

MEDZINÁRODNÝ AUDÍTORSKÝ ŠTANDARD 250 (REVIDOVANÉ ZNENIE)

ZOHĽADNENIE ZÁKONOV A PREDPISOV PRI AUDITE FINANČNÝCH VÝKAZOV

(Účinný pre audity finančných výkazov za obdobia,
začínajúce sa 15. decembra 20~~17~~⁰⁹ alebo neskôr)

OBSAH

	Odsek
Úvod	
Rozsah pôsobnosti tohto ISA	1
Vplyv zákonov a predpisov	2
Zodpovednosť za súlad so zákonmi a s predpismi	3 – 89
Dátum nadobudnutia účinnosti	910
Ciele	110
Definícia	121
Požiadavky	
Audítovo posúdenie súladu so zákonmi a s predpismi	123 – 187
Audítorské postupy v prípade zistenia nesúladu alebo podozrenia z ^{na} nesúladu .	189 – 221
<u>Komunikovanie a o</u> známenie zisteného nesúladu alebo podozrenia z ^{na} nesúladu	223 – 298
Dokumentácia	3029
Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály	
Zodpovednosť za súlad so zákonmi a s predpismi	A1 – A 86
<u>Definícia</u>	A9 – A10
<u>Audítovo posúdenie súladu so zákonmi a s predpismi</u>	A11 – A16
<u>Audítovo posúdenie súladu so zákonmi a s predpismi</u>	A7 – A12
Audítorské postupy v prípade zistenia nesúladu alebo podozrenia na ^z nesúladu	A1 73 – A 2518
<u>Komunikovanie a o</u> známenie zisteného nesúladu alebo podozrenia z ^{na} nesúladu	A 2619 – A 3420
Dokumentácia	A 35 – A 3621

Medzinárodný audítorský štandard (ISA) 250 (revidované znenie) „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“.

ISA 250 (revidované znenie) schválila Rada pre dohľad nad verejným záujmom (PIOB), ktorá skonštatovala, že pri revízii štandardu sa uplatnil náležitý proces s patričným zreteľom na verejný záujem.

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 – A86)

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, či už v dôsledku podvodu, alebo chyb spôsobených 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, odsek A53 - 544.

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 alebo iný príslušný rozhodovací orgán.

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: (pozri: odseky A6, A12 – A13)
 - 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 134) (pozri: odsek A12),
 - 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 (napr. ~~iklad~~ 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 145) (pozri: odsek A13).
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 auditorských 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 auditorských 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
9. Audítorovi môžu zo zákona, predpisu alebo príslušných etických požiadaviek vyplývať ďalšie povinnosti týkajúce sa nesúladu účtovnej jednotky so zákonmi a s predpismi, ktoré sa môžu líšiť od tohto ISA alebo presahovať jeho rámec, napr.: (pozri: odsek A8)
 - a) reagovať na zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu so zákonmi a s predpismi vrátane požiadaviek, ktoré sa týkajú špecifickej komunikácie s manažmentom a osobami poverenými spravovaním, posúdiť vhodnosť ich reakcie na nesúlad a určiť, či treba podniknúť ďalšie kroky,
 - b) oznámiť zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu so zákonmi

a s predpismi iným audítorom (napr. v prípade auditu finančných výkazov skupiny).

(a) požiadavky na dokumentáciu v súvislosti so zisteným nesúlalom alebo podozrením z nesúladu so zákonmi a s predpismi.

8. Plnenie akýchkoľvek ďalších povinností môže poskytnúť ďalšie informácie relevantné pre prácu audítora v súlade s týmto ISA a ďalšími ISA (napr. v súvislosti s bezúhonnosťou manažmentu a, keď je to vhodné, osôb poverených spravovaním).

Dátum nadobudnutia účinnosti

109. Tento ISA je účinný pre auditu finančných výkazov za obdobia, ktoré sa začínajú 15. decembra 2017~~09~~ alebo neskôr.

