

Končna objava  
Maj 2018

*Mednarodni standard revidiranja 250 (prenovljen)*

---

# Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov





## UPOŠTEVANJE ZAKONOV IN DRUGIH PREDPISOV PRI REVIZIJI RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

### O IAASB

Ta dokument je pripravil in odobril Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB).

Cilj IAASB je služiti javnemu interesu z razvijanjem visoko kakovostnih standardov revidiranja, dajanja zagotovil in drugih z njimi povezanih standardov in s pospeševanjem zbliževanja mednarodnih in nacionalnih standardov revidiranja in dajanja zagotovil ter tako tudi s povečevanjem kakovosti in skladnosti delovanja v svetovnem okviru ter s krepitevijo javnega zaupanja v poklicno revidiranje in dajanje zagotovil.

IAASB pripravlja standarde in usmeritve revidiranja in dajanja zagotovil za računovodske strokovnjake v skladu z ustaljenim postopkom in v sodelovanju z Nadzornim odborom javnega interesa (Public Interest Oversight Board), ki nadzira delovanje IAASB, in s Svetovalno skupino (Consultative Advisory Group, ki zagotavlja prisotnost javnega interesa pri razvoju standardov in usmeritev.

ISA.



International Auditing  
and Assurance  
Standards Board.

UPOŠTEVANJE ZAKONOV IN DRUGIH PREDPISOV PRI REVIZIJI RAČUNOVODSKIH  
IZKAZOV

Strukture in postopke, ki podpirajo delovanje IAASB, zagotavlja Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants – IFAC).

IAASB in IFAC ne prevzemata odgovornosti za izgubo, ki deluje ali opusti delovanje na osnovi gradiva v tej publikaciji, ne glede na to, ali je izguba posledica malomarnosti ali česa drugega.

Mednarodne standarde revidiranja, Mednarodne standarde poslov dajanja zagotovil, Mednarodne standarde poslov preiskovanja, Mednarodne standarde sorodnih storitev, Mednarodne standarde obvladovanja kakovosti, Mednarodna obvestila za revizijsko prakso, Osnutke za javno razpravo, Posvetovalne dokumente in druge objave IAASB objavlja IFAC, ki je obenem nosilec avtorskih pravic.

Avtorske pravice © 2016 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane. Dokument je lahko prenesen za osebno in nekomercialno rabo (npr. kot strokovni vir ali za proučevanje). Pisno dovoljenje je potrebno za prevajanje, razmnoževanje, hranjenje ali prenos, oziroma druge podobne uporabe tega dokumenta.

‘International Auditing and Assurance Standards Board’, ‘International Standards on Auditing’, ‘International Standards on Assurance Engagements’, ‘International Standards on Review Engagements’, ‘International Standards on Related Services’, ‘International Standards on Quality Control’, ‘International Auditing Practice Notes’, ‘IAASB’, ‘ISA’, ‘ISAE’, ‘ISRE’, ‘ISRS’, ‘ISQC’, ‘IAPN’, in logo IAASB so blagovne znamke IFAC, ali registrirane blagovne znamke in znamke delovanja IFAC v ZDA in drugih državah.

Za informacije o avtorskih pravicah in dovoljenjih pojdite na [permissions](#) ali kontaktirajte [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

ISBN: 978-1-60815-318-3

IAASB-jev *prenovljen Mednarodni standard revidiranja (MSR) 250, Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov*, ki ga je izdala Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov v decembru

UPOŠTEVANJE ZAKONOV IN DRUGIH PREDPISOV PRI REVIZIJI RAČUNOVODSKIH  
IZKAZOV

2016 angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo aprila 2018 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja *prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 250, Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov* je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s *Prevajalskimi usmeritvami – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC*. Potrjeno besedilo *Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 250, Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov*, je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

Angleško besedilo *prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 250, Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov* © 2016 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Slovensko besedilo *prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 250, Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov* © 2016, ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 250 (prenovljen), Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov: *International standard on Auditing (ISA) 250 (Revised), Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements*. ISBN: 978-1-60815-318-3

Kontakt: [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org) za dovoljenje za kopiranje, hranjenje ali prenos, oziroma druge podobne oblike uporabe tega dokumenta.

**MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 250**

**(PRENOVLJEN)**

**UPOŠTEVANJE ZAKONOV IN DRUGIH  
PREDPISOV PRI REVIZIJI  
RAČUNOVODSKIH IZKAZOV**

(Uporablja se pri revizijah računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo  
15. 12. 2017 ali kasneje.)

**VSEBINA**

|   | Odstavek |
|---|----------|
| <b>Uvod</b>   |          |
| Področje tega MSR-ja .....  | 1        |
| Učinek zakonov in drugih predpisov .....  | 2        |
| Odgovornost za ravnanje v skladu z zakoni in drugimi<br>predpisi .....          | 3–9      |
| Datum uveljavitve .....   | 10       |
| <b>Cilji</b> .....  | 11       |
| <b>Opredelitev pojma</b> .....  | 12       |
| <b>Zahteve</b>  |          |
| Revizorjevo upoštevanje ravnanja v skladu z zakoni in<br>drugimi predpisi ..... | 13–18    |
| Revizijski postopki ob ugotovljenem ali domnevnem<br>neupoštevanju .....        | 19–22    |

UPOŠTEVANJE ZAKONOV IN DRUGIH PREDPISOV PRI REVIZIJI RAČUNOVODSKIH  
IZKAZOV

|  |       |
|--|-------|
| Sporočanje in poročanje o ugotovljenem ali domnevnem neupoštevanju ..... | 23–29 |
| Dokumentacija .....  | 30    |

**Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo**

|  |         |
|--|---------|
| Odgovornost za ravnanje v skladu z zakoni in drugimi predpisi .....          | A1–A8   |
| Oprelitev pojma .....  | A9–A10  |
| Revizorjevo upoštevanje ravnanja v skladu z zakoni in drugimi predpisi ..... | A11–A16 |
| Revizijski postopki ob ugotovljenem ali domnevnem neupoštevanju .....        | A17–A25 |
| Sporočanje in poročanje o ugotovljenem ali domnevnem neupoštevanju .....     | A26–A34 |
| Dokumentacija .....  | A35–A36 |

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 250 (prenovljen) – *Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov* je treba brati v povezavi z MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*.

Prenovljeni MRS 250 je odobril Odbor za zaščito javnega interesa (PIOB), ki je sklenil, da sta bila pri razvijanju standarda upoštevana predpisani postopek in javni interes.

