

MEDZINÁRODNÝ AUDÍTORSKÝ ŠTANDARD 250
ZOHLADNENIE ZÁKONOV A PREDPISOV PRI AUDITE FINANČNÝCH
VÝKAZOV

(Účinný pre audity finančných výkazov za obdobia,
začínajúce sa 15. decembra 2009 alebo neskôr)

OBSAH

	Odsek
Úvod	
Rozsah pôsobnosti tohto ISA	1
Vplyv zákonov a predpisov	2
Zodpovednosť za súlad so zákonmi a s predpismi	3 – 8
Dátum nadobudnutia účinnosti	9
Ciele	10
Definícia	11
Požiadavky	
Audítovo posúdenie súladu so zákonmi a s predpismi.....	12 – 17
Audítorské postupy v prípade zistenia nesúladu alebo podozrenia na nesúlad ..	18 – 21
Oznámenie zisteného nesúladu alebo podozrenia na nesúlad.....	22 – 28
Dokumentácia	29
Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály	
Zodpovednosť za súlad so zákonmi a s predpismi	A1 – A6
Audítovo posúdenie súladu so zákonmi a s predpismi.....	A7 – A12
Audítorské postupy v prípade zistenia nesúladu alebo podozrenia na nesúlad.....	A13 – A18
Oznámenie zisteného nesúladu alebo podozrenia na nesúlad.....	A19 – A20
Dokumentácia	A21

Medzinárodný audítorský štandard (ISA) 250 „Zohľadnenie zákonov a predpisov pri audite finančných výkazov“ by sa mal vykladať v spojení s ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi“.
--

Úvod

Rozsah pôsobnosti tohto ISA

1. Tento medzinárodný audítorský štandard (ISA) sa zaoberá zodpovednosťou audítora za posúdenie zákonov a predpisov pri audite finančných výkazov. Tento ISA sa nevzťahuje na iné zákazky na uistenie, keď má audítor konkrétne za úlohu otestovať súlad so špecifickými zákonmi alebo s predpismi a podať o tom samostatnú správu.

Vplyv zákonov a predpisov

2. Zákony a predpisy ovplyvňujú finančné výkazy, pričom ich vplyv sa výrazne líši. Zákony a predpisy vzťahujúce sa na účtovnú jednotku vytvárajú právny a regulačný rámec. Ustanovenia niektorých zákonov alebo predpisov majú priamy vplyv na finančné výkazy, lebo určujú, ktoré sumy a zverejnenia účtovná jednotka vykáže vo finančných výkazoch. Sú iné zákony alebo predpisy, ktoré musí dodržiavať manažment, prípadne stanovujú ustanovenia, podľa ktorých smie účtovná jednotka vykonávať svoju činnosť, nemajú však priamo vplyv na jej finančné výkazy. Niektoré účtovné jednotky fungujú vo veľmi regulovaných odvetviach (napríklad banky alebo chemické spoločnosti). Iné podliehajú celému radu zákonov a predpisov, ktoré sa vzťahujú na prevádzkové aspekty spoločnosti vo všeobecnosti (napríklad vzhlľadom na bezpečnosť a ochranu zdravia pri práci a rovnosť pracovných príležitostí). Nesúlad so zákonmi alebo s predpismi môže mať za následok pokuty, súdne konania alebo iné dôsledky, ktoré môžu mať významný vplyv na finančné výkazy účtovnej jednotky.

Zodpovednosť za súlad so zákonmi a s predpismi (odkaz: odseky A1 – A6)

3. Manažment, pod dohľadom osôb poverených spravovaním, je povinný zaistiť, aby účtovná jednotka svoju činnosť vykonávala v súlade s ustanoveniami zákonov a predpisov a dodržiavala aj ustanovenia zákonov a predpisov určujúcich sumy a zverejnenia, ktoré sa majú vykazovať vo finančných výkazoch účtovnej jednotky.