Ciele

110. Cieľom audítora je:

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

Definícia

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

nesúlad (*Non-compliance*) – úmyselné alebo neúmyselné konanie alebo nekonanie účtovnej jednotky, alebo osôb poverených spravovaním, manažmentu alebo iných osôb, ktoré pracujú pre účtovnú jednotku alebo pod jej vedením, či už úmyselné alebo neúmyselné, v rozpore s platnými zákonmi alebo predpismi a 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). (Pozri: odseky A9 – A10)~~

Požiadavky

Audítovo posúdenie súladu so zákonmi a s predpismi

123. Podľa ISA 315 (revidované znenie)⁴ audítor získava pri oboznamovaní sa s účtovnou jednotkou a jej prostredím všeobecné poznatky o:

- právnom a regulačnom rámci, ktorý sa vzťahuje na účtovnú jednotku, ako aj na odvetvie alebo sektor, v ktorom účtovná jednotka pôsobí,
- spôsobe, akým účtovná jednotka zaistuje súlad s týmto rámcom. (Pozri: odsek A7~~11~~)

14. 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

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

vykazovaných vo finančných výkazoch. -(Pozri: odsek A812)

15. Audítora 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 A139 – A144)
 - 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.
16. Počas auditu má byť audítora vedomý si možnosti, že v dôsledku iných uplatnených audítorských postupov by sa zistil nesúlad so zákonmi a s predpismi alebo podozrenie na tak~~ého~~ nesúladu. (Pozri: odsek A154)
17. Audítora si vyžiada od manažmentu a, keď je to vhodné, od osôb poverených spravovaním písomné vyhlásenie o tom, že audítora informovali o všetkých známych prípadoch nesúladu alebo podozrenia na nesúladu so zákonmi a s predpismi, ktorých vplyv treba zohľadniť pri zostavovaní finančných výkazov. (Pozri: odsek A126)
18. Keď neexistuje zistený nesúlad ani podozrenie na nesúladu, od audítora sa nevyžaduje, aby okrem postupov uvedených v odsekoch 132 – 176 vykonal aj ďalšie audítorské postupy zamerané na súlad účtovnej jednotky so zákonmi a s predpismi.

Audítorské postupy v prípade zistenia nesúladu alebo podozrenia na nesúladu

198. Keď ~~sa~~ audítora získa informácie o nesúlade alebo podozrení na nesúladu so zákonmi a s predpismi, musí: -(pozri: odseky A173 – A18)
 - 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 A194)
20. Ak má audítora podozrenie na prípadného nesúladu, prediskutuje túto vec, pokiaľ to nezakazuje zákon alebo predpis, s manažmentom na príslušnej úrovni 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 nesúladu na finančné výkazy významný, audítora zváži, či je potrebné získať právnu radu. (Pozri: odseky A2045 – A2246)
21. Keď sa nedá získať dostatok informácií o podozrení na nesúladu, audítora vyhodnotí vplyv nedostatku vhodných audítorských dôkazov na názor audítora.
22. Audítora vyhodnotí dôsledky zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu pre ďalšie stránky auditu vrátane toho, ako posúdil riziká a spoľahlivosť písomných vyhlásení, a podnikne vhodné kroky. (Pozri: odseky A2347 až A2548)

Komunikovanie a oznámenie zisteného nesúladu alebo podozrenia na nesúladu

Komunikovanie Oznámenie zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu s osobami ~~am~~ poverenými spravovaním

23. Keď sa osoby poverené spravovaním nepodieľajú na riadení účtovnej jednotky,

teda nevedia o skutočnostiach týkajúcich sa zisteného nesúladu alebo podozrenia ~~z na-nesúladu~~, o ktorom už audítor informoval,⁵ ~~pokiaľ to nezakazuje zákon alebo predpis,~~ 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. [▲]

24. Keď je podľa úsudku audítora nesúlad uvedený v odseku 223 úmyselný alebo významný, oznámi túto skutočnosť čo najskôr osobám povereným spravovaním. [▲]
245. 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.

Potenciálne dôsledky zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu pre Oznámenie o nesúlade v audítorskej správe k finančným výkazom (pozri: odseky A26 – A27)

26. Keď audítor dospeje k záveru, že zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu 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 [▲]
27. 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 finančných výkazov významný, audítor vyjadrí podmienený názor, alebo odmietne vyjadriť názor na finančné výkazy z dôvodu obmedzenia vecného rozsahu auditu podľa ISA 705 (revidované znenie).⁷ [▲]
28. 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 zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu príslušnému orgánu regulačného orgánu alebo orgánu presadzovania predpisov mimo účtovnej jednotky

298. Keď audítor zistil nesúlad, alebo má podozrenie ~~z na-nesúladu~~ so zákonmi a s predpismi, určí, či zákon, predpis alebo príslušné etické požiadavky: zodpovedá za oznámenie zisteného nesúladu alebo podozrenia na nesúlad osobám mimo účtovnej jednotky. (Pozri: odseky A1928 – A3420)

- a) vyžadujú, aby audítor oznámil túto skutočnosť príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky,
- b) ukladajú povinnosti, v zmysle ktorých by oznámenie príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky mohlo byť vhodné v danej situácii.

