audítorom. Subjekty podrobené previerke sa tak takouto cestou dostávajú k užitočnej spätnej väzbe zo strany kompetentných regulačných orgánov, ktorá im dáva možnosť optimalizovať nastavené interné procesy a systémy v súlade s platnými predpismi. Takáto odozva je kľúčová pre revíziu metodologických prístupov a pracovných praktík, čím sa prispieva k neustálemu zvyšovaniu kvality poskytovaných služieb v rámci profesijných štandardov. Nevykonanie daných korekčných opatrení štatutárnymi audítormi a audítorskými spoločnosťami vedú k začatiu disciplinárneho konania na pôde SKAU alebo k vyrubeniu sankcií zo strany ÚDVA.

V závere predkladá SKAU Úradu *celkový prehľad výsledkov previerok zabezpečenia kvality* najneskôr do 31. 3. za predošlý kalendárny rok, a súčasne zabezpečí jeho zverejnenie na svojom webovom sídle najskôr do konca nasledujúceho mesiaca, k poslednému dňu mesiaca apríl rovnakého roka. Rovnaký *sumár* sprístupňuje na vlastnej internetovej stránke do 31. 5. bežného roka i ÚDVA.

Dôvodom, prečo sa téme previerky zabezpečenia kvality zaoberáme je i fakt, že predmetom previerky zabezpečenia kvality podľa § 35 zákona o ŠA sú mnohé oblasti ako už zmieňovaná požiadavka nezávislosti, výška vystavenej faktúrovej sumy za poskytnuté služby, primeranosť zdrojov na prijatie zákazky i samotné posúdenie systému vnútornej kontroly audítorskej spoločnosti a ďalšie oblasti tvoria zároveň integrálnu súčasť ISQM 1.

Predmetom previerok zabezpečenia kvality uskutočnenej ÚDVA za rok 2023 bolo preukázanie súladu výkonu činnosti dozeraných subjektov s platnou národnou i nadnárodnou legislatívou upravujúcou oblasť audítorstva, už predtým niekoľkokrát spomínanú v našej diplomovej práci. Od roku 2021 postupuje ÚDVA pri inšpekciách podľa detailnej európskej metodologickej príručky, tzv. CAIM (z angl. *Common Audit Inspection Methodology*), ktorá sa podľa nášho názoru, v mnohých hlavných bodoch prekrýva s požiadavkami ISQM na kvalitu i s princípmi zákazky podľa ISA 220 (Revidované), ale taktiež zahŕňa i niektoré špecifické oblasti auditu, napríklad audity IT, výnosov, odhadov, a to všetko na podklade ocenenia kvality audítorských spisov (ÚDVA, 2025).

Dodržiavanie postupov medzinárodných štandardov manažmentu kvality ISQM a spôsob implementácie účinných politík riadenia kvality hodnotili prvýkrát inštitúcie práve k dátumu odovzdania diplomovej práce v poslednej zverejnenej verzii previerok za rok 2023.

K hodnoteniu výsledkov previerky zabezpečenia kvality u dohliadaných subjektov využíva Úrad číselnú stupnicu od 1 po 4, pričom stupeň 1. za považuje za najlepší.

Do konečného udeleného hodnotenia príslušného preverovaného subjektu ÚDVA za rok 2023 boli zahrnuté závery z:

- testovania dodržiavania ISA na vzorke audítorskej dokumentácie,
- vyhodnotenia nastavení systému riadenia a kontroly kvality a
- testovania systémov v cieľovo zvolených oblastiach auditu.

Tabuľka 1 – Hodnotiaca škála ÚDVA

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

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Prehľadu o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu a dohládov vykonaných Úradom pre dohľad nad výkonom auditu za rok 2023

V kalendárnom roku 2023 uskutočnil ÚDVA celkovo 11 previerok, z toho 8 bolo ukončených a 3 nové previerky v druhej polovici roka sa začali vykonávať. Úrad nadväzoval na výkon previerok v rámci tretieho 3-ročného cyklu v súhlase s nastaveným harmonogramom. Len jediný subjekt bol ohodnotený najvyšším stupňom, teda bez potreby implementácie nápravných opatrení; najväčšiemu počtu – štyrom z ôsmich preverovaných subjektov – bol pridelený druhý stupeň; jeden subjekt, ocenený známkou tri, musí urýchlene odstrániť významné nezrovnalosti; a nefunkčnosť systému bola konštatovaná u dvoch štatutárnych audítorov. Posledné dva prípady boli postúpené k zahájeniu sankčného konania.

