

## OTÁZKY A ODPOVĚDI ZAMĚSTNANCŮ

### POUŽITÍ MEZINÁRODNÍHO STANDARDU ŘÍZENÍ KVALITY ISQC 1 ÚMĚRNĚ POVAZE A VELIKOSTI SPOLEČNOSTI

Tuto publikaci otázek a odpovědí vydávají pracovníci Rady pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB) s cílem poukázat na to, že Mezinárodní standard řízení kvality (ISQC) 1<sup>1</sup>, vydaný radou IAASB v rámci projektu „klarifikace“, je strukturován tak, aby mohl být použit způsobem, který je úměrný povaze a velikosti společnosti. Zatímco standard ISQC 1 se vztahuje na všechny společnosti, tyto otázky a odpovědi se konkrétně zaměřují na záležitosti, které budou obzvláště relevantní při použití ISQC 1 v kontextu menších společností. Tato publikace by měla napomoci menším společnostem při účelném a účinném zavedení standardu ISQC 1. Užitečná však může být i pro ostatní (včetně, mimo jiné, regulátorů a orgánů auditního dohledu), kteří mají odpovědnost za služby poskytované společnostmi odborníků (auditorů a/nebo účetních znalců) nebo v souvislosti s nimi.

Tato publikace nepředstavuje autoritativní předpis IAASB, neupravuje ISQC 1 ani před ním nemá přednost.<sup>2</sup> Tato publikace nemá být vyčerpávající a její znalost nenahrazuje znalost standardu ISQC 1.

#### Popis situace

Řízení kvality má zásadní význam pro posilování důvěry uživatelů ve služby poskytované společnostmi. Propracovaný systém řízení kvality se zabývá řízením kvality s ohledem na provádění zakázky i odpovědnosti vedení společnosti za kvalitu, dodržování relevantních etických požadavků, přijetí a pokračování vztahů s klientem a konkrétních zakázek, lidské zdroje a monitorování. Standard ISQC 1 plnění tohoto důležitého cíle napomáhá.

ISQC 1 platí pro společnosti všech velikostí, které poskytují služby, jež se řídí mezinárodními standardy vydávanými IAASB. Termín „společnost“ je použit ve významu samostatný odborník (auditor a/nebo účetní znalec), sdružení nebo společnost auditorů a/nebo účetních znalců.<sup>3</sup> Mezinárodní standardy IAASB pokrývají mimo jiné následující:

- audity historických účetních závěrek (Mezinárodní auditorské standardy - ISA),
- prověrky historických účetních závěrek (Mezinárodní standardy pro prověrky - ISRE),
- ověřovací zakázky s výjimkou auditů a prověrek historických účetních závěrek, např. zakázky spočívající v ověření výkazů emisí skleníkových plynů (Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky - ISAE),
- zakázky spočívající v sestavení účetních informací a zakázky provádění dohodnutých postupů (Mezinárodní standardy pro související služby - ISRS).

Při vytváření standardu ISQC 1 věnovala rada IAASB pozornost potřebám menších společností, tj. okruhu uživatelů, které standardy zvláště silně ovlivňují množstvím požadavků. Rada IAASB si byla vědoma, nakolik je důležité stanovit požadavky, které budou použitelné úměrně povaze a velikosti dané společnosti.

Pochopení návrhu a záměru ISQC 1 pomůže menším společnostem aplikovat ISQC 1 relevantním a nákladově efektivním způsobem. ISQC 1 obsahuje kromě ostatních důležitých součástí i řadu koncepcí, které jsou užitečné pro úměrné použití, včetně následujících:

<sup>1</sup> ISQC 1 „Řízení kvality u společností provádějících audity a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby“

<sup>2</sup> Veškeré odkazy na ISQC 1 v této publikaci se vztahují k vyjasněnému standardu ISQC 1, který nabyl účinnosti 15. prosince 2009.

<sup>3</sup> Viz ISQC 1, odstavec 12, písm. g) a poznámka pod čarou č. 2 k odstavci 12, písm. c).

- společnosti musí splňovat pouze takové požadavky, které jsou relevantní pro poskytované služby,
- společnosti mohou při zavádění systému řízení kvality uplatňovat vhodný úsudek, např. při rozhodování, nakolik musí být určité procesy formální, aby splňovaly požadavky ISQC 1, nebo při dokumentaci systému,
- společnosti mohou používat externí zdroje, aby splnily některé požadavky ISQC 1.