Zodpovednosť audítora

4. Cieľom požiadaviek tohto ISA je pomôcť audítorovi identifikovať významné nesprávnosti vo finančných výkazoch spôsobené nesúladom so zákonom alebo s predpisom. Audítor však nezodpovedá za predchádzanie nesúladu so zákonmi a s predpismi a nemožno od neho očakávať, že odhalí nesúlad so všetkými zákonmi a predpismi.
5. Audítor zodpovedá za to, aby získal primerané uistenie, že finančné výkazy ako celok neobsahujú významné nesprávnosti spôsobené podvodom alebo omylom.¹ Pri audite finančných výkazov berie audítor do úvahy platný zákonný a regulačný rámec. V dôsledku prirodzených obmedzení auditu sa však nedá vyhnúť riziku, že niektoré významné nesprávnosti vo finančných výkazoch zostanú neodhalené aj napriek tomu, že audit bol riadne naplánovaný a vykonaný v súlade s ISA.² V kontexte zákonov a predpisov môžu ďalej uvedené skutočnosti zvýšiť možný vplyv prirodzených obmedzení na schopnosť audítora zistiť významné nesprávnosti:
 - existencia veľkého počtu zákonov a predpisov, ktoré sa vzťahujú v prvom rade na prevádzkové aspekty účtovnej jednotky a zvyčajne neovplyvňujú finančné výkazy a nezaznamenávajú sa v informačných systémoch účtovnej jednotky relevantných pre finančné vykazovanie;
 - nesúlad so zákonom sa môže týkať správania zameraného na zatajenie

¹ ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi“, odsek 5.

² ISA 200, odseky A53 - 54.

tejto skutočnosti, napríklad tajné dohody, falšovania, úmyselného nezaznamenávania transakcií, obchádzania kontrol manažmentom, alebo zámerne nesprávnych vyhlásení poskytnutých audítorovi;

- či nejaké konanie predstavuje nesúlad, to je v konečnom dôsledku právna otázka, o ktorej by mal rozhodnúť súd.

Zvyčajne platí, že čím väčší je časový odstup medzi odstráneným nesúlodom a udalosťami a transakciami zohľadnenými vo finančných výkazoch, tým menšia je pravdepodobnosť, že sa o ňom audítor dozvie, alebo že ho zistí.

6. Vzhľadom na zodpovednosť audítora za súlad so zákonmi a s predpismi tento ISA rozlišuje medzi týmito dvoma odlišnými kategóriami zákonov a predpisov:
 - a) zákony a predpisy všeobecne uznávané ako zákony a predpisy, ktorých ustanovenia priamo ovplyvňujú určovanie významných súm a zverejnení vykazovaných vo finančných výkazoch, napríklad daňové zákony a predpisy, zákony a predpisy týkajúce sa dôchodkového zabezpečenia (pozri odsek 13),
 - b) iné zákony a predpisy, ktoré nemajú priamo vplyv na určenie súm a zverejnení vykazovaných vo finančných výkazoch, súlad s ktorými však môže byť zásadný z hľadiska prevádzkových aspektov spoločnosti, schopnosti účtovnej jednotky pokračovať v činnosti, alebo predchádzať významným sankciám (napríklad súlad s podmienkami licencie na vykonávanie činnosti, súlad s regulačnými požiadavkami týkajúcimi sa platobnej schopnosti, alebo súlad s environmentálnymi predpismi); nedodržanie takýchto zákonov a predpisov preto môže významne ovplyvniť finančné výkazy (pozri odsek 14).
7. V tomto ISA sú pre každú z uvedených kategórií zákonov a predpisov stanovené rozdielne požiadavky. V prípade kategórie podľa odseku 6 písm. a) je audítor zodpovedný za to, aby získal dostatok vhodných dôkazov na základe auditu o súlade s ustanoveniami daných zákonov a predpisov. V prípade kategórie uvedenej v odseku 6 písm. b) sa zodpovednosť audítora obmedzuje na vykonanie špecifických audítorských postupov pomáhajúcich zistiť nesúlad s tými zákonmi a predpismi, ktoré môžu mať významný vplyv na finančné výkazy.
8. Týmto ISA sa od audítora vyžaduje, aby bol ostražitý v súvislosti s možnosťou, že by v dôsledku iných uplatnených audítorských postupov, ktorých účelom je sformulovať názor na finančné výkazy, zistil nesúlad alebo podozrenie na nesúlad. Vzhľadom na veľký počet zákonov a predpisov ovplyvňujúcich účtovnú jednotku je v tejto súvislosti dôležité, aby audítor zachovával profesionálny skepticizmus počas celého auditu tak, ako to požaduje ISA 200.³

Dátum nadobudnutia účinnosti

9. Tento ISA je účinný pre audity finančných výkazov za obdobia, ktoré sa začínajú 15. decembra 2009 alebo neskôr.

Ciele

10. Cieľom audítora je:
 - a) získať dostatok vhodných audítorských dôkazov o súlade s ustanoveniami zákonov a predpisov všeobecne uznávaných ako zákony a predpisy s priamym vplyvom na určovanie významných súm a zverejnení vykazovaných vo finančných výkazoch,

³

ISA 200, odsek 15.