**Uvod**

**Področje tega MSR-ja**

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) obravnava revizorjevo odgovornost, da pri reviziji računovodskih izkazov upošteva zakone in druge predpise. Ta MSR se ne nanaša na druge posle dajanja zagotovil, pri katerih ima revizor izrecno nalogo posebej preizkusiti skladnost ravnanja z določenimi zakoni ali drugimi predpisi in ločeno poročati o tem.

### **Učinek zakonov in drugih predpisov**

2. Učinki zakonov in drugih predpisov na računovodske izkaze so zelo različni. Zakoni in drugi predpisi, po katerih se mora organizacija ravnati, tvorijo zakonski in regulativni okvir. Določila nekaterih zakonov ali drugih predpisov neposredno učinkujejo na računovodske izkaze, tako da določajo izkazane zneske in razkritja v računovodskih izkazih organizacije. Poslovodstvo mora upoštevati druge zakone in predpise ali pa v njih določene pogoje, po katerih organizacija lahko posluje, nimajo pa neposrednega učinka na njene računovodske izkaze. Nekatere organizacije delujejo v močno reguliranih panogah (na primer banke in podjetja kemične industrije). Za nekatere druge pa veljajo samo številni zakoni in drugi predpisi, ki se na splošno nanašajo na obratovalne vidike poslovanja (na primer v zvezi varnostjo in zdravjem pri delu ter enakimi možnostmi pri zaposlovanju). Nespoštovanje zakonov in drugih predpisov utegne povzročiti organizaciji globe, pravde ali druge posledice, ki lahko pomembno učinkujejo na računovodske izkaze.

### **Odgovornost za ravnanje v skladu z zakoni in drugimi predpisi** (Glej odstavke A1–A8.)

3. Poslovodstvo ima pod nadzorom pristojnih za upravljanje odgovornost zagotavljati, da poslovanje organizacije poteka v skladu z določili zakonov in drugih predpisov, vključno z upoštevanjem določb zakonov in drugih predpisov, ki določajo izkazane zneske in razkritja v računovodskih izkazih organizacije.

#### **Revizorjeva odgovornost**

4. Zahteve tega MSR-ja so zasnovane tako, da pomagajo revizorju pri prepoznavanju pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi neupoštevanja zakonov in drugih predpisov. Revizor pa ni odgovoren za preprečevanje neupoštevanja zakonov in drugih predpisov ter se od njega ne more pričakovati, da bo odkril neupoštevanje zakonov in drugih predpisov.
5. Revizorjeva naloga je pridobiti sprejemljivo zagotovilo, da računovodski izkazi kot celota ne vsebujejo pomembno



## UPOŠTEVANJE ZAKONOV IN DRUGIH PREDPISOV PRI REVIZIJI RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

napačne navedbe zaradi prevare ali napake.<sup>1</sup> Revizor upošteva veljavni zakonski in regulativni okvir pri reviziji računovodskih izkazov. Zaradi naravnih omejitev revizije obstaja neizogibno tveganje, da nekatere pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih morda ne bodo odkrite, čeprav je revizija primerno načrtovana in izvedena v skladu z MSR-ji.<sup>2</sup> Možni učinki naravnih omejitev revizorjeve zmožnosti, da odkrije pomembno napačne navedbe, so v povezavi z zakoni in drugimi predpisi večji iz naslednjih razlogov:

- obstaja veliko zakonov in drugih predpisov, ki se nanašajo predvsem na obratovalne vidike organizacije in po navadi ne učinkujejo na računovodske izkaze ter niso zajeti v informacijskih sistemih za računovodsko poročanje v organizaciji;
- neupoštevanje lahko vključuje dejanja, namenjena prikrivanju, kot so tajni dogovor, poneverba, namerna opustitev evidentiranja poslov, izogibanje kontrolam s strani posloводства ali namerna napačna predstavitev revizorju;
- ugotovitev, ali neko dejanje pomeni neupoštevanje, je konec koncev stvar odločitve sodišča ali drugega ustreznega sodnega organa.

Praviloma velja, da čim bolj je neupoštevanje odmaknjeno od dogodkov in poslov, ki se izkazujejo v računovodskih izkazih, tem manj je verjetno, da bo revizor neupoštevanje opazil ali prepoznal.

6. Ta MSR razlikuje med revizorjevimi obveznostmi v zvezi z ravnanjem v skladu z dvema različnima vrstama zakonov in drugih predpisov (Glej odstavke A6, A12–A13.):
  - a) takimi, katerih določbe imajo po splošnem mnenju neposreden učinek na določanje pomembnih zneskov in razkritij v računovodskih izkazih, kot so na primer zakoni

---

<sup>1</sup> MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*, odstavek 5.

<sup>2</sup> MSR 200, odstavek A53–A54.

in drugi predpisi o davkih in pokojninah (Glej odstavka 14 in A12.); in

- b) takimi, ki nimajo neposrednega učinka na določanje zneskov in razkritij v računovodskih izkazih, vendar utegne biti njihovo upoštevanje bistveno za operativni vidik poslovanja ter za zmožnost organizacije, da še naprej posluje ali da se izogne pomembnim kaznim (na primer upoštevanje pogojev obratovalnega dovoljenja, izpolnjevanje regulativnih zahtev glede plačilne sposobnosti ali ravnanje v skladu z okoljskimi predpisi); neupoštevanje takih zakonov in predpisov lahko pomembno učinkuje na računovodske izkaze (Glej odstavka 15 in A13.).

- 7. Za vsako od navedenih dveh vrst zakonov in predpisov so v tem MSR-ju ločeno navedene različne zahteve. Za vrsto zakonov in predpisov iz odstavka 6(a) mora revizor pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze glede skladnosti z določbami teh zakonov in predpisov. Za vrsto zakonov in predpisov iz odstavka 6(b) pa je revizorjeva odgovornost omejena na izvajanje določenih revizijskih postopkov za prepoznavanje neupoštevanja teh zakonov in predpisov, ki utegne pomembno učinkovati na računovodske izkaze.
- 8. Ta MSR zahteva, da se revizor ves čas zaveda, da ga lahko drugi revizijski postopki, izvedeni za oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih, opozorijo na primere neupoštevanja. Ohranjanje poklicne nezaupljivosti ves čas revizije, kot to zahteva MSR 200,<sup>3</sup> je v tej zvezi pomembno glede na obseg zakonov in drugih predpisov, ki vplivajo na organizacijo.
- 9. V skladu z zakonom, drugim predpisom ali ustreznimi etičnimi zahtevami glede neupoštevanja zakonov ali drugih predpisov s strani organizacije ima revizor lahko dodatne naloge, ki se razlikujejo od tega MSR-ja ali ga presegajo, kot na primer (Glej odstavek A8.):
  - a) odziv na ugotovljeno ali domnevno neupoštevanje zakonov ali drugih predpisov, vključno z zahtevami v

---

<sup>3</sup> MSR 200, odstavek 15.