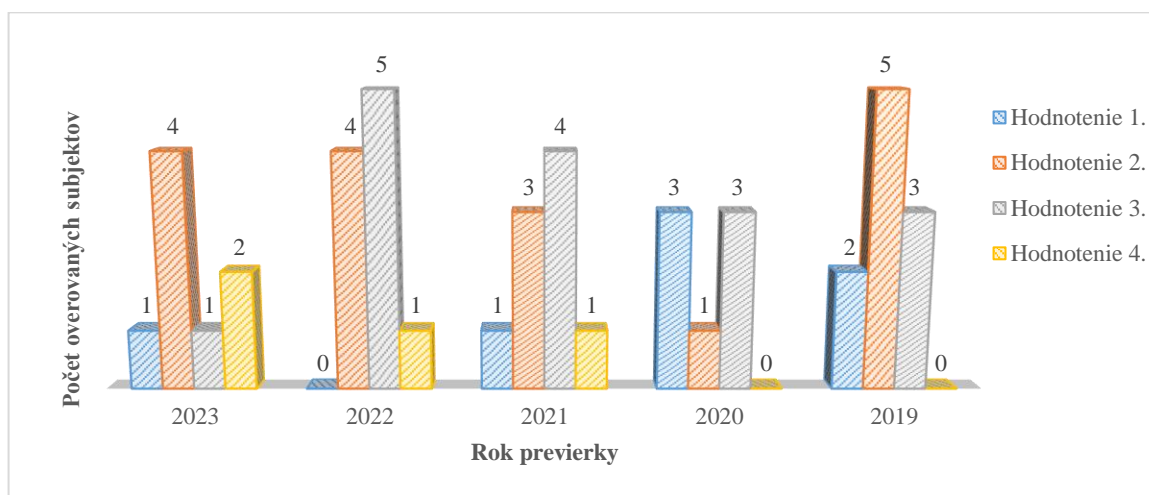
Tabuľka 2 – Prehľad udeleného hodnotenia ÚDVA

	1.	2.	3.	4.	Spolu za kalendárny rok
2023	1	4	1	2	8
2022	0	4	5	1	10
2021	1	3	4	1	9
2020	3	1	3	0	7
2019	2	5	3	0	10
Spolu	7	17	16	4	44

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Prehľadov o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu a dohládov vykonaných úradom pre dohľad nad výkonom auditu v jednotlivých rokoch

Nasledujúci graf vizuálne znázorňuje údaje z tabuľky 2 a umožňuje jednoduchšie porovnanie vývoja udelených hodnotení v jednotlivých rokoch.

Graf 1 – Grafické porovnanie udeleného hodnotenia ÚDVA



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Prehľadov o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu a dohladov vykonaných úradom pre dohľad nad výkonom auditu v rokoch 2020 – 2024

Tabuľka 2 i nasledujúci graf 1 poskytujú prehľad udelených hodnotení, rozdelených do štyroch stupňov, Úradom v rokoch 2019 – 2023. Stĺpec tabuľky 2 spolu taktiež vyjadruje počet ukončených previerok, teda ohodnotených preverovaných subjektov, v danom roku. Všetky údaje v tabuľke sú uvedené k 31. 12. roka. Počet preverovaných subjektov sa každoročne približne pohybuje na rovnakej úrovni. V rozpätí sledovaných rokov 2019 – 2023 bolo vykonaných 44 previerok, v rámci princípu trojročného hodnotiaceho cyklu však už u niektorých subjektov došlo k opakovanej previerke. Stupeň hodnotenia 2 bol v sledovanom období najčastejšie udeľovaným hodnotením; stupeň 1 bol udelený približne o polovicu menej často, čo môže odzrkadľovať relatívne prísne kritériá, ktoré musia audítori splniť na jeho dosiahnutie.

Nezrovnalosti, ktoré kontrolóri ÚDVA v previerkach zabezpečenia kvality auditu počas piatich rokov identifikovali, opakovane indikujú najmä porušovania legislatívy ISA a súvisiacich právnych predpisov, neúplnú dokumentáciu, nepostačujúce audítorské procesy na zisťovanie nezrovnalostí samotných auditovaných účtovných závierok účtovných jednotiek, špecificky podľa IFRS, ďalej nedostatočnú preukázateľnosť nezávislosti audítorských tímov či nesprávnu alokáciu časových a personálnych zdrojov. Množstvu z rozpoznávaných nedostatkov už v súčasnosti možno predísť práve precíznou tvorbou interného systému vypracovaného na princípe prevencie rizík podľa štandardov ISQM 1 a ISQM 2 i zavedením primeraných následných kontrolných mechanizmov, a to už v procese plánovania samotného auditu. Po posúdení najčastejšie sa opakujúcich zistení zverejnených v rámci previerok ÚDVA za rok 2023 možno konštatovať, že viaceré

audítorské jednotky podcenili samotný prechod na nový systém manažmentu kvality, vrátane vypracovania požadovaných interných smerníc a zabezpečenia priebežného interného dohľadu nad dodržiavaním nastavených procesov.

Už niekoľko rokov ÚDVA verí, že previerky dopomáhajú k ochrane celkového záujmu verejnosti i vložených investícií, keďže investori sa pri rozhodovaní spoliehajú na údaje vo zverejnených účtovných závierkach. ÚDVA teda dohľadom nad kvalitou práce audítorov prispieva k napĺňaniu hlavného cieľu samotného auditu i štandardu ISQM 1 (ÚDVA, 2024).

SKAU sa k priebehu previerky vyjadruje vo vypracovanom a schválenom *Prehľade o celkových výsledkoch previerok za rok 2023* výrazne konkrétnejšie ako ÚDVA. Udeleniu hodnotenia predchádza vyplnenie niekoľkých dotazníkov, na každý dotazník nadväzuje zoznam žiadanej dokumentácie. Správnosť dodaných informácií v prílohách (dokumentácií) a formulároch potom overuje kontrolór počas previerky. *Dotazníkový systém* má zabezpečiť nestranné transparentné vykonanie previerky.