- b) vykonať špecifické audítorské postupy pomáhajúce identifikovať prípady nesúladu s inými zákonmi a predpismi, ktoré môžu mať významný vplyv na finančné výkazy,
- c) vhodne reagovať na nesúlad alebo podozrenie na nesúlad so zákonmi a s predpismi zistený počas auditu.

Definícia

11. Na účely tohto ISA má nasledujúci výraz priradený tento význam:

nesúlad (*Non-compliance*) – konanie alebo nekonanie účtovnej jednotky, či už úmyselné alebo neúmyselné, v rozpore s platnými zákonmi alebo nariadeniami. Takéto konanie zahŕňa transakcie, ktoré uzatvára účtovná jednotka, prípadne v jej mene alebo za ňu osoby poverené spravovaním, manažment alebo zamestnanci. Nesúlad nezahŕňa nevhodné správanie osôb poverených spravovaním, manažmentu alebo zamestnancov účtovnej jednotky v ich súkromí (bez súvisu s podnikateľskou činnosťou účtovnej jednotky).

Požiadavky

Audítovo posúdenie súladu so zákonmi a s predpismi

12. Podľa ISA 315 (revidované znenie)⁴ audítor získava pri oboznamovaní sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím všeobecné poznatky o:
- a) právnom a regulačnom rámci, ktorý sa vzťahuje na účtovnú jednotku, ako aj na odvetvie alebo sektor, v ktorom účtovná jednotka pôsobí,
 - b) spôsobe, akým účtovná jednotka zaistuje súlad s týmto rámcom. (Pozri: odsek A7)
13. Audítor získava dostatok vhodných dôkazov na základe auditu o súlade s ustanoveniami zákonov a predpisov všeobecne uznávaných ako zákony a predpisy s priamym vplyvom na určovanie významných súm a zverejnení vykazovaných vo finančných výkazoch. (Pozri: odsek A8)
14. Audítor vykonáva nasledujúce audítorské postupy, ktoré pomáhajú identifikovať prípady nesúladu s inými zákonmi a predpismi, ktoré by mohli mať významný vplyv na finančné výkazy: (pozri: odseky A9 – A10)
- a) získanie informácií od manažmentu a, keď je to vhodné, od osôb poverených spravovaním o tom, či účtovná jednotka dodržiava tieto zákony a predpisy,
 - b) preskúmanie prípadnej korešpondencie s príslušným regulačným orgánom alebo orgánom, ktorý je zodpovedný za vydávanie oprávnení na vykonávanie činnosti.
15. Počas auditu má byť audítor vedomý si možnosti, že v dôsledku iných uplatnených audítorských postupov by sa zistil nesúlad so zákonmi a s predpismi alebo podozrenie na takýto nesúlad. (Pozri: odsek A11)
16. Audítor si vyžiada od manažmentu a, keď je to vhodné, od osôb poverených spravovaním písomné vyhlásenia o tom, že audítora informovali o všetkých známych prípadoch nesúladu alebo podozrenia na nesúlad so zákonmi a s predpismi, ktorých vplyv treba zohľadniť pri zostavovaní finančných výkazov. (Pozri: odsek A12)
17. Keď neexistuje zistený nesúlad ani podozrenie na nesúlad, od audítora sa nevyžaduje, aby okrem postupov uvedených v odsekoch 12 – 16 vykonal aj ďalšie audítorské postupy zamerané na súlad účtovnej jednotky so zákonmi a

⁴ ISA 315 (revidované znenie) „Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia“, odsek 11.

s predpismi.

Audítorské postupy v prípade zistenia nesúladu alebo podozrenia na nesúlad

18. Keď sa audítor získa informácie o nesúlade alebo podozrení na nesúlad so zákonmi a s predpismi, musí: (pozri: odsek A13)
 - a) sa oboznámiť s povahou konania alebo s okolnosťami, za ktorých nesúlad vznikol,
 - b) získať ďalšie informácie, aby vyhodnotil možný vplyv na finančné výkazy. (Pozri: odsek A14)
19. Ak má audítor podozrenie na prípadný nesúlad, prediskutuje túto vec s manažmentom a, keď je to vhodné, s osobami poverenými spravovaním. Ak manažment alebo, keď je to vhodné, osoby poverené spravovaním neposkytnú dostatok informácií, ktoré dokladujú súlad účtovnej jednotky so zákonmi a predpismi, a podľa úsudku audítora môže byť vplyv podozrenia na nesúlad na finančné výkazy významný, audítor zváži, či je potrebné získať právnu radu. (Pozri: odseky A15 – A16)
20. Keď sa nedá získať dostatok informácií o podozrení na nesúlad, audítor vyhodnotí vplyv nedostatku vhodných audítorských dôkazov na názor audítora.
21. Audítor vyhodnotí dôsledky nesúladu pre ďalšie stránky auditu vrátane toho, ako posúdil riziká a spoľahlivosť písomných vyhlásení, a podnikne vhodné kroky. (Pozri: odseky A17 až A18)