Pro menší společnosti platí, že účinného a úměrného zavedení lze nejlépe dosáhnout tak, že si nejprve prostudují ustanovení ISQC 1 a poté s ohledem na povahu a velikost společnosti a služby, které společnost poskytuje, vypracují zásady a postupy přizpůsobené podmínkám společnosti.<sup>4</sup>

V kontextu auditů účetních závěrek vytváří ISQC 1 společně se standardem ISA 220<sup>5</sup> rámec pro řízení kvality ze dvou specifických hledisek: na úrovni společnosti a na úrovni zakázky. Společně se tyto dva standardy zabývají různými oblastmi, kde mohou auditoři a společnosti přijmout konkrétní opatření na podporu a ochranu kvality auditu. ISQC 1 se také uplatňuje společně s požadavky na řízení kvality na úrovni zakázky ve standardech IAASB pro prověrky (ISRE 2400 (revidované znění)<sup>6</sup> a ISRE 2410)<sup>7</sup>, zakázky spočívající v sestavení účetních informací (ISRS 4410 (revidované znění))<sup>8</sup> a ověřovací zakázky jiné než audity nebo prověrky historických účetních závěrek (ISAE).

## Otázky a odpovědi

### **Otázka č. 1: *Jak ISQC 1 zohledňuje skutečnost, že charakteristické rysy menší společnosti se významně liší od charakteristických rysů větší společnosti?***

Cíl zavedení systému řízení kvality je stejný pro všechny společnosti bez ohledu na jejich povahu nebo velikost. To však neznamená, že pro dosažení cíle a požadavků ISQC 1 musí všechny společnosti navrhovat a zavádět stejné konkrétní zásady a postupy nebo zásady a postupy se stejnou mírou podrobností.

ISQC 1 uznává, že charakter a rozsah zásad a postupů vypracovaných jednotlivými společnostmi tak, aby dodržovaly tento standard, bude záviset na různých faktorech, jakými jsou velikost a charakter činnosti společnosti, a na tom, zda je součástí nějaké sítě.<sup>9</sup> ISQC 1 tedy nenavrhuje konkrétní přístup k zavedení.

Zvlášť důležité ustanovení ISQC 1 ve vztahu k úměrné aplikaci standardu je požadavek, aby společnost dodržovala každý požadavek standardu, *ledaže existují pro společnost takové okolnosti, kdy není požadavek relevantní vzhledem k poskytovaným službám* spočívajícím v provádění auditů, prověrek účetních závěrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb.<sup>10</sup>

Vezměme si příklad samostatného odborníka bez zaměstnanců, který provádí pouze zakázky spočívající v sestavení účetních informací v souladu s ISRS 4410 (revidované

<sup>4</sup> Na pomoc se zavedením ISQC 1 sestavil Výbor pro malé a střední účetní a auditorské praxe IFAC nezávaznou *Příručku pro řízení kvality malých a středních účetních a auditorských praxí*.

<sup>5</sup> ISA 220 „Řízení kvality auditu účetní závěrky“

<sup>6</sup> ISRE 2400 (revidované znění) „Zakázky spočívající v prověrce účetní závěrky“

<sup>7</sup> ISRE 2410 „Prověrka mezitímních účetních informací provedená nezávislým auditorem účetní jednotky“

<sup>8</sup> ISRS 4410 (revidované znění) „Zakázky spočívající v sestavení účetních informací“

<sup>9</sup> ISQC 1, odstavec 4

<sup>10</sup> ISQC 1, odstavec 14

znění) a neprovádí audity, prověrky ani jiné ověřovací zakázky. Za těchto okolností standard ISQC 1 obsahuje požadavky, které nebudou relevantní, a není proto třeba je zavádět.

ISQC 1 také uznává význam provedení vhodného úsudku při zavádění systému řízení kvality. ISQC 1 například uvádí, že forma a obsah dokumentace vypovídající o fungování každé součásti systému řízení kvality je otázkou úsudku a závisí na mnohých faktorech.<sup>11</sup>

### **Otázka č. 2: Jak se může zavedení ISQC 1 v menší společnosti lišit od zavedení ve větší společnosti?**

Obecně bude organizační struktura menší společnosti jednodušší než struktura větší společnosti, např.:

- menší společnosti mohou používat méně strukturované prostředky a jednodušší procesy a postupy pro dosažení svých cílů,
- komunikace může být v menších společnostech neformálnější.

Zavedení standardu ISQC 1 v menší společnosti tedy bude pravděpodobně jednodušší než ve velké společnosti.

Pro menší společnosti také platí, že úměrného zavedení lze nejlépe dosáhnout tak, že se nejprve pečlivě seznámí s ustanoveními ISQC 1 a poté s ohledem na povahu a velikost společnosti a služby, které společnost poskytuje, vypracují zásady a postupy přizpůsobené podmínkám společnosti. Toto tvrzení je pravdivé s ohledem na všechny společnosti, ale v kontextu menší společnosti pomáhá při určování, které požadavky ISQC 1 jsou v podmínkách dané společnosti relevantní. Například v situaci samostatného odborníka bez zaměstnanců požadavek na vypracování zásad a postupů pro přidělení vhodných pracovníků do týmu provádějícího zakázku, provádění kontroly a každoroční informování partnerů společnosti odpovědných za zakázky o výsledcích kontroly nejsou relevantní.<sup>12</sup> Pokud však menší společnost nabývá na velikosti, je nutné zohlednit příslušné požadavky ISQC 1 pro zajištění průběžného souladu se standardem.