Fyzická previerka sa začína u dohliadaného subjektu vykonávať po obdržaní elektronicky vyplneného nástupného *Dotazníka 1* sprostredkujúceho vstupné kontaktné údaje a súvisiace podklady preukazujúce zákonnú činnosť audítora za preverované obdobie. Ak je to vzhľadom na konkrétny charakter preverovaného audítora opodstatnené, *Dotazník 1* ešte pred zahájením previerky dopĺňajú dotazníky 1A a 1AP. *Dotazník 1A* je určený na zber informácií o spolupracujúcej osobe, o audítorovi pracujúceho v mene preverovaného subjektu s prihliadnutím na vzájomné prepojenie s hlavným preverovaným audítorom, a prostredníctvom *Dotazníka 1AP* SKAU v zjednodušenom rozsahu dozerá na administratívne povinnosti u audítorov s pozastavenou licenciou alebo u tých audítorov, ktorí nevykonávajú audítorskú prax. Tento proces sa označuje ako *administratívna previerka*, pričom v sledovanom období 2023 prebehlo 9 administratívnych previerok FO.

Prostredníctvom predloženej dokumentácie, tvoriacej prílohy k dotazníkom, overí kontrolór dodržiavanie noriem kvality výkonu práce audítora a svoje zistenia zaznamená v *Dotazníku 2A až 2D* podľa statusu auditovaného subjektu, na ktorý sa vykonávaná previerka bude vzťahovať – podnikateľský subjekt, verejný sektor, neziskové organizácie, politické strany. Ak teda audítor overoval činnosť a výsledky pre viacero rôznych typov subjektov, kontrolór bude vyplňať viac ako jednu verziu *Dotazníka 2*.

Výber audítorských subjektov, ktoré majú byť v danom roku riadne preverované, vychádza z časovej požiadavky šiestich rokov zákona o ŠA a nastavených kritérií výberu podľa Metodiky SKAU. Dôvodom na skrátenie cyklu môžu byť výsledky z udeleného hodnotenia alebo tematicky zamerané previerky venujúce sa konkrétnemu druhu audítorského rizika. Na tvorbu plánu riadnych previerok SKAU v skúmanom roku 2023 mali vplyv tieto faktory:

Tabuľka 3 – Ukazovatele výberu SKAU – plán

Kritérium výberu	Počet ŠA (FO)	Pomer kritérií výberu u FO	Počet AS (PO)	Pomer kritérií výberu u PO
<i>6-ročný cyklus</i>	32	61,5 %	27	64 %
<i>Previerka doteraz nevykonaná</i>	5	9,6 %	3	7 %
<i>Počet auditov</i>	5	9,6 %	10	24 %
<i>Marenie previerky, PN</i>	2	3,8 %	–	–
<i>Negatívne hodnotenie</i>	7	13,5 %	2	5 %
<i>Pozastavená činnosť</i>	1	1,9 %	–	–
Spolu	52	100 %	42	100 %

*Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Prehľadu o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality
štatutárneho auditu za rok 2023*

* pozn.: ŠA = štatutárny audítor; FO = fyzická osoba; AS = audítorská spoločnosť; PO = právnická osoba

Počas roka 2023, s prihliadnutím na šesť vytyčených kritérií uvedených v prvom stĺpci tabuľky 3, plánovala Komora previesť 52 riadnych previerok u štatutárnych audítorov a 42 komplexných kontrol v audítorských spoločnostiach. V skutočnosti však môžeme konštatovať nenaplnenie pôvodného plánu o 19,15 % pre dôvody spracované nižšie:

Tabuľka 4 – Dôvody nevykonania previerok SKAU

Previerky SKAU	ŠA (FO)	AS (PO)	Spolu
Plánované	52	42	94
Skutočne vykonané	41	35	76
Administratívne	9	0	9
Riadne	32	35	67
Nevykonané	11	7	18

Zmarenie	2	0	2
Zrušenie pre PN audítora	2	1	3
Presun na rok 2024	0	2	2
Previerka vykonaná ÚDVA	0	2	2
Vyčiarknutie zo zoznamu	7	2	9

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Prehľadu o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu za rok 2023

9 previerok u audítorov, fyzických osôb, bolo preraďovaných medzi mimoriadne previerky z dôvodu toho, že audítori buď mali v sledovanom čase pozastavenú licenciu na výkon profesie, aktívne nevykonávali audítorskú činnosť alebo nevykonávali audity v postavení partnerov zodpovedných za zákazku, čiže kľúčových audítorských partnerov (pojem v súlade so zákonom o ŠA). U audítorov s administratívnou previerkou sa Dotazník 2 nevyplňa.

Rok 2023 bol druhým rokom, kedy sa previerky uskutočnili podľa systému bodového hodnotenia dotazníkov, čo síce predstavuje vyššiu administratívnu náročnosť procesu hodnotenia pre kontrolórov SKAU, avšak má prinášať spoľahlivejšie výsledky (SKAU, 2024). Výsledkom čiastkového bodového hodnotenia vybraných oblastí sprístupnenej dokumentácie z príloh dotazníkov 1 je slovný komentár i ohodnotenie previerky stupňami A až D.