Dokumentácia

3029. Audítor uvedie v audítorskej dokumentácii⁸ zistený nesúlad so zákonmi a s predpismi alebo podozrenie ~~z na-takéhoto~~ nesúladu ~~a: a výsledky rozhovorov s manažmentom a, keď je to vhodné, aj s osobami poverenými~~

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.

⁷ ISA 705 (revidované znenie), odseky 7 a 9.

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

spravovaním, ako aj inými osobami mimo účtovnej jednotky.⁹ (Pozri: odseky A3521 – A36)

- a) -vykonané audítorské postupy, uplatnené významné odborné úsudky a súvisiace závery,
- b) rozhovory s manažmentom, s osobami poverenými spravovaním a inými osobami o významných skutočnostiach týkajúcich sa nesúladu, vrátane toho, ako manažment a, keď je to vhodné, osoby poverené spravovaním reagovali na túto skutočnosť.

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Zodpovednosť za súlad so zákonmi a s predpismi (pozri: odseky 3 – 9-8)

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,
- 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

⁹ — ISA 230 „Audítorská dokumentácia“, odseky 8 — 11 a A6.

- A3. Nesúlad účtovnej jednotky so zákonmi a s predpismi môže viesť k významnej nesprávosti vo finančných výkazoch. Odhalenie nesúladu môže, bez ohľadu na významnosť, ovplyvniť aj ďalšie stránky auditu, napríklad vrátane auditorovej úvahy o bezúhonnosti manažmentu, osôb poverených spravovaním alebo zamestnancov.
- A4. To, či nejaké konanie predstavuje nesúlad je v nesúlade so zákonmi a s predpismi, je právna otázka, o ktorej rozhodne súd alebo iný príslušný rozhodovací orgán a 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)¹⁰ alebo ISA 800 (revidované znenie)¹¹. 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.

Kategórie zákonov a predpisov (pozri: odsek 6)

A6. Charakter a okolnosti účtovnej jednotky môžu mať vplyv na to, či príslušné zákony a predpisy spadajú do kategórií zákonov a predpisov uvedených v odseku 6 písm. a) a b). Medzi zákony a predpisy, ktoré možno zaradiť do kategórií uvedených v odseku 6, patria napríklad tie, ktoré sa týkajú:

- podvodu, korupcie a úplatkárstva,
- prania špinavých peňazí, financovania terorizmu a príjmov z trestnej činnosti,
- trhov a obchodovania s cennými papiermi,
- bankových a iných finančných produktov a služieb,
- ochrany údajov,
- daňových a dôchodkových záväzkov a platieb,
- ochrany životného prostredia,
- verejného zdravia a bezpečnosti.

Úvahy, týkajúce sa účtovných jednotiek z verejného sektora

A7. 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.

Ďalšie povinnosti vyplývajúce zo zákona, predpisu alebo príslušných etických požiadaviek (pozri: odsek 9)

A8. Zákon, predpis alebo príslušné etické požiadavky môžu audítorovi uložiť povinnosť vykonať ďalšie postupy a podniknúť ďalšie kroky. Napríklad podľa Etického kódexu pre účtovných odborníkov, ktorý vydala Rada pre medzinárodné etické štandardy účtovníkov (International Ethics Standards Board for Accountants – IESBA) (Kódex IESBA), je audítor povinný podniknúť

¹⁰ ISA 700 (revidované znenie) „Formovanie názoru k finančným výkazom a správa k finančným výkazom“, odsek 3843.