## UPOŠTEVANJE ZAKONOV IN DRUGIH PREDPISOV PRI REVIZIJI RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

zvezi s specifičnim komuniciranjem s poslovodstvom in pristojnimi za upravljanje, ocenjevanje ustreznosti njihovega odziva na neupoštevanje in določanje, ali je potrebno nadaljnje ukrepanje;

- b) sporočanje ugotovljenega ali domnevnega neupoštevanja zakonov ali drugih predpisov drugim revizorjem (na primer pri reviziji računovodskih izkazov skupine);
- c) zahteve o dokumentaciji glede ugotovljenega ali domnevnega neupoštevanja zakonov in drugih predpisov.

Upoštevanje katerih koli dodatnih nalog lahko zagotovi dodatne informacije, ki so pomembne za delo revizorja v skladu s tem ali drugimi MSR-ji (na primer glede neoporečnosti posloводства, ali kjer je primerno, pristojnih za upravljanje).

### **Datum uveljavitve**

- 10. Ta MSR začne veljati za revizije računovodskih izkazov obdobj, ki se začnejo 15. decembra 2017 ali kasneje.

### **Cilji**

- 11. Revizorjevi cilji so, da:
  - a) pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze glede ravnanja v skladu z določbami tistih zakonov in drugih predpisov, za katere splošno velja, da neposredno učinkujejo na določitev pomembnih zneskov in razkritij v računovodskih izkazih;
  - b) izvede določene revizijske postopke, ki pomagajo pri prepoznavanju primerov neupoštevanja zakonov in drugih predpisov, ki lahko pomembno učinkujejo na računovodske izkaze;
  - c) se ustrezno odzove na ugotovljeno ali domnevno neupoštevanje zakonov in drugih predpisov, ugotovljenih med revizijo.

## Opredelitev pojma

12. V tem MSR-ju ima spodnji izraz naslednji pomen:

Neupoštevanje – namerne ali nenamerne opustitve ali storitve dejanj organizacije ali pristojnih za upravljanje, posloводства, ali drugih posameznikov, ki delajo po navodilih organizacije, ki so v nasprotju z veljavnimi zakoni ali drugimi predpisi. Neupoštevanje ne vključuje zasebnih kršitev (nepovezanih s poslovnimi dejavnostmi organizacije). (Glej odstavka A9–A10.)

## Zahteve

### Revizorjevo upoštevanje ravnanja v skladu z zakoni in drugimi predpisi

13. Kot del spoznavanja organizacije in njenega okolja v skladu s prenovljenim MSR 315<sup>4</sup> revizor na splošno spozna:
- a) zakonski in regulativni okvir, ki se nanaša na organizacijo in dejavnost ali panogo, v kateri posluje, in
  - b) kako organizacija ravna v skladu s tem okvirom. (Glej odstavek A11.)
14. Revizor pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o ravnanju v skladu z določbami tistih zakonov in drugih predpisov, za katere na splošno velja, da neposredno učinkujejo na določitev pomembnih zneskov in razkritij v računovodskih izkazih. (Glej odstavek A12.)
15. Revizor izvede naslednje revizijske postopke, ki pomagajo ugotoviti primere neupoštevanja drugih zakonov in predpisov, ki lahko pomembno učinkujejo na računovodske izkaze (Glej odstavka A13–A14.):
- poizvedovanje pri poslovodstvu, in kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje, ali se organizacija ravna po takšnih zakonih in drugih predpisih, in

---

<sup>4</sup> MSR 315 (prenovljen) – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja*, odstavek 11.

UPOŠTEVANJE ZAKONOV IN DRUGIH PREDPISOV PRI REVIZIJI RAČUNOVODSKIH  
IZKAZOV

- pregledovanje morebitne korespondence z ustreznimi licenčnimi ali regulativnimi organi.
16. Med revizijo je revizor stalno pozoren na možnost, da ga lahko drugi uporabljeni revizijski postopki opozorijo na primere neupoštevanja zakonov in drugih predpisov ali na sum takih dejanj. (Glej odstavek A15.)
  17. Revizor zahteva od posloводства, in kjer je to primerno, od pristojnih za upravljanje pisno izjavo, da so revizorju razkrili vse znane primere neupoštevanja zakonov in drugih predpisov ali suma takih dejanj, katerih posledice bi morale biti upoštevane pri pripravi računovodskih izkazov. (Glej odstavek A16.)
  18. Če ni primerov ugotovljenega ali domnevnega neupoštevanja, revizorju ni treba opravljati postopkov v zvezi s spoštovanjem zakonov in drugih predpisov v organizaciji, razen tistih, ki so določeni v odstavkih 13–17.

**Revizijski postopki pri ugotovljenem ali domnevnem neupoštevanju**

19. Če revizor izve za informacijo o neupoštevanju ali domnevnem neupoštevanju zakonov in drugih predpisov, se seznani (Glej odstavka A17–A18.):
  - a) z vrsto dejanja in okoliščinami, v katerih se je zgodilo, ter
  - b) z dodatnimi informacijami za ovrednotenje možnih učinkov za računovodske izkaze. (Glej odstavek A19.)
20. Če revizor sumi, da utegne obstajati neupoštevanje, se o zadevi pogovori, z ustrežno ravnijo posloводства, in kjer je to primerno, s pristojnimi za upravljanje, če mu tega ne prepoveduje zakon ali drug predpis. Če posloводство oziroma pristojni za upravljanje ne dajo zadostnih informacij, ki zagotavljajo, da se organizacija ravna po zakonih in drugih predpisih, in če je po revizorjevi presoji učinek domnevnega neupoštevanja lahko pomemben za računovodske izkaze, revizor presodi, ali je treba pridobiti pravni nasvet. (Glej odstavka A20–A22.)
21. Če revizor ne more pridobiti zadostnih informacij o domnevnem neupoštevanju, ovrednoti učinek pomanjkanja

zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov na revizorjevo mnenje.

22. Revizor ovrednoti posledice ugotovljenega ali domnevnega neupoštevanja v povezavi z drugimi vidiki revizije, vključno z revizorjevo oceno tveganj in zanesljivostjo pisnih predstavitev, ter ustrezno ukrepa. (Glej odstavke A23–A25.)