Tabuľka 5 – Hodnotiaca stupnica SKAU

Hodnotenie	Slovné vyjadrenie	ŠA	AS
A	Organizácia činnosti audítora, dodržiavanie noriem auditu a ostatná činnosť audítora v preverovaných oblastiach je dostatočná. Správa neobsahuje žiadne zistenia, resp. iba zistenia s nízkou závažnosťou bez potreby prijatia odporúčaní.	23	24
B	Organizáciu činnosti audítora, dodržiavanie noriem auditu a ostatnú činnosť audítora v preverovaných oblastiach je potrebné zlepšiť. Správa obsahuje iba zistenia so strednou závažnosťou, ktoré môžu byť odstránené prijatím vhodných odporúčaní.	13	10
C	V organizácii činnosti audítora, v dodržiavaní noriem auditu a v ostatnej činnosti audítora v preverovaných oblastiach sú závažné nedostatky. Správa obsahuje významné zistenia, ku ktorým je potrebné prijať odporúčania na ich urýchlené odstránenie. Audítora je povinný absolvovať špeciálne vzdelávanie pred výkonom audítorskej činnosti v nasledujúcom období, ktoré sa bude realizovať v rámci komory.	5	2

Hodnotenie	Slovné vyjadrenie	ŠA	AS
D	V organizácii činnosti audítora, v dodržiavaní noriem auditu a v ostatnej činnosti audítora v preverovaných oblastiach sú zásadné až nevyhovujúce nedostatky. Systém výkonu audítorskej činnosti nie je zavedený, nie je funkčný resp. previerka nepotvrdila uplatňovanie systému v činnosti preverovaného audítora. Audítor je povinný absolvovať špeciálne vzdelávanie pred výkonom audítorskej činnosti v nasledujúcom období, ktoré sa bude realizovať v rámci komory. Pozvanie audítora na dozornú radu.	0	0
Spolu		41	36

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa Prehľadu o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu za rok 2023

Udeleniu hodnotenia predchádzalo odhalenie až 1 144 pochybení v celkovo 147 dotazníkoch. Previerky SKAU identifikovali medzery v audítorskej dokumentácii najmä na základe chybovosti v testovacích postupoch, pri výbere vzoriek a výpočte rizika zákazky i reakcií naň, ďalej na základe chýbajúcej evidencie o hodinách strávených na zákazke alebo v nezdokumentovanej komunikácii s klientom i v publikovaných finálnych správach o audite. Nedostatky sa prejavili v zastaraných alebo žiadnych interných smerniciach, vrátane smernice o vnútornom systéme kontroly kvality, i v absencii záznamov z vyhodnotenia účinnosti interného monitorovania. Kontroly navyše odhalili neznalosť osobitných pravidiel a požiadaviek na finančné vykazovanie v auditovaných subjektoch (politické strany, neziskové organizácie...).

Hoci štatutárni audítori a audítorské spoločnosti majú nastavený viacúrovňový systém vnútorného dozoru nad kvalitou, vrátane kontrol na úrovni skupín, ako rozoberáme v začiatku tejto podkapitoly, externé previerky zabezpečenia kvality vykonávané oboma subjektmi regulácie dohľadu naďalej odкрývajú viaceré nedostatky. Tieto poukazujú na vážne zlyhania systému audítorskej praxe ohrozujúce úroveň a integritu poskytovaných auditov. Z analýz previerok vyplýva, že najkritickejšími oblasťami sú práve už niekoľkokrát spomínané porušovanie predpisov na všetkých úrovniach procesu auditu (od plánovania, cez výkon, až po kontrolu), nedostatočná dokumentácia a len formálny postoj k povinnosti nastaviť procesy v súlade s týmito predpismi.

Vnútorné kontrolné mechanizmy sú často nastavené iba formálne, na papieri, a v realite neodrážajú skutočné riziká, ktorým čelí konkrétny audítor (absencia tzv. škálovateľnosti podľa štandardu ISQM 1), pričom posudzovanie vnútorného kontrolného

systemu auditorských subjektov býva nedostatočné, naoko, alebo v plnej miere absentuje. Neplnenie povinností týkajúcich sa dokumentácie vedenej k práci audítora i neaktuálne verzie smerníc dokazujú systémové problémy v riadení auditorskej činnosti. Pridáva sa aj nesprávne zadelenie intelektuálnych zdrojov, ktoré sú často k špecifickým zákazkám pridelené bez dostatku skúseností z danej problematiky. Tieto všetky nedostatky sú v priamom rozpore s princípmi ISQM 1 a 2, keďže štandardy kladú dôraz na efektívny manažment kvality a metodické zabezpečenie auditu, ktorého dodržiavanie sa má sústavne kontrolovať.

Na odstránenie zistených nedostatkov je preto nevyhnutné prijať prísnejšie kontrolné opatrenia, posilniť úroveň interného odborného vzdelávania audítorov a zabezpečiť dôsledné dodržiavanie auditorských štandardov v každej jednotke. I preto si SKAU do nasledujúceho obdobia určila za cieľ ešte viac sa zdokonaľovať v dohľade nad systémom kontroly kvality auditu u dohliadaných subjektov. Métu plánuje dosiahnuť úpravou metodiky interných predpisov, zvyšovaním odborných znalostí o manažmente kvality podľa novoprijatých štandardov ISQM 1 a ISQM 2 a povinným vzdelávaním štatutárnych audítorov. Nadobudnuté poznatky by sa následne mali premietnuť do precíznej tvorby ich vnútorných smerníc, čím sa posilní celková kvalita auditorskej praxe (SKAU, 2024). Účinnosť týchto opatrení však ukáže až prehľad z previerok zabezpečenia kvality za rok 2024 a neskôr.