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

kroky s cieľom reagovať na zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu so zákonmi a s predpismi a určiť, či treba podniknúť ďalšie kroky. Medzi tieto kroky môže patriť oznámenie zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu so zákonmi a s predpismi ostatným audítorom v rámci skupiny vrátane partnera zodpovedného za zákazku skupiny, audítorov komponentu alebo iných audítorov, ktorí vykonávajú práce v komponentoch skupiny na iné účely ako audit finančných výkazov skupiny.¹²

Definícia (pozri: odsek 12)

A9. Akty nesúladu so zákonmi a s predpismi zahŕňajú transakcie, ktoré za účtovnú jednotku alebo v jej mene uzatvorili osoby poverené spravovaním, manažment alebo iné osoby, ktoré pracujú pre účtovnú jednotku alebo pod jej vedením.

A10. Nesúlad tiež zahŕňa osobné pochybenie v súvislosti s podnikateľskými činnosťami účtovnej jednotky, napr. keď osoba na kľúčovej riadiacej pozícii osobne prijala úplatok od dodávateľa účtovnej jednotky a na oplátku zabezpečí vymenovanie dodávateľa na poskytovanie služieb alebo zákaziek účtovnej jednotke.

Audítovo posúdenie súladu so zákonmi a s predpismi

Oboznámenie sa so zákonným a regulačným rámcom (pozri: odsek 132)

A711. Aby sa audítor vo všeobecnosti oboznámil so zákonným a s regulačným rámcom a pochopil, ako účtovná jednotka zaistuje 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 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: odseky 436, 14)

A128. 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 (napr. ~~klad~~ úplnosť rezervy

¹² Pozri napr. odseky 225.21 – 225.22 Kódexu IESBA.

na daň z príjmov), zatiaľ čo iné môžu byť priamo relevantné pre finančné výkazy ako celok (napr. ~~aklad~~, aby požadované výkazy predstavovali kompletný súbor finančných výkazov). Cieľom požiadavky v odseku 143 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 6, 154)

A139. — 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.¹³ Môže ísť napríklad o dôsledok nesúladu s podmienkami licencie alebo iného oprávnenia pre vykonávanie činnosti (v prípade banky napr. ~~aklad~~ 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.

A140. Keďže dôsledky iných zákonov a predpisov pre finančné vykazovanie môžu byť rôzne (v závislosti od činnosti účtovnej jednotky), audítorské postupy, ktoré vyžaduje odsek 145, 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 -vd'aka iným audítorským postupom (pozri: odsek 1645)

A154. Audítorské postupy uplatnené s cieľom sformulovať názor na finančné výkazy môžu spôsobiť, že audítor si všimne nesúlad alebo podozrenie ~~z na-nesúladu~~ 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 176)

A162. 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 ~~z na-takého~~ nesúladu, 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.¹⁴

¹³ Pozri ISA 570 (revidované znenie) „Nepretržité pokračovanie v činnosti“.

¹⁴ ISA 580, „Písomné vyhlásenia“, odsek 4.

Audítorské postupy v prípade zistenia nesúladu alebo podozrenia z na nesúladu

Náznaky nesúladu so zákonmi a s predpismi (pozri: odsek 198)

A17. Audítor sa môže dozvedieť informácie o prípade nesúladu so zákonmi a s predpismi inak než v dôsledku vykonania postupov uvedených v odsekoch 13 – 17 (napr. keď audítora upozorní na nesúlad oznamovateľ).

~~A183. Skutočnosť, že sa audítor dozvie o existencii ďalej uvedených Nasledujúce 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 audítovo vyhodnotenie [pozri: odsek 189 písm. b)]

A149. K relevantným skutočnostiam, ktorých možný vplyv na finančné výkazy audítor hodnotí, patria:

- prípadné finančné dôsledky zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu so zákonmi a s predpismi pre finančné výkazy vrátane napríklad uložených pokút, sankcií, náhrady škôd, hrozby vyvlastnenia majetku, núteného ukončenia činnosti 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 a oznámenie zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu manažmentu a osobám povereným spravovaním (pozri: odsek 2019)

A2015. Audítor ~~môže~~ je povinný zistenia prediskutovať podozrenie z nesúladu s manažmentom na príslušnej úrovni a, keď je to vhodné, s osobami poverenými spravovaním, keď že od nich môže získať dodatočné audítorské dôkazy. Audítor

si môže napríklad potvrdiť, že manažment a, keď je to vhodné, osoby poverené spravovaním rovnako chápu fakty a okolnosti relevantné pre transakcie alebo udalosti, ktoré viedli k podozreniu z možnosti nesúladu so zákonmi a s predpismi.