**Sporočanje in poročanje o ugotovljenem ali domnemem neupoštevanju**

*Komuniciranje o ugotovljenem ali domnemem neupoštevanju s pristojnimi za upravljanje*

23. Če niso vsi pristojni za upravljanje vključeni v poslovanje organizacije in zato poznajo zadeve v zvezi z ugotovljenim ali domnevnim neupoštevanjem, o katerih jih je revizor že obvestil,<sup>5</sup> se (če mu tega ne prepoveduje zakon ali drug predpis) z njimi pogovori o neupoštevanju zakonov in drugih predpisov, ki jih je opazil med revizijo, razen o tistih, ki so očitno brez posledic.
24. Če je po revizorjevi presoji neupoštevanje iz odstavka 22 namerno in pomembno, se o zadevi pogovori s pristojnimi za upravljanje takoj, ko je mogoče.
25. Če revizor sumi, da so poslovodstvo ali pristojni za upravljanje vpleteni v neupoštevanje, obvesti o zadevi višjo raven odločanja v organizaciji, če ta obstaja, na primer revizijsko komisijo ali nadzorni svet. Kjer takšne višje ravni ni ali revizor meni, da na tako obvestilo ne bo odziva, ali če ni prepričan, komu naj poroča, razmisli o morebitnem pravnem nasvetu.

*Morebitne posledice ugotovljenega ali domnevnega neupoštevanja za revizorjevo poročilo (Glej odstavka A26–A27.)*

26. Če revizor sklene, da ugotovljeno ali domnevno neupoštevanje zakonov ali drugih predpisov pomembno učinkuje na računovodske izkaze in v njih ni bilo primerno prikazano,

---

<sup>5</sup> MSR 260 (prenovljen) – *Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje*, odstavek 13.

izrazi v skladu s prenovljenim MSR 705 mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje o računovodskih izkazih.<sup>6</sup>

27. Če poslovodstvo in pristojni za upravljanje onemogočijo revizorju pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze za presojo, da je prišlo ali da je verjetno prišlo do neupoštevanja, ki lahko pomembno učinkuje na računovodske izkaze, izrazi revizor v skladu s prenovljenim MSR 705<sup>7</sup> mnenje s pridržki ali zavrne mnenje o računovodskih izkazih zaradi omejitve področja revizije.
28. Če revizor zaradi omejitev, ki so posledica drugih okoliščin, in ne ravnanja poslovodstva ali pristojnih za upravljanje, ne more ugotoviti, ali je prišlo do neupoštevanja, ovrednoti učinek tega na svoje mnenje v skladu s prenovljenim MSR 705.
29. Če je revizor ugotovil ali sumi neupoštevanje zakonov in drugih predpisov, se odloči, ali zakon, drug predpis ali ustrezne etične zahteve (Glej odstavek A28–A34.):
  - a) zahtevajo (nalagajo), da revizor poroča ustreznemu organu zunaj organizacije;
  - b) določajo odgovornost, v skladu s katero je morda v danih okoliščinah primerno poročanje ustreznemu organu zunaj organizacije.

### **Dokumentacija**

30. Revizor vključi v revizijsko dokumentacijo<sup>8</sup> primere ugotovljenega ali domnevnega neupoštevanja zakonov in drugih predpisov in (Glej odstavek A35–A36.)
  - a) opravljene revizijske postopke, izvedene bistvene strokovne presoje in sprejete sklepe v zvezi z njimi, in
  - b) razprave s poslovodstvom, pristojnimi za upravljanje in drugimi o bistvenih zadevah, povezanih z neupoštevanjem, vključno s tem, kako so se poslovodstvo, in kjer je primerno, pristojni za upravljanje odzvali na zadevo.

<sup>6</sup> MSR 705 (prenovljen) – *Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja*, odstavek 7–8.

<sup>7</sup> MSR 705 (prenovljen), odstavek 7 in 9.

<sup>8</sup> MSR 230 (prenovljen) – *Revizijska dokumentacija*, odstavki 8–11 in A6.

\*\*\*

## **Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo**

### **Odgovornost za ravnanje v skladu z zakoni in drugimi predpisi** (Glej odstavke 3–9.)

- A1. Poslovodstvo je odgovorno, da ob nadzoru pristojnih za upravljanje zagotavlja poslovanje organizacije v skladu z zakoni in drugimi predpisi. Zakoni in drugi predpisi lahko na različne načine vplivajo na računovodske izkaze organizacije: najneposredneje lahko na primer vplivajo na posebna razkritja, ki jih mora organizacija razkriti v računovodskih izkazih, ali pa je v njih lahko predpisan primeren okvir računovodskega poročanja. Lahko uveljavljajo tudi določene zakonske pravice ali obveznosti organizacije, od katerih bodo nekatere priznane v računovodskih izkazih organizacije. Poleg tega lahko zakoni in predpisi nalagajo kazni za neupoštevanje zakonov in drugih predpisov.
- A2. V nadaljevanju so navedeni primeri različnih usmeritev in postopkov, s katerimi si lahko organizacija pomaga pri preprečevanju in odkrivanju neupoštevanja zakonov in drugih predpisov. To so:
- spremljanje zakonskih zahtev in zagotavljanje takšnih postopkov poslovanja, da so te zahteve izpolnjene;
  - vzpostavitev in skrb za delovanje primernih sistemov notranjega kontroliranja;
  - priprava, objava in uporabljanje kodeksa ravnanja;
  - zagotavljanje, da so zaposleni ustrezno usposobljeni in razumejo kodeks ravnanja;
  - spremljanje usklajenosti delovanja s kodeksom ravnanja in disciplinsko ukrepanje proti zaposlenim, ki ga ne upoštevajo;
  - vključevanje pravnih svetovalcev za pomoč pri spremljanju zakonskih zahtev;



UPOŠTEVANJE ZAKONOV IN DRUGIH PREDPISOV PRI REVIZIJI RAČUNOVODSKIH  
IZKAZOV

- vzdrževanje seznama pomembnih zakonov in drugih predpisov, v skladu s katerimi mora organizacija v svoji panogi ravnati, ter evidence pritožb.

V večjih organizacijah lahko te usmeritve in postopke dopolni dodelitev ustreznih nalog:

- notranjemu revidiranju,
- revizijski komisiji in
- službi za nadzor skladnosti.

*Revizorjeva odgovornost*

- A3. Posledica neupoštevanja zakonov in predpisov v organizaciji je lahko pomembno napačna navedba v računovodskih izkazih. Odkritje neupoštevanja lahko ne glede na pomembnost vpliva na druge vidike revizije, med drugim na primer na revizorjevo oceno neoporečnosti posloводства, pristojnih za upravljanje ali zaposlenih.
- A4. Ali neko dejanje predstavlja neupoštevanje zakonov in drugih predpisov, je stvar opredelitve sodišča ali drugega ustreznega sodnega organa, ki navadno presega revizorjevo strokovno pristojnost za odločanje. Kljub temu pa lahko revizor na podlagi svoje usposobljenosti, izkušenj ter poznavanja organizacije in njene dejavnosti ali panoge prepozna, da nekatera dejanja, ki jih opazi, lahko pomenijo neupoštevanje zakonov in drugih predpisov.
- A5. V skladu s posebnimi zakonskimi zahtevami je mogoče od revizorja kot del revizije računovodskih izkazov posebej zahtevati poročilo, ali organizacija ravna v skladu z nekaterimi določbami zakonov ali drugih predpisov. Za take okoliščine obravnavata prenovljeni MSR 700<sup>9</sup> in prenovljeni MSR 800<sup>10</sup> načine, kako morajo biti te revizijske naloge obravnavane v revizorjevem poročilu. Kadar obstajajo posebne zakonske zahteve glede poročanja, bo poleg tega morda treba v

<sup>9</sup> MSR 700 (prenovljen) – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih*, odstavek 38.