V súlade s témou našej diplomovej práce môžeme konštatovať, že ak by sa zohľadnili všetky uvedené nedostatky a premietli do tvorby nových alebo aktualizácie existujúcich interných predpisov – najmä v oblasti systému manažmentu kvality v auditorských spoločnostiach – viedlo by to k zlepšeniu kvality poskytovaných služieb, zvýšeniu transparentnosti auditorských procesov a efektívnejšiemu predchádzaniu širokého spektra rizík.

Záver

V súčasnom dynamickom a globalizovanom hospodárskom prostredí zohráva dôveryhodnosť finančných informácií kľúčovú úlohu pri rozhodovacích procesoch širokého spektra používateľov – od investorov, cez veriteľov, až po regulačné orgány. Audítorské služby predstavujú základný nástroj na zabezpečenie transparentnosti a spoľahlivosti účtovnej závierky a iných finančných informácií. Systém kontroly kvality práce audítora auditu však prebieha na pozadí výkonu samotného procesu auditu, zmenu platnej legislatívy si tak samotný klient zväčša len ťažko všimne. Postupovanie podľa aktuálne stanovenej legislatívy s pevne nastavenými postupmi práce však poskytuje vo výsledku klientom podvedomú istotu kvalitne poskytnutej služby, a tak zlepšuje dobré meno a dôveru v profesiu, čo odzrkadľuje samotný cieľ IAASB pri ich implementácií.

Našou diplomovou prácou chceme poukázať na dôležitosť dôsledného uplatňovania princípov systému riadenia kvality, ktoré majú priamy vplyv na úroveň poskytovaných audítorských služieb, a to v súlade s požiadavkami medzinárodného štandardu manažmentu kvality ISQM 1.

V prvej časti sme prehľadne spracovali požiadavky legislatívy platnej na území SR na metodológiu kontroly kvality a vykonali teoretickú analýzu systému riadenia kvality v oblasti audítorských a uisťovacích služieb, pričom sme sa zamerali na rozbor prvkov kvality medzinárodného štandardu kvality ISQC 1 s následnou komparáciou s prvkami kvality a inými požiadavkami medzinárodného štandardu ISQM 1 i podmienky realizácie previerky kontroly zákazky podľa medzinárodného štandardu ISQM 2. Komparácia týchto štandardov ukázala značný posun z pôvodných šiestich elementov kvality k ôsmim prvkom, čo znázorňuje prechod od formálneho poňatia systému kvality (ISQC 1) k flexibilnému, rizikovo orientovanému prístupu (ISQM 1). Nový „model“ zdôrazňuje aktívne riadenie rizík, zodpovednosť vedenia a neustále zlepšovanie procesov, no zároveň si vyžaduje náročnejší proces implementácie a priebežného monitorovania účinnosti systémov.

V tretej kapitole diplomovej práce „Výsledky práce a diskusia“ sme sa sústredili na vypracovanie návrhu interného predpisu pre oblasť kontroly kvality, ktorý vychádzal z princípov Medzinárodného štandardu riadenia kvality ISQM 1. Pôvodný návrh aplikovaný na modelovú audítorskú jednotku AUDIT DFO, s. r. o. sme následne zanalyzovali z hľadiska

jeho prispôsobenia sa rôznym kategóriám audítorských spoločností pôsobiacich na Slovensku, pričom sme zohľadnili ich veľkosť, organizačnú štruktúru a postoj k systému riadenia kvality.

Navrhnutá smernica ukázala, že aj komplexné štandardy kvality možno pretransformovať do praktického nástroja, ktorý je prispôsobiteľný reálnym podmienkam audítorských firiem rôznej veľkosti. Systém riadenia kvality podľa ISQM predstavuje nielen legislatívnu povinnosť, ale najmä strategickú výhodu pre každú audítorskú spoločnosť, ktorá chce uspieť v prostredí zvyšujúcich sa požiadaviek na transparentnosť a dôveryhodnosť.

Napriek značným výhodám Úrad pre dohľad nad výkonom auditu i Slovenská komora audítorov každoročne konštatujú množstvo pochybení zo strany dohliadaných audítorských subjektov. Výsledky previerok poukazujú na limity niekoľkoúrovňového dohľadu nad systémom riadenia kvality vo vnútri audítorských jednotiek, ktorého fungovanie sme podrobnejšie analyzovali v záverečnej časti práce.

Vypracovaním nášho návrhu interného systému riadenia kvality v súlade s Medzinárodným štandardom manažmentu kvality ISQM 1 a ISQM 2 v tretej kapitole práce, spolu s jeho analýzou z pohľadu rôznych kategórií audítorských subjektov a zohľadnením poznatkov z previerok SKAU a ÚDVA, poskytujeme komplexný rámec pre efektívne nastavenie alebo úpravu systémov kvality naprieč celým spektrom audítorských spoločností pôsobiacich v Slovenskej republike.