Zavedení některých požadavků ISQC 1 může být pro menší společnosti jednodušší. Například ve vztahu k požadavku<sup>13</sup>, který se zabývá významem posilování interní kultury na základě vědomí, že kvalita je zásadním aspektem, mohou být menší společnosti schopné dosáhnout souladu jednoduše tím, že vedení jde příkladem a mezi zaměstnanci a vedením pravidelně dochází k výměně různých sdělení.

Přístup k vypracování zásad a postupů řízení kvality v menší společnosti může být méně formální a strukturovaný. Menší společnosti například mohou používat méně formální metody při provádění hodnocení výkonnosti svých zaměstnanců.

### **Otázka č. 3: Jak ISQC 1 napomáhá menším společnostem při zavedení systému řízení kvality?**

ISQC 1 obsahuje řadu konkrétních aspektů ke zvážení, označených jako *Zvláštní úprava pro menší společnosti*, které menším společnostem pomáhají pochopit a aplikovat požadavky. ISQC 1 například uvádí, že společnost, která potřebuje externí konzultace (např. společnost bez vhodných vnitřních zdrojů) může využít poradenské služby poskytované:

- jinými společnostmi,
- profesními a regulačními orgány nebo

---

<sup>11</sup> ISQC 1, odstavec A73

<sup>12</sup> ISQC 1, odstavec A1

<sup>13</sup> ISQC 1, odstavec 18

- komerčními organizacemi, které poskytují příslušné služby v oblasti řízení kvality.

ISQC 1 uvádí, že posuzování schopností a způsobilosti externího poskytovatele služeb před uzavřením smlouvy o poskytnutí těchto služeb pomůže společnosti rozhodnout, zda externí poskytovatel služeb má pro tento účel vhodné předpoklady.<sup>14</sup>

ISQC 1 také poskytuje další pokyny, které mohou být pro menší společnost při zavádění požadavků standardu užitečné. Například ve vztahu k požadavkům ISQC 1 na dostatečný počet pracovníků s potřebnými schopnostmi a způsobilostí potřebných k tomu, aby zakázky byly provedeny v souladu s profesními standardy,<sup>15</sup> společnosti mohou využít vhodně kvalifikovanou externí osobu, například pokud nejsou k dispozici technické a školicí zdroje.<sup>16</sup> Tento postup bude často představovat účinný (a nákladově efektivní) způsob, jak dosáhnout cílů těchto požadavků.

#### **Otázka č. 4: *Jak samostatní odborníci nebo společnosti s malým počtem partnerů splní požadavky ISQC 1 na kontrolu kvality zakázky?***

ISQC 1 vyžaduje kontrolu kvality zakázky u všech auditů účetních závěrek kótovaných účetních jednotek.<sup>17</sup> Tento požadavek se nepoužije, pokud společnost takové zakázky neprovádí.

ISQC 1 také vyžaduje, aby společnosti stanovily kritéria, podle nichž se hodnotí všechny ostatní audity, prověrky historických finančních informací, ostatní ověřovací zakázky a související služby s cílem určit, zda bude provedena kontrola kvality zakázky.<sup>18</sup> V tomto ohledu ISQC 1 poskytuje návod k možným kritériím, která mohou být pro tento účel použita, např. povaha zakázky, zjištění neobvyklých okolností nebo rizik v souvislosti se zakázkou a zda právní předpisy vyžadují realizaci kontroly kvality zakázky.<sup>19</sup> Často nemusí zakázky samostatného odborníka nebo menší společnosti splňovat kritéria, která by je vystavila takové kontrole.

ISQC 1 vyžaduje, aby společnost vypracovala zásady a postupy pro zachování objektivitu osoby provádějící kontrolu kvality zakázky. V případě společností s málo partnery ISQC 1 vysvětluje, že patřičně kvalifikované externí osoby lze smluvně zavázat, pokud samostatní odborníci nebo menší společnosti identifikují zakázky vyžadující prověrku řízení kvality. ISQC 1 uvádí, že jinak mohou někteří samostatní odborníci nebo malé společnosti chtít využít jiné společnosti k usnadnění průběhu kontroly kvality zakázky.<sup>20</sup>

#### **Otázka č. 5: *Jaké jsou relevantní úpravy pro menší společnosti, včetně samostatných odborníků, ve vztahu k „monitorování“ jako součásti ISQC 1?***