<sup>10</sup> MSR 800 (prenovljen) – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okviri za posebne namene*, odstavek 11.

## UPOŠTEVANJE ZAKONOV IN DRUGIH PREDPISOV PRI REVIZIJI RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

revizijski načrt vključiti primerne preizkuse ravnanja v skladu s takimi določbami zakonov in drugih predpisov.

Kategorije zakonov in drugih predpisov (Glej odstavek 6.)

A6. Vrsta in okoliščine organizacije lahko vplivajo na to, ali ustrezni zakoni in drugi predpisi spadajo v kategorije zakonov in drugih predpisov, opisanih v odstavkih 6(a) ali 6(b). Primeri zakonov ali drugih predpisov, ki so lahko vključeni v kategorije, opisani v odstavku 6, vključujejo tiste, ki obravnavajo:

- prevaro, korupcijo ali podkupovanje,
- pranje denarja, financiranje terorizma in premoženjske koristi iz kaznivega dejanja,
- trge vrednostnih papirjev in trgovanje,
- bančništvo in druge finančne produkte in storitve,
- varstvo podatkov,
- davčne in pokojninske obveznosti in plačila,
- varstvo okolja,
- javno zdravje in varnost.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

A7. V javnem sektorju lahko obstajajo dodatne revizijske naloge v zvezi z upoštevanjem zakonov in drugih predpisov, ki so povezane z revizijo računovodskih izkazov ali pa se razširijo še na druge vidike poslovanja organizacije.

Dodatne naloge, določene z zakonom, drugim predpisom ali ustreznimi etičnimi zahtevami (Glej odstavek 9.)

A8. Zakon, drug predpis ali ustrezne etične zahteve lahko od revizorja zahtevajo, da opravi dodatne postopke in sprejme nadaljnje ukrepe. Na primer, Kodeks etike za računovodske strokovnjake, ki ga je izdal Odbor za Mednarodne etične standarde za računovodske strokovnjake (Kodeks IESBA),

## UPOŠTEVANJE ZAKONOV IN DRUGIH PREDPISOV PRI REVIZIJI RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

zahteva, da revizor uvede ukrepe in se odzove na ugotovljeno ali domnevno neupoštevanje zakonov in drugih predpisov in določi, ali je potrebno nadaljnje ukrepanje. Taki ukrepi lahko vključujejo sporočanje ugotovljenega ali domnevnega neupoštevanja zakonov ali drugih predpisov drugim revizorjem v skupini, tudi partnerju, zadolženemu za posel v skupini, revizorjem sestavnega dela ali drugim revizorjem, ki opravljajo delo sestavnih delov skupine za namene, ki niso revizija računovodskih izkazov skupine.<sup>11</sup>

Opredelitev pojma (Glej odstavek 12.)

- A9. Neupoštevanje zakonov in drugih predpisov vključuje transakcije, ki jih sklene organizacija, ali so sklenjene v imenu organizacije, ali jih v imenu organizacije sklenejo pristojni za upravljanje, posloводство ali drugi posamezniki, ki delajo za organizacijo ali v skladu z njenimi navodili.
- A10. Neupoštevanje vključuje tudi kršitve osebja, ki so povezane s poslovnimi dejavnostmi organizacije, na primer, kadar je posameznik na ključnem poslovodskem položaju na lastno odgovornost sprejel podkupnino od dobavitelja organizacije in mu v zameno zagotovil izvajanje storitev ali sklenitev pogodbe z organizacijo.

### **Revizorjevo upoštevanje ravnanja v skladu z zakoni in drugimi predpisi**

*Spoznavanje zakonskega in regulativnega okvira* (Glej odstavek 13.)

- A11. Da bi revizor na splošno spoznal zakonski in regulativni okvir ter ravnanje organizacije v skladu s tem okvirom, lahko na primer:
- izkoristi svoje poznavanje panoge, ki ji pripada organizacija, ter regulativnih in drugih zunanjih dejavnikov;

---

<sup>11</sup> Glej na primer Dela 225.21–225.22 Kodeksa IESBA.

UPOŠTEVANJE ZAKONOV IN DRUGIH PREDPISOV PRI REVIZIJI RAČUNOVODSKIH  
IZKAZOV

- posodobi poznavanje tistih zakonov in drugih predpisov, ki neposredno določajo izkazane zneske in razkritja, predstavljena v računovodskih izkazih;
- poizve pri poslovodstvu, kateri drugi zakoni ali predpisi utegnejo po njihovem pričakovanju bistveno učinkovati na poslovanje organizacije;
- poizve pri poslovodstvu o usmeritvah in postopkih v organizaciji, ki se nanašajo na ravnanje v skladu z zakoni in drugimi predpisi;
- poizve pri poslovodstvu o usmeritvah ali postopkih, sprejetih za ugotavljanje, vrednotenje in obračunavanje pravnih zahtevkov.

*Zakoni in drugi predpisi, za katere na splošno velja, da neposredno učinkujejo na določitev pomembnih zneskov in razkritij v računovodskih izkazih. (Glej odstavek 6, 14.)*

A12. Nekateri zakoni in drugi predpisi so dobro uveljavljeni in znani v organizaciji in panogi, ki ji pripada, ter so pomembni za računovodske izkaze organizacije (kot je opisano v odstavku 6(a)). Med njimi so lahko tisti, ki se nanašajo na primer na:

- obliko in vsebino računovodskih izkazov,
- posebne panožne zahteve glede računovodskega poročanja,
- obračunavanje poslov po državnih pogodbah,
- obračunavanje ali pripoznavanje odhodkov za davek od dobička ali stroškov pokojnin.

Nekatere določbe teh zakonov in drugih predpisov so lahko neposredno povezane z določenimi trditvami v računovodskih izkazih (na primer upoštevanje vseh določb o davku od dobička), medtem ko se druge morda neposredno nanašajo na računovodske izkaze kot celoto (na primer zahtevani izkazi, ki tvorijo celoto računovodskih izkazov). Namen zahteve iz odstavka 14 je doseči, da revizor pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze glede določanja

UPOŠTEVANJE ZAKONOV IN DRUGIH PREDPISOV PRI REVIZIJI RAČUNOVODSKIH  
IZKAZOV

zneskov in razkritij v računovodskih izkazih v skladu z ustreznimi določbami teh zakonov in drugih predpisov.