Zvolením správnych metód riešenia problémov, predstavených v „Cieľoch práce, metodike práce a metódach skúmania“ môžeme na záver konštatovať naplnenie všetkých cieľov diplomovej práce uvedených v rovnakej kapitole.

Zoznam použitej literatúry

Knižné publikácie:

1. AKANDE, Joseph Olorunfemi – MUGOVA, Shame – ODULARU, Oluwayemi IbukunOluwa. *Information Processing and Accounting Strandards* [elektronický zdroj]. Švajčiarsko : Springer, 2024. 447 s. ISBN 978-3031648694. Dostupné na: <https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-031-64869-4>
2. AKSOY, Tamer – BICER, Ali Altug, *Auditing Ecosystem and Strategic Accounting in the Digital Era* [elektronický zdroj]. 1. vyd. Švajčiarsko : Springer Nature Switzerland, 2021. 427 s. ISBN 978-3030726270. Dostupné na: https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-030-72628-7_14
3. KAREŠ, Ladislav – KRIŠKOVÁ, Petra. *Systémy kontroly kvality auditu*. 1. vyd. Bratislava : Slovenská komora certifikovaných účtovníkov, 2018. 100 s. ISBN 978-80-972525-2-6.
4. KRIŠKOVÁ, Petra – UŽÍK, Ján. *Metodické aspekty implementácie audítorských štandardov ako súčasti ekonomicko-právneho prostredia Slovenskej republiky*. 1. vyd. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2020. 115 s. ISBN 978-80-7598-945-1.
5. Interné materiály Úradu pre dohľad nad výkonom auditu, 2023

Články v tlačených časopisoch:

1. BÁNOCIOVÁ, Anna a kol. Interné smernice účtovnej jednotky a ich význam v praxi. In *Acta Oeconomica Universitatis Selye : International Scientific Journal*. Komárno : Univerzita J. Selyeho, 2013, roč. 2, č. 1, s. 17-23. [cit. 19. 10. 2024]. ISSN 1338-6581.
2. KAREŠ, Ladislav. Budúcnosť audítorských služieb v kontexte požiadaviek verejného záujmu. In *Ekonomika a informatika : vedecký časopis FHI EU v Bratislave a SSHI*. Bratislava : Ekonomická univerzita v Bratislave, 2016, roč. 14, č. 2, s. 79-84. [cit. 2024-09-18]. ISSN 1339-987X. Dostupné na: <https://ei.fhi.sk/index.php/EAI/article/view/68>
3. KAREŠ, Ladislav – STANLEY, Renáta. Sarbanes - Oxleyho zákon ako inšpirácia pre vznik nových, moderných a účinných noriem v oblasti auditu. In *Ekonomika a informatika : vedecký časopis FHI EU v Bratislave a SSHI*. Bratislava : Ekonomická

- univerzita v Bratislave, 2015, roč. 13, č. 2, s. 79-90. [cit. 2024-09-18]. ISSN 1336-3514. Dostupné na: <https://ei.fhi.sk/index.php/EAI/article/view/21>
4. MADĚRA, František. Vybrané problémy regulácie profesie účtovníka a jeho odborného výkonu v podmienkach SR. In *Ekonomika a informatika : vedecký časopis FHI EU v Bratislave a SSHI*. Bratislava : Ekonomická univerzita v Bratislave, 2015, roč. 13, č. 1, s. 74-86. [cit. 2024-09-20]. ISSN 1336-3514. Dostupné na: <https://ei.fhi.sk/index.php/EAI/article/view/7>
 5. ONDRUŠOVÁ, Lucia – KŇAŽKOVÁ, Veronika. Subjekty verejného záujmu v kontexte právnej úpravy účtovníctva a audítorstva. In *Ekonomika a informatika : vedecký časopis FHI EU v Bratislave a SSHI*. Bratislava : Ekonomická univerzita v Bratislave, 2017, roč. 15, č. 2, s. 81-90. [cit. 2025-02-07]. ISSN 1339-987X. Dostupné na: <https://ei.fhi.sk/index.php/EAI/article/view/109>
 6. ALSAFFAR, Sohad Sabih. The effect of applying (ISQC 1) in enhancing quality and reducing information asymmetry / a comparative study between iraqi firms and audit offices. In *Technology Journal of Management, Accounting and Economics*. 2023. Bagdad : Middle Technical University, Technical College of Management. 2023, roč. 11, č. 1, s. 1-34. [cit. 2024-10-25]. ISSN 2311-3995. Dostupné na: <https://www.publishpk.net/index.php/techonlogy/article/view/254>

Právne normy:

1. Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2014/56/EÚ zo 16. apríla 2014, ktorou sa mení smernica 2006/43/ES o štatutárnom audite ročných účtovných závierok a konsolidovaných účtovných závierok.
2. Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 537/2014 zo 16. apríla 2014 o osobitných požiadavkách týkajúcich sa štatutárneho auditu subjektov verejného záujmu a zrušení rozhodnutia Komisie 2005/909/ES.
3. Etický kódex vydaný Medzinárodnou federáciou účtovníkov IFAC.
4. Medzinárodný štandard na kontrolu kvality 1 ISQC 1 *Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a previerky finančných výkazov, ostatné uisťovacie služby súvisiace služby*
5. Medzinárodný štandard riadenia kvality 1, *Riadenie kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity alebo kontroly účtovných závierok alebo iné zákazky na uisťovanie alebo súvisiace služby*.
6. Medzinárodný štandard riadenia kvality 2, *Previerky kvality zákaziek*.