Oznámenie zisteného nesúladu alebo podozrenia na nesúlad

Oznámenie nesúladu osobám povereným spravovaním

22. Keď sa osoby poverené spravovaním nepodieľajú na riadení účtovnej jednotky, teda nevedia o skutočnostiach týkajúcich sa zisteného nesúladu alebo podozrenia na nesúlad, o ktorom už audítor informoval,⁵ audítor oznámi osobám povereným spravovaním skutočnosti týkajúce sa nesúladu so zákonmi a s predpismi, ktoré si všimol počas auditu a jednoznačne nie sú skutočnosťami, ktoré by ostali bez následkov.
23. Keď je podľa úsudku audítora nesúlad uvedený v odseku 22 úmyselný alebo významný, oznámi túto skutočnosť čo najskôr osobám povereným spravovaním.
24. Ak audítor má podozrenie, že manažment alebo osoby poverené spravovaním sú zúčastnené na nesúlade, oznámi túto skutočnosť orgánu účtovnej jednotky, ktorý je v hierarchii na nasledujúcej vyššej úrovni, ak takýto orgán existuje, napríklad výboru pre audit alebo dozornej rade. Keď vyšší orgán neexistuje, alebo keď sa audítor domnieva, že sa na základe oznámenia nebude konať, alebo si nie je istý, komu má oznámenie adresovať, audítor zváži, či je potrebné získať právnu radu.

Oznámenie o nesúlade v audítorskej správe k finančným výkazom

25. Keď audítor dospeje k záveru, že nesúlad významne ovplyvňuje finančné výkazy a nie je adekvátne zohľadnený vo finančných výkazoch, v súlade s ISA 705 (revidované znenie) vyjadrí k týmto finančným výkazom podmienený alebo záporný názor.⁶
26. Keď manažment alebo osoby poverené spravovaním znemožnia audítorovi získať dostatok vhodných audítorských dôkazov, ktoré by mu umožnili posúdiť či došlo, alebo pravdepodobne došlo k nesúladu, ktorý môže byť z hľadiska

⁵ ISA 260 (revidované znenie) „Komunikácia s osobami poverenými spravovaním“, odsek 13.

⁶ ISA 705 (revidované znenie) „Modifikácie názoru v správe nezávislého audítora“, odseky 7 a 8.

finančných výkazov významný, audítor vyjadří podmienený názor, alebo odmietne vyjadriť názor na finančné výkazy z dôvodu obmedzenia vecného rozsahu auditu podľa ISA 705 (revidované znenie).

27. Keď audítor nedokáže určiť, či k nesúladu došlo z dôvodu obmedzení spôsobených okolnosťami a nie manažmentom ani osobami poverenými spravovaním, vyhodnotí vplyv na názor audítora podľa ISA 705 (revidované znenie).

Oznámenie nesúladu regulačnému orgánu alebo orgánu presadzovania predpisov

28. Keď audítor zistil nesúlad, alebo má podozrenie na nesúlad so zákonmi a s predpismi, určí, či zodpovedá za oznámenie zisteného nesúladu alebo podozrenia na nesúlad osobám mimo účtovnej jednotky. (Pozri: odseky A19 – A20)

Dokumentácia

29. Audítor uvedie v audítorskej dokumentácii zistený nesúlad so zákonmi a s predpismi alebo podozrenie na takýto nesúlad a výsledky rozhovorov s manažmentom a, keď je to vhodné, aj s osobami poverenými spravovaním, ako aj inými osobami mimo účtovnej jednotky.⁷ (Pozri: odsek A21)

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Zodpovednosť za súlad so zákonmi a s predpismi (pozri: odseky 3 – 8)