Neupoštevanje drugih določb takih zakonov in predpisov ter drugih zakonov in predpisov lahko pripelje do glob, pravde ali drugih posledic za organizacijo, katerih stroške je treba upoštevati v računovodskih izkazih, vendar nimajo neposrednega učinka na računovodske izkaze, kot je opisano v odstavku 6(a).

*Postopki za ugotavljanje primerov neupoštevanja – drugi zakoni in predpisi (Glej odstavek 6, 15.)*

- A13. Nekateri drugi zakoni in predpisi morda zahtevajo posebno pozornost revizorja, ker bistveno učinkujejo na delovanje organizacije (kot je opisano v odstavku 6(b)). Neupoštevanje zakonov in drugih predpisov, ki bistveno učinkujejo na delovanje organizacije, lahko povzroči, da organizacija preneha poslovati ali ogrozi nadaljnje poslovanje organizacije kot delujočega podjetja.<sup>12</sup> Neupoštevanje zahtev licence ali drugih dovoljenj za opravljanje dejavnosti organizacije bi na primer lahko imelo tak učinek (pri bankah na primer neupoštevanje zahtev glede kapitala ali naložb). Veliko je tudi zakonov in drugih predpisov, ki se nanašajo predvsem na obratovalne vidike poslovanja organizacije, ki običajno ne učinkujejo na računovodske izkaze in jih informacijski sistemi, pomembni za računovodsko poročanje v organizaciji, niti ne zajemajo.
- A14. Ker se posledice drugih zakonov in predpisov na računovodsko poročanje razlikujejo glede na vrsto poslovanja organizacije, so revizijski postopki, ki jih zahteva odstavek 15, usmerjeni k opozarjanju revizorja na primere neupoštevanja zakonov in drugih predpisov, ki lahko pomembno učinkujejo na računovodske izkaze.

*Neupoštevanje, na katero revizorja opozorijo drugi revizijski postopki (Glej odstavek 16.)*

- A15. Revizijski postopki, opravljeni za oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih, utegnejo opozoriti revizorja na primere

---

<sup>12</sup> Glej prenovljeni MSR 570 – Delujoče podjetje.

neupoštevanja ali domnevnega neupoštevanja zakonov in drugih predpisov. Takšni revizijski postopki so lahko na primer:

- branje zapisnikov;
- poizvedovanje pri poslovodstvu organizacije in pri notranjem ali zunanem pravnem svetovalcu v zvezi s pravdami, terjatvami in ocenami;
- izvajanje preizkusov podrobnih podatkov o vrstah poslov, saldov na kontih ali razkritjih.

*Pisne predstavitve (Glej odstavek 17.)*

- A16. Ker je lahko učinek zakonov in drugih predpisov na računovodske izkaze zelo različen, dajejo pisne predstavitve potrebne revizijske dokaze o tem, ali poslovodstvo pozna primere ugotovljenega ali domnevnega neupoštevanja zakonov in drugih predpisov, katerih učinki lahko pomembno učinkujejo na računovodske izkaze. Vendar pa pisne predstavitve same po sebi ne zagotavljajo zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov in zato ne vplivajo na vrsto in obseg drugih revizijskih dokazov, ki jih mora revizor pridobiti.<sup>13</sup>

### **Revizijski postopki pri ugotovljenem ali domnem neupoštevanju**

*Znaki neupoštevanja zakonov in drugih predpisov (Glej odstavek 19.)*

- A17. Revizor lahko izve za informacije o neupoštevanju zakonov in drugih predpisov, ki ne izhajajo iz izvajanja postopkov v odstavkih 13–17 (na primer, kadar prijavitelj (žvižgač) opozori revizorja na neupoštevanje).
- A18. Naslednje zadeve so lahko znamenje neupoštevanja zakonov in drugih predpisov:
- preiskave regulativnih organizacij in državnih organov ali plačila glob ali kazni;

---

<sup>13</sup> MSR 580 – *Pisne predstavitve*, odstavek 4.

UPOŠTEVANJE ZAKONOV IN DRUGIH PREDPISOV PRI REVIZIJI RAČUNOVODSKIH  
IZKAZOV

- plačila za neopredeljene storitve ali posojila svetovalcem, povezanim strankam, zaposlenim ali državnim uslužbencem;
- prodajne provizije ali zastopniški honorarji, ki se zdijo previsoki v primerjavi s tistimi, ki jih običajno plačuje organizacija ali njena panoga, ali v primerjavi z dejansko opravljenimi storitvami;
- nakupi po cenah, ki so bistveno nad ali pod tržnimi;
- neobičajna gotovinska plačila, nakupi z blagajniškimi čeki, plačljivimi prinosniku, ali prenosi na neimenske bančne račune;
- nenavadni posli z družbami, ki so registrirane v davčnih oazah;
- plačila za blago in storitve v druge države, in ne v države izvora blaga in storitev;
- plačila brez ustrezne dokumentacije devizne kontrole;
- obstoj informacijskega sistema, ki namenoma ali po naključju ne zagotavlja ustrezne revizijske sledi ali zadostnih dokazov;
- neodobreni ali napačno evidentirani posli;
- negativni komentarji v javnih glasilih.

*Zadeve, pomembne za revizorjevo ovrednotenje (Glej odstavek 19(b).)*

A19. Zadeve, pomembne za revizorjevo vrednotenje možnega učinka na računovodske izkaze, obsegajo:

- morebitne finančne posledice ugotovljenega ali domnevnega neupoštevanja zakonov in drugih predpisov na računovodske izkaze, vključno z naloženimi globami, kaznimi, odškodninami, grožnjo odvzema premoženja, prisilnim prenehanjem poslovanja in pravnimi;
- presojo, ali morebitne finančne posledice zahtevajo razkritje;

UPOŠTEVANJE ZAKONOV IN DRUGIH PREDPISOV PRI REVIZIJI RAČUNOVODSKIH  
IZKAZOV

- presojo, ali so morebitne finančne posledice tako hude, da vzbujajo dvom o poštenu predstavitvi računovodskih izkazov, ali so zaradi njih računovodski izkazi kako drugače zavajajoči.

*Revizijski postopki in komuniciranje ugotovljenega ali domnevnega neupoštevanja s poslovodstvom in pristojnimi za upravljanje* (Glej odstavek 20.)