7. ISA 220 (Revidované) – Kontrola kvality auditu finančných výkazov.
8. Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.
9. Zákon č. 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

Internetové zdroje:

1. ACCA. *ISQM 1 and 2 – setting new standards* [online]. 2022 a. [cit. 2024-12-02]. Dostupné na: https://www.accaglobal.com/gb/en/technical-activities/uk-tech/in-practice-ezine-archive/in-practice-archive_2022/December/ISQM-1-2-setting-new-standards.html
2. ACCA. *International Standards on Quality Management – part 2 (ISQM 2 and ISA 220 (Revised))* [online]. 2022 b. [cit. 2024-12-19]. Dostupné na: <https://www.accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p7/technical-articles/isqm-2.html>
3. AHMAD, Bilal. *International Standard on Quality Control (ISQC) 1* [online]. 2023. [cit. 2024-09-19]. Dostupné na: <https://www.linkedin.com/pulse/international-standard-quality-control-isqc-1-bilal-ahmad>
4. FIVEABLE. *ISQC 1* [online]. 2015. [cit. 2024-09-22]. Dostupné na: <https://library.fiveable.me/key-terms/auditing/isqc-1>
5. Ernst & Young Slovakia, spol. s r.o. *Správa o transparentnosti za rok 2024* [online]. 2025. [cit. 2025-04-11]. Dostupné na: <https://www.ey.com/content/dam/ey-unified-site/ey-com/sk-sk/legal-privacy/documents/ey-2024-sprava-o-transparentnosti-slovakia.pdf>
6. GENESIS ORIGO. *ISQM 1 – Succeeding ISQC 1* [online]. 2023. [cit. 2024-11-02]. Dostupné na: <https://www.genesisorigo.com/isqm-1-international-standard-on-quality-management-1/>
7. CHRENKOVÁ, Mária – BUZGOVÁ, Ľudmila. *Audity subjektov verejného záujmu sa presúvajú z veľkej štvorky na menšie auditorské firmy* [online]. 2023. [cit. 2025-04-04]. Dostupné na: https://www.trend.sk/trend-archiv/audity-subjektov-verejneho-zaujmu-presuvaju-velkej-stvorky-mensie-auditorske-firmy?itm_brand=trend&itm_template=other&itm_modul=articles-print&itm_position=3
8. CHARTERED ACCOUNTANTS AUSTRALIA AND NEW ZEALAND (CA ANZ). *Developing a quality control system. Human resources* [online]. 2016. [cit.

- 2024-09-20]. Dostupné na: https://survey.charteredaccountantsanz.com/quality_control/system/human.aspx
9. INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD. *ISQM 1 First-Time Implementation Guide. Príručka pre prvú implementáciu ISQM 1* [online]. 2021 a. [cit. 2024-11-16]. Dostupné na: <https://www.iaasb.org/publications/isqm-1-first-time-implementation-guide>
 10. INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD. *ISQM 2 First-Time Implementation Guide. Príručka pre prvú implementáciu ISQM 2* [online]. 2021 b. [cit. 2024-11-16]. Dostupné na: <https://www.iaasb.org/publications/isqm-2-first-time-implementation-guide>
 11. ISMAIL, Aida Hazlin a kol. *Implementation of Audit Quality Control System: Preliminary Evidence from Small and Medium Audit Practices in Malaysia* [online]. 2008. [cit. 2024-09-16]. Dostupné na: https://maref.org.my/wp-content/uploads/2023/07/Paper_1.pdf
 12. KPMG Slovensko spol. s r. o. *Správa o transparentnosti 2024* [online]. 2025. [cit. 2025-04-08]. Dostupné na: https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/sk/pdf/2025/Sprava-o-transparentnosti-2024_final_secured.pdf
 13. LUDIN, Zarif Muhammad– MILHEM, Jamal. *Case Study: How the Palestinian Association of Certified Public Accountants Established a QA Review Mechanism and Began Adoption of ISQM 1 & ISQM 2* [online]. 2023. [cit. 2024-12-02]. Dostupné na: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/discussion/case-study-how-palestinian-association-certified-public-accountants-established-qa-review-mechanism/>
 14. MARTIN, Mike. *ISQM 1 Adoption Grows as Deadlines Loom* [online]. 2024. [cit. 2024-12-20]. Dostupné na: <https://www.caseware.com/resources/blog/isqm-1-adoption-grows-as-deadlines-loom/>
 15. PANG, Jason – ARNOLD Christopher. *Implementing the International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1): Challenges, Solutions, and Benefits* [online]. 2014. [cit. 2024-09-03]. Dostupné na: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/discussion/implementing-international-standard-quality-control-1-isqc-1-challenges-solutions-and-benefits>
 16. PANG, Jason. *Elements of SSQC 1 Leadership Responsibilities for Quality Within the Firm* [online]. 2014. [cit. 2024-10-16]. Dostupné na: <https://isqa.org.sg/docs/>