Monitorování je zásadní součástí propracovaných systémů řízení kvality. ISQC 1 vyžaduje, aby společnost stanovila proces monitorování, který jí poskytne přiměřenou jistotu, že zásady a postupy týkající se systému řízení kvality jsou náležité, přiměřené a fungují účinně.<sup>21</sup>

ISQC 1 vysvětluje, že v případě menších společností je možné, že monitorovací procedury musí být vykonávány jednotlivci, kteří jsou odpovědní za návrh a zavedení zásad a postupů

---

<sup>14</sup> ISQC 1, odstavec A40

<sup>15</sup> ISQC 1, odstavec 29

<sup>16</sup> SIQC 1, odstavec A27

<sup>17</sup> ISQC 1, odstavec 35, písm. a)

<sup>18</sup> ISQC 1, odstavec 35, písm. b)

<sup>19</sup> ISQC 1, odstavec A41

<sup>20</sup> ISQC 1, odstavec A50

<sup>21</sup> ISQC 1, odstavec 48

řízení kvality společnosti nebo kteří se podílí na kontrole kvality zakázky. Vysvětluje také, že společnost s omezeným počtem osob může využít vhodně kvalifikovanou externí osobu nebo společnost k provedení kontroly zakázek a jiných kontrolních postupů. K usnadnění realizace monitorovacích činností může společnost rovněž chtít přistoupit k ujednáním o sdílení zdrojů s jinými příslušnými organizacemi.<sup>22</sup> Taková ujednání mohou být součástí zásad a postupů řízení kvality společnosti. Existence programu nezávislé externí kontroly auditu, jako jsou programy prováděné regulátorem auditu, neslouží jako náhrada vnitřního kontrolního programu společnosti.<sup>23</sup>

ISQC 1 také vyžaduje periodickou (nikoli nezbytně roční) kontrolu nejméně jedné dokončené zakázky za každého partnera odpovědného za zakázku a konkrétně zakazuje, aby zaměstnanci, kteří se podílejí na realizaci zakázky, prováděli kontrolu složek takové zakázky. Za těchto okolností mohou malé společnosti zvážit přistoupení k ujednáním s jinými menšími společnostmi o vzájemném provádění kontrol složek.

ISQC 1 zároveň vyžaduje, aby společnost stanovila zásady a postupy, které jí poskytnou přiměřenou jistotu, že se řádně zabývá tvrzeními o tom a stížnostmi na to, že práce provedená společností není v souladu s profesními standardy a požadavky příslušných právních předpisů, a tvrzeními o nedodržování systému řízení kvality v rámci společnosti. Společnost je povinna přistoupit k příslušným krokům, jsou-li zjištěny nedostatky nebo nedodržování systému.<sup>24</sup> ISQC 1 vysvětluje, že v případě společností s málo partnery nemusí být možné, aby partner, který dozoruje šetření stížnosti nebo tvrzení, se jinak nepodílel na zakázce. Za takových okolností mohou společnosti využít služeb vhodně kvalifikované externí osoby nebo jiné společnosti k provedení šetření.<sup>25</sup>

#### **Otázka č. 6: *Jak se může úprava pro dokumentaci systému řízení kvality u menší společnosti lišit od úpravy u větší společnosti?***

ISQC 1 vyžaduje, aby společnost stanovila zásady a postupy, které vyžadují existenci patřičné dokumentace poskytující důkazní informace o fungování každé složky jejího systému řízení kvality.<sup>26</sup>

Dokumentace systému řízení kvality společností pomůže prokázat soulad s ISQC 1 a usnadní zdokonalení systému řízení kvality v budoucnosti.

ISQC 1 uvádí, že forma a obsah dokumentace poskytující důkazní informace o fungování každé složky systému řízení kvality je záležitostí úsudku a závisí na řadě faktorů, včetně následujících:

- velikost společnosti a počet kanceláří,
- povaha a složitost praxe a organizace společnosti.

ISQC také vysvětluje, že menší společnosti mohou používat více neformální metody v dokumentaci svých systémů řízení kvality, jako jsou poznámky psané rukou, kontrolní seznamy (tzv. „checklists“) a formuláře.<sup>27</sup>

---

<sup>22</sup> ISQC 1, odstavec A68

<sup>23</sup> ISQC 1, odstavec A67

<sup>24</sup> ISQC 1, odstavce 55-56

<sup>25</sup> ISQC 1, odstavce A71-A72

<sup>26</sup> ISQC 1, odstavec 57

<sup>27</sup> ISQC 1, odstavec A75

## **Kontaktní osoby**

James Gunn, IAASB Technical Director ([jamesgunn@iaasb.org](mailto:jamesgunn@iaasb.org))

Al Hamilton, IAASB Technical Manager ([alhamilton@iaasb.org](mailto:alhamilton@iaasb.org))