A21. V niektorých jurisdikciách však môže zákon alebo predpis obmedziť audítora oznámenie určitých skutočností manažmentu a osobám povereným spravovaním. Zákon alebo predpis môže konkrétne zakázať oznámenie alebo iné konanie, ktoré môže ohroziť vyšetrovanie zisteného nezákonného konania alebo podozrenia z nezákonného konania zo strany príslušného orgánu, vrátane upozornenia účtovnej jednotky, napr. keď je audítor povinný oznámiť zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu príslušnému orgánu v súlade s platnými právnymi predpismi o ochrane pred praním špinavých peňazí. V takomto prípade môžu byť skutočnosti, ktoré zohľadňuje audítor, zložité, pričom audítor môže považovať za vhodné požiadať o právne poradenstvo.

Formatted

A22+6. — Ak manažment alebo, keď je to vhodné, osoby poverené spravovaním audítovi 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 dôverne prekonzultovať s inými osobami v rámci firmy alebo inej firmy v rámci siete, s odborným orgánom alebo s so svojím vlastným právnym poradcom audítora, či nedošlo k porušeniu zákona alebo predpisu, možné právne dôsledky, vrátane konzultácie o možnosti podvodu, možných právnych dôsledkoch a prípadných krokoch, ktoré by audítor podnikol.

Vyhodnotenie dôsledkov zisteného nesúladu a podozrenia z nesúladu (pozri: odsek 22+)

A23+7. — Audítor v súlade s požiadavkou odseku 22+ vyhodnotí dôsledky vplyv zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu, pokiaľ ide o ďalšie stránky auditu, vrátane toho, ako posúdil riziká a spoľahlivosť písomných vyhlásení. Dôsledky konkrétneho zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu, ktorý audítor zistil, závisia od vzťahu medzi prípadným spáchaním a zatajením činu pred špecifickými kontrolnými činnosťami a úrovňou manažmentu alebo osobami zamestnancov, pracujúcimi pre účtovnú jednotku alebo pod jej vedením, ktorí sú do tohto činu zaangažovaní, najmä od dôsledkov vyplývajúcich zo spoluúčasti najvyššej autority v rámci účtovnej jednotky. Ako sa uvádza v odseku 9, zákon, predpis alebo príslušné etické požiadavky, ktorými sa audítor riadi, môžu poskytnúť ďalšie relevantné informácie o jeho povinnostiach v zmysle odseku 22.

ISA™

A24. Audítor môže byť nútený vyhodnotiť vplyv zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu na spoľahlivosť písomných vyhlásení prijatých od manažmentu a keď je to vhodné, od osôb poverených spravovaním napríklad v týchto prípadoch:

- audítor má podozrenie alebo dôkazy o spoluúčasti alebo zamýšľanej spoluúčasti manažmentu a, keď je to vhodné, osôb poverených spravovaním na zistenom nesúlade alebo podozrení z nesúladu,
- audítor si uvedomuje, že manažment a, keď je to vhodné, osoby poverené spravovaním vedia o danom nesúlade a v rozpore so zákonnými a regulačnými požiadavkami neoznámili túto skutočnosť ani neschválili oznámenie tejto skutočnosti príslušnému orgánu v primeranom čase.