- A1. Manažment, pod dohľadom osôb poverených spravovaním, zodpovedá za to, aby účtovná jednotka vykonávala svoju činnosť v súlade so zákonmi a s predpismi. Zákony a predpisy môžu finančné výkazy účtovnej jednotky ovplyvniť rôznymi spôsobmi. Môžu napríklad ovplyvniť špecifické zverejnenia, ktoré je účtovná jednotka povinná uvádzať vo finančných výkazoch, čo je najpriamejší spôsob, alebo môžu predpisovať platný rámec finančného vykazovania. Rovnako môžu stanovovať určité zákonné práva a povinnosti účtovnej jednotky, pričom niektoré z nich sa budú vykazovať vo finančných výkazoch účtovnej jednotky. Zákonmi a predpismi sa okrem toho môžu v prípade ich nedodržiavania ukladať aj sankcie.
- A2. Ďalej sú uvedené príklady tých druhov pravidiel a postupov, ktoré môže účtovná jednotka zaviesť na podporu prevencie a odhaľovania nesúladu so zákonmi a s predpismi:
- monitorovanie zákonných požiadaviek a zaistenie toho, aby prevádzkové postupy boli navrhnuté tak, aby vyhovovali týmto požiadavkám,
 - zavedenie a používanie vhodných systémov internej kontroly,
 - vypracovanie, zverejnenie a dodržiavanie kódexu správania sa,
 - zaistenie toho, aby zamestnanci absolvovali vhodné školenia a pochopili kódex správania sa,
 - monitorovanie dodržiavania kódexu správania a vhodne postihovať zamestnancov, ktorí kódex nedodržiajú,
 - angažovanie právnych poradcov, ktorí majú pomôcť pri monitorovaní zákonných požiadaviek,

⁷ ISA 230 „Audítorská dokumentácia“, odseky 8 – 11 a A6.

- vedenie zoznamu dôležitých zákonov a predpisov, ktoré musí dodržiavať účtovná jednotka v konkrétnom odvetví a záznamov o sťažnostiach.

Vo väčších účtovných jednotkách možno tieto pravidlá a postupy doplniť o vhodnú zodpovednosť, ktorá sa priradí:

- internému auditu,
- výboru pre audit,
- oddeleniu zodpovednému za zaistenie súladu.

Zodpovednosť audítora

- A3. Nesúlad účtovnej jednotky so zákonmi a s predpismi môže viesť k významnej nesprávnosti vo finančných výkazoch. Odhalenie nesúladu môže, bez ohľadu na významnosť, ovplyvniť aj ďalšie stránky auditu, napríklad vrátane audítorskej úvahy o bezúhonnosti manažmentu a zamestnancov.
- A4. To, či nejaké konanie je v nesúlade so zákonmi a s predpismi, je právna otázka, ktorá zvyčajne presahuje profesionálne kompetencie audítora a nemôže o nej rozhodnúť. Na základe vzdelania a skúseností, ako aj poznania účtovnej jednotky a jej odvetvia alebo sektora však audítor môže rozpoznať, že určité konanie, ktoré si všimne, nie je v súlade so zákonmi a s predpismi.
- A5. Podľa špecifických štatutárnych požiadaviek sa môže od audítora špeciálne vyžadovať, aby v rámci auditu finančných výkazov predložil správu o to, či konanie účtovnej jednotky je v súlade s určitými ustanoveniami zákonov alebo predpisov. Spôsobmi riešenia tejto audítorskej zodpovednosti v audítorskej správe za daných okolností sa zaoberajú ISA 700 (revidované znenie)⁸ alebo ISA 800 (revidované znenie)⁹. Navyše, keď existujú špecifické zákonné požiadavky na vykazovanie, plán auditu možno bude musieť zahŕňať vhodné testy zamerané na súlad s týmito ustanoveniami zákonov a predpisov.

Úvahy, týkajúce sa účtovných jednotiek z verejného sektora

- A6. Vo verejnom sektore môže byť audítor navyše zodpovedný za posúdenie zákonov a predpisov, ktoré môžu súvisieť s auditom finančných výkazov, alebo sa môžu vzťahovať na ďalšie stránky činnosti účtovnej jednotky.