[default-source/audit-assurance/articles-audit-reporting/audit-quality/apr-44-46-elements-of-ssqc-1-leadership-responsibilities-for-quality-within-the-firm.pdf](https://www.pwc.com/sk/sk/assets/PDFs/sprava-o-transparentnosti-2023.pdf)

17. PricewaterhouseCoopers Slovensko, s.r.o. *Správa o transparentnosti za účtovné obdobie ukončené 31. decembra 2023* [online]. 2024. [cit. 2025-04-07]. Dostupné na: <https://www.pwc.com/sk/sk/assets/PDFs/sprava-o-transparentnosti-2023.pdf>
18. SLOVENSKÁ KOMORA AUDÍTOROV. *Prehľad o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu SKAU za rok 2023* [online]. 2024. [cit. 2025-02-13]. Dostupné na: https://udva.sk/wp-content/uploads/2024/05/Prehľad-o-celkovych-vysledkoch-previerok-za-rok-2023_PDF.pdf
19. THANKI, Ravi. *ISQC 1 is replaced by ISQM 1 effective from December 15, 2022* [online]. 2022. [cit. 2024-11-15]. Dostupné na: <https://www.linkedin.com/pulse/isqc-1-replaced-isqm-effective-from-december-15-2022-ca-ravi-thanki>
20. ÚRAD PRE DOHLAD NAD VÝKONOM AUDITU. *Obchodné spoločnosti podľa § 2 ods.15 písm. f). Zoznam obchodných spoločností k 31.12.2024* [online]. 2025. [cit. 2025-02-07]. Dostupné na: <https://udva.sk/svz-a-os/obchodne-spolocnosti-podla-%c2%a7-2-ods-15-pism-f/>
21. ÚRAD PRE DOHLAD NAD VÝKONOM AUDITU. *Subjekty verejného záujmu Zoznam subjektov verejného záujmu ku 31.12.2024* [online]. 2025. [cit. 2025-02-07]. Dostupné na: <https://udva.sk/svz-a-os/subjekty-verejneho-zaujmu/>
22. ÚRAD PRE DOHLAD NAD VÝKONOM AUDITU. *Previerky* [online]. 2025. [cit. 2025-02-08]. Dostupné na: <https://udva.sk/dohlady-a-previerky/previerky/>
23. ÚRAD PRE DOHLAD NAD VÝKONOM AUDITU. *Prehľad o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu a dohládov vykonávaných Úradom pre dohľad nad výkonom auditu za rok 2023* [online]. 2024. [cit. 2025-02-08]. Dostupné na: <https://udva.sk/wp-content/uploads/2024/05/Prehľad-o-celkovych-vysledkoch-dohládov-a-previerok-UDVA-za-rok-2023.pdf>
24. ÚRAD PRE DOHLAD NAD VÝKONOM AUDITU. *Prehľad o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu a dohládov vykonávaných Úradom pre dohľad nad výkonom auditu za rok 2022* [online]. 2023. [cit. 2025-02-08]. Dostupné na: <https://udva.sk/wp-content/uploads/2023/12/prehľad-o-celkovych-vysledkoch-previerok-zabezpecenia-kvality-statutarneho-auditu-a-dohládov-udva-za-rok-2022.pdf>
25. ÚRAD PRE DOHLAD NAD VÝKONOM AUDITU. *Prehľad o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu a dohládov*

- vykonávaných Úradom pre dohľad nad výkonom auditu za rok 2021 [online]. 2022. [cit. 2025-02-08]. Dostupné na: <https://udva.sk/wp-content/uploads/2023/12/prehľad-o-celkovych-vysledkoch-previerok-za-rok-2021.pdf>
26. ÚRAD PRE DOHĽAD NAD VÝKONOM AUDITU. *Prehľad o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu a dohľadov vykonávaných Úradom pre dohľad nad výkonom auditu za rok 2020* [online]. 2021. [cit. 2025-02-08]. Dostupné na: https://udva.sk/wp-content/uploads/2023/12/prehľad-o-celk.vysledkoch-previerok-za-rok-2020_udva.pdf
27. ÚRAD PRE DOHĽAD NAD VÝKONOM AUDITU. *Prehľad o celkových výsledkoch previerok zabezpečenia kvality štatutárneho auditu a dohľadov vykonávaných Úradom pre dohľad nad výkonom auditu za rok 2019* [online]. 2020. [cit. 2025-02-08]. Dostupné na: <https://udva.sk/wp-content/uploads/2023/12/Prehľad-o-celkovych-vysledkoch-previerok-zabezpecenia-kvality-statutarneho-auditu-UDVA-za-rok-2019.pdf>

Prílohy

Príloha 1 – Vyhlásenie o nezávislosti – Audítorská spoločnosť – etické požiadavky

Príloha 2 – Vyhlásenie o nezávislosti – Člen auditného tímu – etické požiadavky

Príloha 3 – Vyhlásenie o mlčanlivosti

Príloha 4 – Matica rizík spoločnosti AUDIT DFO, s. r. o.

Príloha 5 – Hodnotiaci dotazník akceptácie klienta

Príloha 6 – Zoznam kontrolných otázok

Príloha 7 – Posúdenie plánu preverovateľom kvality

Príloha 8 – Kontrolný list

Príloha 9 – Záverečná správa z ročného hodnotenia