 Formatted
Level: 1 +
Left

A25. +8. — V určitých výnimočných prípadoch, napríklad keď manažment alebo

 Formatted
Formatted

osoby poverené spravovaním nepodniknú nápravné kroky na nápravu, ktoré audítor v danej situácii považuje za primerané, alebo keď zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu vyvoláva pochybnosti o bezúhonnosti manažmentu alebo osôb poverených spravovaním, aj keď ~~hoci~~ nesúlad nie je z hľadiska finančných výkazov významný, môže audítor zvážiť, odstúpenie či treba odstúpiť od zákazky, pokiaľ to umožňuje ak odstúpenie umožňuje platný zákon alebo predpis. ~~Pri rozhodovaní o potrebe odstúpiť od zákazky sa~~ Audítor môže považovať za vhodné rozhodnúť, že požiada požiadať o právne poradenstvo na to, aby rozhodol, či je vhodné odstúpiť od zákazky o radu právnika. Keď sa od zákazky nedá odstúpiť, audítor môže zvážiť alternatívne kroky vrátane toho, že nesúlad opíše v audítorskej správe v odseku venovanom iným skutočnostiam.¹⁵ Ak audítor rozhodne, že by bolo vhodné odstúpiť od zákazky, toto odstúpenie nenahradí plnenie ostatných povinností vyplývajúcich zo zákona, predpisu alebo príslušných etických požiadaviek, ktoré súvisia s reakciou na zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu. Okrem toho sa v odseku A8a ISA 220¹⁶ uvádza, že v zmysle niektorých etických požiadaviek môže byť predchádzajúci audítor povinný poskytnúť navrhovanému nasledujúcemu audítorovi na jeho žiadosť informácie o nesúlade so zákonmi a s predpismi.

Komunikovanie a oznámenie zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu

Potenciálne dôsledky zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu pre audítorskú správu (pozri: odseky 26 – 28)

A26. Zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu so zákonmi a s predpismi sa komunikuje v audítorskej správe v prípade, že audítor modifikuje názor v súlade s odsekmi 26 – 28. Audítor môže komunikovať zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu v audítorskej správe aj v určitých iných prípadoch, napr.:

- keď má audítor okrem povinností audítora vyplývajúcich z ISA aj iné oznamovacie povinnosti v zmysle odseku 43 ISA 700 (revidované znenie),
- keď audítor rozhodne, že zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu je kľúčovou záležitosťou auditu, a v dôsledku toho o tejto záležitosti informuje v súlade s ISA 701¹⁷, pokiaľ neplatí odsek 14 uvedeného ISA, alebo
- vo výnimočných prípadoch, keď manažment alebo osoby poverené spravovaním nepodniknú nápravné kroky, ktoré audítor v danej situácii považuje za primerané, a odstúpenie od zákazky nie je možné (pozri odsek A25), môže audítor zvážiť opísanie zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu v odseku o iných skutočnostiach v súlade s ISA 706 (revidované znenie).¹⁸

A27. Zákon alebo predpis môže znemožniť zverejnenie určitej skutočnosti zo strany manažmentu, osôb poverených spravovaním alebo audítora. Konkrétne môže zakázať napríklad oznámenie alebo iné konanie, ktoré môže ohroziť vyšetrovanie zisteného nezákonného konania alebo podozrenia z nezákonného konania zo strany príslušného orgánu, vrátane zákazu upozorniť účtovnú jednotku. Keď audítor zamýšľa komunikovať zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu v audítorskej správe v prípadoch uvedených v odseku A26 alebo inak, takýto zákon alebo predpis môže mať vplyv na schopnosť audítora opísať túto skutočnosť v audítorskej správe alebo za určitých okolností vydať audítorskú

¹⁵ ~~ISA 706 (revidované znenie) „Odseky so zdôraznením skutočnosti a odseky o iných skutočnostiach v správe nezávislého audítora“, odsek 8.~~

¹⁶ ISA 220 „Kontrola kvality auditu finančných výkazov“.

¹⁷ ISA 701 „Informovanie o kľúčových záležitostiach auditu v správe nezávislého audítora“.

¹⁸ ISA 706 (revidované znenie) „Odseky so zdôraznením skutočnosti a odseky o iných skutočnostiach v správe nezávislého audítora“.

správu. V takýchto prípadoch môže audítor zvážiť, že na stanovenie vhodného postupu požiada o právne poradenstvo.

Oznámenie ~~zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu príslušnému regulačnému orgánu alebo orgánu presadzovania predpisov mimo účtovnej jednotky~~ (pozri: odsek 298)

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 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.

A28. V určitých prípadoch môže byť oznámenie zisteného nesúladu so zákonmi alebo s predpismi alebo podozrenia z nesúladu príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky povinné alebo vhodné, pretože:

- a) audítor je v súlade so zákonom, predpisom alebo príslušnými etickými požiadavkami povinný takéto oznámenie uskutočniť (pozri odsek A29),
- b) audítor rozhodol, že oznámenie je vhodným krokom, ako reagovať na zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu v súlade s príslušnými etickými požiadavkami (pozri odsek A30), alebo
- c) audítor má na to právo v súlade so zákonom, predpisom alebo príslušnými etickými požiadavkami (pozri odsek A31).