Audítorsko posúdenie súladu so zákonmi a s predpismi

Oboznámenie sa so zákonným a regulačným rámcom (pozri: odsek 12)

- A7. Aby sa audítor vo všeobecnosti oboznámil so zákonným a s regulačným rámcom a pochopil, ako účtovná jednotka zaisťuje súlad s týmto rámcom, môže napríklad:
- použiť existujúce poznatky, ktoré má o odvetví, v ktorom účtovná jednotka pôsobí, ako aj o regulačných a iných externých faktoroch,
 - aktualizovať poznatky o tých zákonoch a predpisoch, v ktorých sa priamo určujú vykazované sumy a zverejnenia vo finančných výkazoch,
 - získať od manažmentu informácie o ďalších zákonoch alebo predpisoch, pri ktorých možno očakávať, že zásadne ovplyvnia činnosť účtovnej jednotky,
 - získať od manažmentu informácie o pravidlách a postupoch účtovnej jednotky zameraných na súlad so zákonmi a s predpismi,
 - získať od manažmentu informácie o pravidlách a postupoch uplatňovaných

⁸ ISA 700 (revidované znenie) „Formovanie názoru na finančné výkazy a správa k finančným výkazom“, odsek 43.

⁹ ISA 800 (revidované znenie) „Špeciálne úvahy – audit finančných výkazov zostavených v súlade s rámcami na osobitné účely“, odsek 11.

pri identifikácii, posudzovaní a účtovaní súdne uplatnených nárokov.

Zákony a predpisy všeobecne uznávané ako zákony a predpisy s priamym vplyvom na určovanie významných súm a zverejnení vykazovaných vo finančných výkazoch (pozri: odsek 13)

A8. Určité zákony a predpisy sú zaužívané a známe tak účtovnej jednotke ako aj v rámci odvetvia alebo sektora, v ktorom účtovná jednotka pôsobí, a sú relevantné pre finančné výkazy účtovnej jednotky [ako sa uvádza v odseku 6 písm. a)]. Môžu k nim patriť zákony a predpisy týkajúce sa napríklad:

- formy a obsahu finančných výkazov,
- otázok špecifických pre odvetvie a týkajúcich sa finančného vykazovania,
- účtovania o transakciách na základe vládnych zmlúv, alebo
- časového rozlíšenia alebo vykazovania nákladov na daň z príjmov alebo nákladov na dôchodkové zabezpečenie.

Niektoré ustanovenia týchto zákonov a predpisov môžu byť priamo relevantné pre špecifické tvrdenia vo finančných výkazoch (napríklad úplnosť rezervy na daň z príjmov), zatiaľ čo iné môžu byť priamo relevantné pre finančné výkazy ako celok (napríklad, aby požadované výkazy predstavovali kompletný súbor finančných výkazov). Cieľom požiadavky v odseku 13 je, aby audítor získal dostatok vhodných audítorských dôkazov o určovaní súm a zverejnení vo finančných výkazoch v súlade s príslušnými ustanoveniami týchto zákonov a predpisov.

Nesúlad s ostatnými ustanoveniami takýchto zákonov a predpisov, ako aj s inými zákonmi a predpismi môže mať pre účtovnú jednotku za následok pokuty, súdne spory alebo iné následky, pričom na náklady s nimi spojené sa vo finančných výkazoch bude musieť vykázat rezerva, ale nepovažujú sa za zákony a predpisy s priamym vplyvom na finančné výkazy podľa odseku 6 písm. a).

Postupy na identifikáciu prípadov nesúladu – iné zákony a predpisy (pozri: odsek 14)

A9. Niektoré iné zákony a predpisy si môžu vyžadovať mimoriadnu pozornosť audítora, lebo zásadne ovplyvňujú prevádzkovú činnosť účtovnej jednotky [ako sa uvádza v odseku 6 písm. b)]. Nesúladom so zákonmi a s predpismi, ktorý má zásadný vplyv na prevádzkovú činnosť účtovnej jednotky, sa môže spôsobiť zastavenie jej činnosti, alebo spochybníť schopnosť účtovnej jednotky nepretržite pokračovať v činnosti. Môže ísť napríklad o dôsledok nesúladu s podmienkami licencie alebo iného oprávnenia pre vykonávanie činnosti (v prípade banky napríklad o nesúlad s požiadavkami na kapitálovú primeranosť alebo investície). Existuje veľa zákonov a predpisov, ktoré sa vzťahujú v prvom rade na prevádzkové aspekty účtovnej jednotky a zvyčajne nemajú vplyv na finančné výkazy a nezaznamenávajú sa v informačných systémoch účtovnej jednotky relevantných pre finančné vykazovanie.

A10. Keďže dôsledky iných zákonov a predpisov pre finančné vykazovanie môžu byť rôzne (v závislosti od činnosti účtovnej jednotky), audítorské postupy, ktoré vyžaduje odsek 14, majú za cieľ upozorniť audítora na tie prípady nesúladu so zákonmi a s predpismi, ktoré by mohli mať významný vplyv na finančné výkazy.