- A20. Revizor mora o domnevnem neupoštevanju razpravljati z ustrežno ravni poslovodstva, in kjer je primerno, s pristojnimi za upravljanje, ker ti morda lahko priskrbijo dodatne revizijske dokaze. Revizor lahko na primer potrdi, da poslovodstvo, in kjer je primerno, pristojni za upravljanje enako razumejo dejstva in okoliščine v zvezi s posli ali dogodki, ki so vodili do domnevnega neupoštevanja zakonov in drugih predpisov.
- A21. V nekaterih pravnih ureditvah lahko zakon ali drug predpis omejuje revizorjevo komuniciranje o določenih zadevah s poslovodstvom in pristojnimi za upravljanje. Zakon ali drug predpis lahko še posebej prepoveduje komuniciranje ali drug ukrep, ki lahko posega v preiskavo dejanskega ali domnevnega nezakonitega dejanja, ki jo izvaja ustrezni organ, vključno z opozarjanjem organizacije, na primer, kadar mora revizor poročati o ugotovljenem ali domnevnem neupoštevanju ustreznemu organu v skladu z zakonodajo za preprečevanje pranja denarja. V teh okoliščinah so zadeve, ki jih presoja revizor, lahko zapletene in revizor lahko presodi o morebitnem pravnem nasvetu.
- A22. Če poslovodstvo, in kjer je primerno, pristojni za upravljanje revizorju ne zagotovijo zadostnih informacij o tem, da organizacija dejansko ravna v skladu z zakoni ali drugimi predpisi, lahko revizor presodi o morebitnem posvetovanju z notranjim ali zunanjim pravnim svetovalcem organizacije o uporabi zakonov in drugih predpisov glede na okoliščine, vključno z možnostjo prevare, in o možnih učinkih na računovodske izkaze. Če revizor ne oceni, da se je primerno posvetovati s pravnim svetovalcem organizacije, ali če ni zadovoljen z njegovim mnenjem, lahko presodi, da se je



primerno zaupno posvetovati z drugimi v okviru podjetja, podjetja v mreži, s strokovnim organom ali z revizorjevim lastnim pravnim svetovalcem o tem, ali gre za kršitev zakona ali drugega predpisa, vključno z morebitno prevaro, možnimi pravnimi posledicami in kako, če sploh, naj ukrepa.

*Vrednotenje posledic ugotovljenega ali domnevnega neupoštevanja (Glej odstavek 22.)*

- A23. Kot zahteva odstavek 22, revizor ovrednoti posledice ugotovljenega ali domnevnega neupoštevanja v povezavi z drugimi vidiki revizije, vključno z njegovo oceno tveganj in zanesljivostjo pisnih predstavitev. Posledice posameznega ugotovljenega ali domnevnega neupoštevanja bodo odvisne od razmerja med zagrešitvijo in morebitnim prikrivanjem dejanja pred določenimi kontrolnimi dejavnostmi in ravniyo posloводства ali posameznikov, ki delajo za organizacijo ali v skladu z njenimi navodili, kar še zlasti velja za posledice, do katerih pride zaradi vpletenosti ljudi z najvišjimi pooblastili v organizaciji. Kot je navedeno v odstavku 9, revizorjevo upoštevanje zakona, predpisa ali ustreznih etičnih zahtev lahko zagotovi nadaljnje informacije, ki so pomembne za revizorjeve naloge v skladu z odstavkom 22.
- A24. Primeri okoliščin, v katerih revizor lahko ovrednoti posledice ugotovljenega ali domnevnega neupoštevanja na podlagi zanesljivosti pisnih predstavitev, prejetih od posloводства, in kjer je primerno, pristojnih za upravljanje, so med drugim kadar:
- revizor sumi ali ima dokaze o vpletenosti ali nameravani vpletenosti posloводства ali pristojnih za upravljanje v kakršno koli ugotovljeno ali domnevno neupoštevanje;
  - je revizor seznanjen, da posloводство, in kjer je primerno, pristojni za upravljanje vedo za tako neupoštevanje in v nasprotju s pravnimi ali regulativnimi zahtevami o zadevi niso poročali ali pa ustreznemu organu niso dali pooblastila za poročanje v razumnem času.

- A25. V določenih okoliščinah lahko revizor razmisli o odstopu od posla, če to ustrezen zakon ali drug predpis dopušča, kadar na primer poslovodstvo ali pristojni za upravljanje ne izvedejo popravljalnih ukrepov, ki so po revizorjevem mnenju okoliščinam primerni, ali kadar ugotovljeno ali domnevno neupoštevanje odpira vprašanja glede neoporečnosti poslovodstva ali pristojnih za upravljanje, celo kadar neupoštevanje ne učinkuje pomembno na računovodske izkaze. Revizor lahko presodi, da je primerno pridobiti pravni nasvet, da bi se lahko odločil, ali je odstop od posla ustrezen. Kadar se revizor odloči, da bi bil odstop od posla ustrezen, tako ravnanje ne bi bilo nadomestilo za izpolnjevanje drugih nalog v skladu z zakonom, drugim predpisom ali ustreznimi etičnimi zahtevami, da bi se odzval na ugotovljeno ali domnevno neupoštevanje. Poleg tega pa odstavek A8a v MSR 220<sup>14</sup> navaja, da lahko nekatere etične zahteve nalagajo, da prejšnji revizor na zahtevo predlaganega naslednjega revizorja zagotovi informacije glede neupoštevanja zakonov ali drugih predpisov naslednjemu revizorju.

**Sporočanje in poročanje o ugotovljenem ali domnevnem neupoštevanju**

*Morebitne posledice ugotovljenega ali domnevnega neupoštevanja za revizorjevo poročilo (Glej odstavke 26–28.)*

- A26. Ugotovljeno ali domnevno neupoštevanje zakonov ali drugih predpisov je sporočeno v revizorjevem poročilu, kadar prilagodi mnenje v skladu z odstavki 26–28. V nekaterih okoliščinah lahko revizor sporoči ugotovljeno ali domnevno neupoštevanje v poročilu, na primer:
- kadar ima poleg svojih nalog v skladu z MSR-ji še druge poročevalske obveznosti, kot je določeno v odstavku 43 prenovljenega MSR 700;
  - kadar se odloči, da je ugotovljeno ali domnevno neupoštevanje ključna revizijska zadeva in zato zadevo

---

<sup>14</sup> MSR 220 – Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov.

sporoči v skladu z MSR 701,<sup>15</sup> razen če velja odstavek 14 tega MSR-ja;

- v izjemnih primerih, kadar poslovodstvo ali pristojni za upravljanje ne sprejmejo popravljalnih ukrepov, za katere presodi, da so primerni v okoliščinah, in kadar odstop od posla ni možen (Glej odstavek A25.), revizor lahko upošteva opisovanje ugotovljenega ali domnevnega neupoštevanja v odstavku o drugi zadevi v skladu s prenovljenim MSR 706.<sup>16</sup>