A29. V niektorých jurisdikciách môže byť audítor v súlade so zákonom, predpisom alebo príslušnými etickými požiadavkami povinný oznámiť zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu so zákonmi a s predpismi príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky. V niektorých jurisdikciách napríklad existujú zákonné požiadavky pre audítora finančnej inštitúcie, ktorý je povinný oznámiť zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu so zákonmi a s predpismi dozornému orgánu. Z nesúladu so zákonmi a s predpismi môžu vyplývať aj nesprávnosti a v niektorých jurisdikciách môže byť audítor tieto nesprávnosti povinný oznámiť príslušnému orgánu v prípade, že manažment alebo osoby poverené spravovaním nepodniknú nápravné kroky.

A30. V iných prípadoch môže byť audítor v súlade s príslušnými etickými požiadavkami povinný rozhodnúť, či je oznámenie zisteného nesúladu alebo podozrenia z nesúladu so zákonmi a s predpismi príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky vhodným krokom v danej situácii. Podľa Kódexu IESBA je audítor povinný podniknúť kroky s cieľom reagovať na zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúladu so zákonmi a s predpismi a určiť, či treba podniknúť ďalšie kroky, napr. oznámiť túto skutočnosť príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky.¹⁹ V Kódexe IESBA sa uvádza, že takéto oznámenie by sa nepovažovalo za porušenie povinnosti zachovávať mlčanlivosť podľa Kódexu IESBA.²⁰

A31. Aj keď zákon, predpis alebo príslušné etické požiadavky neobsahujú požiadavky, ktoré sa týkajú oznámenia zisteného nesúladu alebo podozrenia

¹⁹ Pozri napr. odseky 225.29 a 225.33 – 225.36 Kódexu IESBA.

²⁰ Pozri napr. odseky 140.7 a 225.35 Kódexu IESBA.

z nesúlady, audítorovi môžu priznať právo oznámiť zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúlady príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky. Pri audite finančných výkazov finančnej inštitúcie môže mať audítor napríklad právo vyplývajúce zo zákona alebo predpisu prediskutovať určitú záležitosť, napr. zistený nesúlad alebo podozrenie z nesúlady so zákonmi a s predpismi, s dozorným orgánom.

A32. V iných prípadoch môže byť oznámenie zisteného nesúlady alebo podozrenia z nesúlady so zákonmi a s predpismi príslušnému orgánu mimo účtovnej jednotky znemožnené povinnosťou audítora zachovávať mlčanlivosť vyplývajúcou zo zákona, predpisu alebo z príslušných etických požiadaviek.

A33. Určenie v zmysle odseku 29 môže zahŕňať zložité úvahy a odborné úsudky. Audítor preto môže zvážiť interné konzultácie (napr. v rámci firmy alebo inej firmy v rámci siete) alebo dôverné konzultácie s regulačným orgánom alebo odborným orgánom (pokiaľ to nezakazuje zákon alebo predpis alebo pokiaľ by sa tým neporušila povinnosť zachovávať mlčanlivosť). Audítor tiež môže zvážiť požiadanie o právne poradenstvo, aby zistil možnosti ďalšieho postupu a súvisiace profesionálne alebo právne dôsledky.

Úvahy týkajúce sa účtovných jednotiek z verejného sektora

A3420. Audítor verejného sektora môže byť povinný oznámiť ~~prípady zistený~~ nesúlad ~~u~~ alebo podozrenie z nesúlady zákonodarnému zboru alebo inému správne mu orgánu, alebo ich uviesť v audítorskej správe.

Dokumentácia (pozri: odsek 3029)

A3524. Audítorská dokumentácia o zisteniach týkajúcich sa zisteného nesúlady so zákonmi a predpismi alebo podozrenia ~~zna~~ takéhoto ýto nesúladu môže zahŕňať napríklad:

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

A36. Zákon, predpis alebo príslušné etické požiadavky môžu stanoviť aj ďalšie požiadavky týkajúce sa dokumentácie v súvislosti so zisteným nesúladom alebo podozrením z nesúlady so zákonmi a s predpismi.²¹

²¹ Pozri napr. odsek 225.37 Kódexu IESBA.