Nesúlad, ktorý audítor zistil vďaka iným audítorským postupom (pozri: odsek 15)

A11. Audítorské postupy uplatnené s cieľom sformulovať názor na finančné výkazy môžu spôsobiť, že audítor si všimne nesúlad alebo podozrenie na nesúlad so zákonmi a s predpismi. Takéto audítorské postupy môžu zahŕňať napríklad:

- prečítanie zápisníc,
- získanie informácií od manažmentu účtovnej jednotky a jej interného

alebo externého právneho poradcu o súdnych sporoch, vznesených nárokoch a odhadoch,

- vykonanie substantívnych testov detailov skupín transakcií, zostatkov účtov alebo vykázaných informácií.

Písomné vyhlásenia (pozri: odsek 16)

A12. Keďže vplyv zákonov a predpisov na finančné výkazy sa môže výrazne líšiť, písomné vyhlásenia poskytujú potrebný audítorský dôkaz dosvedčujúci, že manažment vie o zistenom nesúlade so zákonmi a s predpismi alebo o podozrení na takýto nesúlad, ktorého dôsledky môžu významne ovplyvniť finančné výkazy. Písomné vyhlásenia však samy osebe neposkytujú dostatok vhodných audítorských dôkazov, takže neovplyvňujú charakter a rozsah ostatných audítorských dôkazov, ktoré musí audítor získať.¹⁰

Audítorské postupy v prípade zistenia nesúladu alebo podozrenia na nesúlad

Náznaky nesúladu so zákonmi a s predpismi (pozri: odsek 18)

A13. Skutočnosť, že sa audítor dozvie o existencii ďalej uvedených záležitostí, alebo o nich získa informácie, môže naznačovať, že zistil nesúlad so zákonmi a s predpismi:

- vyšetrovanie regulačnými a vládnyimi orgánmi alebo zaplatenie pokút alebo sankcií,
- platby konzultantom, spriazneným osobám, zamestnancom alebo štátnym zamestnancom za nešpecifikované služby alebo úvery,
- provízie za predaj alebo sprostredkovanie, ktoré sa zdajú byť neúmerne vysoké vzhľadom na skutočne prijaté služby, alebo vzhľadom na provízie, ktoré účtovná jednotka zvyčajne platí, alebo sa zvyčajne platia v danom odvetví,
- nákupy za ceny, ktoré sú oveľa vyššie alebo nižšie než je trhovacia cena,
- neobvyklé platby v hotovosti, nákupy vo forme platobných šekov splatných na doručiteľa alebo prevody na bankové účty, kde je meno majiteľa účtu nahradené číslom,
- neobvyklé transakcie so spoločnosťami zaregistrovanými v daňových rajoch,
- platby za tovar alebo služby uskutočnené do iného štátu než je krajina pôvodu tohto tovaru alebo služieb,
- platby bez náležitej dokumentácie o kontrole devíz,
- existencia informačného systému, ktorý, či už vzhľadom na svoju koncepciu alebo nedopatrením, neposkytne adekvátny audítorský podklad alebo dostatočný dôkaz,
- neschválené transakcie alebo nesprávne zaznamenané transakcie,
- nepriaznivé komentáre v médiách.

Skutočnosti relevantné pre audítorovo vyhodnotenie [pozri: odsek 18 písm. b)]

A14. K relevantným skutočnostiam, ktorých možný vplyv na finančné výkazy audítor hodnotí, patria:

- prípadné finančné dôsledky nesúladu so zákonmi a s predpismi pre finančné výkazy vrátane napríklad uložených pokút, sankcií, náhrady škôd, hrozby vyvlastnenia majetku, núteného ukončenia činnosti

¹⁰ ISA 580, „Písomné vyhlásenia“, odsek 4.

a súdnych sporov;

- odpoveď na otázku, či prípadné finančné dôsledky vyžadujú zverejnenie;
- odpoveď na otázku, či sú potenciálne finančné dôsledky natoľko závažné, že spochybnia objektívnu prezentáciu finančných výkazov, alebo inak spôsobia, že budú finančné výkazy zavádzajúce.

Audítorské postupy (pozri: odsek 19)

A15. Audítor môže zistenia prediskutovať s osobami poverenými spravovaním, keď od nich môže získať dodatočné audítorské dôkazy. Audítor si môže napríklad potvrdiť, že osoby poverené spravovaním rovnako chápu fakty a okolnosti relevantné pre transakcie alebo udalosti, ktoré viedli k možnosti nesúladu so zákonmi a s predpismi.