A27. Zakon ali drug predpis lahko nasprotuje javnemu razkritju določene zadeve s strani poslovodstva, pristojnih za upravljanje ali revizorja. Na primer, zakon ali drug predpis lahko še posebej prepoveduje sporočanje ali drug ukrep, ki lahko posega v preiskavo dejanskega ali domnevnega nezakonitega dejanja, ki jo izvaja ustrezni organ, vključno s prepovedjo opozarjanja organizacije. Kadar namerava revizor sporočiti ugotovljeno ali domnevno neupoštevanje v svojem poročilu v okoliščinah, ki so določene v odstavku A26 ali drugje, ima tak zakon ali predpis lahko posledice za njegovo sposobnost, da opiše zadevo v poročilu, ali v nekaterih okoliščinah, da izda revizorjevo poročilo. V takih primerih lahko revizor razmisli o pridobitvi pravnega nasveta zaradi ustreznega ukrepanja.

*Poročanje o ugotovljenem ali domnemem neupoštevanju ustreznemu organu zunaj organizacije (Glej odstavek 29.)*

A28. Poročanje ustreznemu organu zunaj organizacije o ugotovljenem ali domnemem neupoštevanju zakonov ali drugih predpisov je lahko v danih okoliščinah potrebno ali ustrezno, ker:

- a) zakon, drug predpis ali ustrezne etične zahteve zahtevajo, da revizor poroča (Glej odstavek A29.);

---

<sup>15</sup> MSR 701 – Sporočanje ključnih revizijskih zadev v poročilu neodvisnega revizorja.

<sup>16</sup> MSR 706 (prenovljen) – Odstavki o poudarjanju zadeve in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja.

- b) se je revizor odločil, da je poročanje ustrezen ukrep kot odziv na ugotovljeno ali domnevno neupoštevanje v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami (Glej odstavek A30.);
  - c) zakon, drug predpis ali ustrezne etične zahteve dajejo revizorju pravico, da tako stori (Glej odstavek A31.).
- A29. V nekaterih pravnih ureditvah zakon, drug predpis ali ustrezne etične zahteve od revizorja zahtevajo, da ustreznemu organu zunaj organizacije poroča o ugotovljenem ali domnevnem neupoštevanju zakonov ali drugih predpisov. V nekaterih pravnih ureditvah obstajajo na primer za revizorja finančne institucije zakonske zahteve, da nadzornemu organu poroča o pojavu ali domnevnem pojavu neupoštevanja zakonov ali drugih predpisov. Tudi napačne navedbe se lahko pojavijo zaradi neupoštevanja zakonov ali drugih predpisov, in v nekaterih pravnih ureditvah mora revizor o napačnih navedbah poročati ustreznemu organu, npr., če poslovodstvo ali pristojni za upravljanje ne sprejmejo popravljalnega ukrepa.
- A30. V drugih primerih lahko ustrezne etične zahteve revizorju nalagajo, da se odloči, ali je poročanje ustreznemu organu zunaj organizacije o ugotovljenem ali domnevnem neupoštevanju zakonov ali drugih predpisov primeren ukrep v danih okoliščinah. Kodeks IESBA zahteva na primer, da revizor sprejme ukrepe kot odziv na ugotovljeno ali domnevno neupoštevanje zakonov ali drugih predpisov in določi, ali je potrebno nadaljnje ukrepanje, ki lahko vključuje poročanje ustreznemu organu zunaj organizacije.<sup>17</sup> Kodeks IESBA pojasnjuje, da tako poročanje ne bi pomenilo kršitve obveznosti zaupnosti v skladu s kodeksom IESBA.<sup>18</sup>
- A31. Celo če zakon, drug predpis ali ustrezne etične zahteve ne vključujejo zahtev, ki obravnavajo poročanje o ugotovljenem ali domnevnem neupoštevanju, lahko le-te dajejo revizorju pravico, da ustreznemu organu zunaj organizacije poroča o ugotovljenem ali domnevnem neupoštevanju. Pri revidiranju

<sup>17</sup> Glej na primer Del 225.29 in Dele 225.33–225.36 Kodeksa IESBA.

<sup>18</sup> Glej na primer Del 140.7 in Del 225.35 Kodeksa IESBA.

UPOŠTEVANJE ZAKONOV IN DRUGIH PREDPISOV PRI REVIZIJI RAČUNOVODSKIH  
IZKAZOV

računovodskih izkazov finančnih institucij ima revizor v skladu z zakonom ali drugim predpisom na primer pravico, da z nadzornim organom razpravlja o zadevah, kot je ugotovljeno ali domnevno neupoštevanje zakonov ali drugih predpisov.

- A32. V drugih okoliščinah pa poročanje ustreznemu organu zunaj organizacije o ugotovljenem ali domnevnem neupoštevanju zakonov ali drugih predpisov lahko prepreči revizorjeva obveznost zaupnosti v skladu z zakonom, drugim predpisom ali ustreznimi etičnimi zahtevami.
- A33. Odločitev, ki jo zahteva odstavek 29, lahko vključuje zapleten premislek in strokovno presojo. Posledično lahko revizor razmisli o internem posvetovanju (na primer v podjetju ali podjetju v mreži) ali zaupno z regulatorjem ali strokovnim organom (če tako ravnanje z zakonom ali drugim predpisom ni prepovedano ali ne krši obveznosti zaupnosti). Revizor lahko razmisli o pridobitvi pravnega nasveta, da bi razumel možnosti, ki jih ima kot revizor, in strokovne ali pravne posledice posebnega ukrepanja.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

- A34. Revizor organizacij javnega sektorja ima lahko dolžnost, da poroča o ugotovljenem ali domnevnem neupoštevanju zakonodajnemu telesu ali vladnemu organu ali pa v svojem poročilu.

**Dokumentacija** (Glej odstavek 30.)

- A35. Revizorjeva dokumentacija ugotovitev v zvezi z ugotovljenim ali domnevnim neupoštevanjem zakonov in drugih predpisov lahko obsega, na primer:
- kopije zapisov ali dokumentov,
  - zapisnike o razpravah s poslovodstvom, pristojnimi za upravljanje in strankami zunaj organizacije.
- A36. Zakon, drug predpis ali ustrezne etične zahteve lahko določajo tudi dodatne zahteve dokumentiranja glede ugotovljenega ali domnevnega neupoštevanja zakonov ali drugih predpisov.<sup>19</sup>

---

<sup>19</sup> Glej na primer Del 225.37 Kodeksa IESBA.