A16. Ak manažment alebo, keď je to vhodné, osoby poverené spravovaním audítorovi neposkytnú dostatok informácií o tom, že účtovná jednotka v skutočnosti dodržiava požiadavky zákonov a predpisov, audítor môže považovať za vhodné, aby s interným alebo externým právnym poradcom účtovnej jednotky prekonzultoval uplatňovanie zákonov a predpisov za daných okolností, a to vrátane konzultácií o možnosti podvodu a prípadných vplyvov na finančné výkazy. Keď sa konzultácia s právnym poradcom účtovnej jednotky považuje za nevhodnú, alebo keď audítor nie je spokojný so stanoviskom právneho poradcu, audítor môže považovať za vhodné prekonzultovať so svojím vlastným právnym poradcom, či nedošlo k porušeniu zákona alebo predpisu, možné právne dôsledky, vrátane konzultácie o možnosti podvodu, a prípadné kroky, ktoré by audítor podnikol.

Vyhodnotenie dôsledkov nesúladu (pozri: odsek 21)

A17. Audítor v súlade s požiadavkou odseku 21 vyhodnotí vplyv nesúladu, pokiaľ ide o ďalšie stránky auditu, vrátane toho, ako posúdil riziká a spoľahlivosť písomných vyhlásení. Dôsledky konkrétnych prípadov nesúladu, ktorý audítor zistil, závisí od vzťahu medzi prípadným spáchaním a zatajením činu pred špecifickými kontrolnými činnosťami a úrovňou manažmentu alebo zamestnancov, ktorí sú do tohto činu zaangažovaní, najmä od dôsledkov vyplývajúcich zo spoluúčasti najvyššej autority v rámci účtovnej jednotky.

A18. Vo výnimočných prípadoch, keď manažment alebo osoby poverené spravovaním nepodniknú kroky na nápravu, ktorú audítor v danej situácii považuje za primeranú, hoci nesúlad nie je z hľadiska finančných výkazov významný, môže audítor zvážiť, či treba odstúpiť od zákazky, ak odstúpenie umožňujú platný zákon alebo predpis. Pri rozhodovaní o potrebe odstúpiť od zákazky sa audítor môže rozhodnúť, že požiada o radu právnik. Keď sa od zákazky nedá odstúpiť, audítor môže zvážiť alternatívne kroky vrátane toho, že nesúlad opíše v audítorskej správe v odseku venovanom iným skutočnostiam.¹¹

Oznámenie zisteného nesúladu alebo podozrenia na nesúlad

Oznámenie nesúladu regulačnému orgánu alebo orgánu presadzovania predpisov (pozri: odsek 28)

A19. Profesionálna povinnosť audítora zachovávať mlčanlivosť v súvislosti s informáciami o klientovi môže audítorovi znemožniť, aby zistený nesúlad so zákonmi a s predpismi alebo podozrenie na takýto nesúlad oznámil osobe mimo účtovnej jednotky. Audítorova právna zodpovednosť sa však líši v závislosti od jurisdikcie a za určitých okolností môže predpis, zákon alebo súd prevážiť nad povinnosťou zachovávať mlčanlivosť. V niektorých jurisdikciách je audítor finančných inštitúcií zo zákona povinný oznamovať dozorným orgánom prípady

¹¹ ISA 706 (revidované znenie) „Odseky so zdôraznením skutočnosti a odseky o iných skutočnostiach v správe nezávislého audítora“, odsek 8.

vzniku alebo podozrenia na vznik nesúladu so zákonmi a s predpismi. V niektorých jurisdikciách je audítor povinný nahlásiť nesprávnosti orgánom, ak manažment a, keď je to vhodné, osoby poverené spravovaním neprijmú nápravné opatrenia. Pri rozhodovaní o vhodnom postupe môže audítor považovať za vhodné získať právnu radu.

Úvahy týkajúce sa účtovných jednotiek z verejného sektora

A20. Audítor verejného sektora môže byť povinný oznámiť prípady nesúladu zákonodarnému zboru alebo inému správnomu orgánu, alebo ich uviesť v audítorskej správe.

Dokumentácia (pozri: odsek 29)

A21. Audítorská dokumentácia o zisteniach týkajúcich sa zisteného nesúladu so zákonmi a predpismi alebo podozrenia na takýto nesúlad môže zahŕňať napríklad:

- kópie záznamov alebo dokumentov,
- zápisnice z rokovaní s manažmentom, osobami poverenými spravovaním alebo osobami mimo účtovnej jednotky.