

Mednarodni standard revidiranja

MSR 250

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



International Federation
of Accountants

Ta MSR 250 – *Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov*, ki izvira iz Priročnika Mednarodnih standardov revidiranja in obvladovanja kakovosti, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (IFAC) aprila 2009 v angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo decembra 2009 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja MSR 250 je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s »Prevajalskimi usmeritvami za prevajanje – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC«. Potrjeno besedilo MSR 250 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR 250 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 250, Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements, taken from the Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of IFAC in April 2009 in the English language, has been translated into Slovenian by the Slovenian Institute of Auditors in December 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating ISA 250 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC." The approved text of ISA 250 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 250 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 250 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

IFAC Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, ISBN number: 978-1-934778-92-7

MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 250**UPOŠTEVANJE ZAKONOV IN DRUGIH
PREDPISOV PRI REVIZIJI
RAČUNOVODSKIH IZKAZOV**

(Uporablja se pri revizijah računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo
15. decembra 2009 ali kasneje.)

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR	1
Učinek zakonov in drugih predpisov	2
Odgovornost za ravnanje v skladu z zakoni in drugimi predpisi	3–8
Datum uveljavitve	9
Cilji	10
Opredelitev pojma	11
Zahteve	
Revizorjevo upoštevanje ravnanja v skladu z zakoni in drugimi predpisi	12–17
Revizijski postopki ob ugotovitvi ali sumu neupoštevanja	18–21
Poročanje o ugotovitvi ali sumu neupoštevanja	22–28
Dokumentacija	29

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Odgovornost za ravnanje v skladu z zakoni in drugimi predpisi	A1–A6
Revizorjevo upoštevanje ravnanja v skladu z zakoni in drugimi predpisi	A7–A12
Revizijski postopki ob ugotovitvi ali sumu neupoštevanja	A13–A18
Poročanje o ugotovitvi ali sumu neupoštevanja	A19–A20
Dokumentacija	A21

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 250 – *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*.

Uvod

Področje tega MSR

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 imajo neposreden učinek na računovodske izkaze, tako da določajo izkazane zneske in razkritja v računovodskih izkazih organizacije. Po drugih zakonih in predpisih se mora poslovodstvo ravnati ali pa so v njih določeni pogoji, 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 mnogi zakoni in drugi predpisi, ki se na splošno nanašajo na obratovalne vidike poslovanja (na primer v zvezi

varnostjo in varovanjem zdravja pri delu ter enakimi možnostmi pri zaposlovanju). Nespoštovanje zakonov in drugih predpisov utegne povzročiti organizaciji kazni, pravde ali druge posledice, ki imajo lahko pomemben učinek na računovodske izkaze.

Odgovornost za ravnanje v skladu z zakoni in drugimi predpisi (Glej odstavke A1–A6.)

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 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 vsakega od zakonov in drugih predpisov.
5. Revizorjeva naloga je, da pridobi sprejemljivo zagotovilo, da računovodski izkazi kot celota ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.¹ Pri izvajanju revizije računovodskih izkazov upošteva revizor veljavni zakonski in regulativni okvir. 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.² Možni učinki naravnih omejitev revizorjeve zmožnosti, da odkrije pomembno napačne navedbe, so v povezavi z zakoni in drugimi predpisi večji iz razlogov, kot so:
 - obstaja mnogo zakonov in drugih predpisov, ki se nanašajo predvsem na obratovalne vidike organizacije in

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

² MSR 200, odstavek A51.

ponavadi ne učinkujejo na računovodske izkaze ter niso zajeti v informacijskih sistemih za računovodsko poročanje v organizaciji;

- neupoštevanje lahko vključuje dejanja, namenjena njegovemu 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 pravne odločitve sodišča.

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:
 - a) takimi, katerih določbe imajo po splošnem mnenju neposreden učinek na določanje pomembnih zneskov in razkritij v računovodskih izkazih, kot so na primer zakoni in drugi predpisi o davkih in pokojninah (Glej odstavek 13.); in
 - b) takimi, ki nimajo neposrednega učinka na določanje zneskov in razkritij v računovodskih izkazih, vendar utegne biti ravnanje v skladu s temi zakoni in predpisi bistveno za obratovalne vidike 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 ima zato lahko pomemben učinek na računovodske izkaze (Glej odstavek 14.).
7. Za vsako od navedenih dveh vrst zakonov in predpisov so v tem MSR ločeno navedene različne zahteve. Za vrsto zakonov in predpisov iz pododstavka 6(a) mora revizor pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze glede skladnosti z določbami teh zakonov in predpisov. Za vrsto zakonov in predpisov iz pododstavka 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 je revizor ves čas pozoren na možnost, da lahko drugi revizijski postopki, izvedeni za oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih, opozorijo revizorja na primere ugotovljenega ali dozdevnega neupoštevanja. Ohranjanje poklicne nezaupljivosti ves čas revizije, kot to zahteva MSR 200,³ je v tej zvezi pomembno glede na obseg zakonov in drugih predpisov, ki učinkujejo na organizacijo.

Datum uveljavitve

9. Ta MSR začne veljati za revizije računovodskih izkazov obdobj, ki se začnejo 15. decembra 2009 ali kasneje.

Cilji

10. 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 imajo neposreden učinek 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 imajo lahko pomemben učinek na računovodske izkaze; in
 - c) se ustrezno odzove na neupoštevanje zakonov in drugih predpisov ali na sum takega ravnanja, ugotovljenega med revizijo.

Opredelitev pojma

11. Za namene tega MSR ima spodnji izraz naslednji pomen:

Neupoštevanje – namerne ali nenamerne opustitve ali storitve dejanj v organizaciji, ki so v nasprotju z veljavnimi zakoni ali drugimi predpisi. Taka dejanja vključujejo transakcije organizacije ali transakcije, ki so jih izvedli v imenu ali po naročilu organizacije pristojni za upravljanje, posloводство ali

³ MSR 200, odstavek 15.

zaposleni. Neupoštevanje ne vključuje zasebnih kršitev (nepovezanih s poslovnimi dejavnostmi organizacije) pristojnih za upravljanje, posloводства ali zaposlenih v organizaciji.

Zahteve

Revizorjevo upoštevanje ravnanja v skladu z zakoni in drugimi predpisi

12. Kot del spoznavanja organizacije in njenega okolja v skladu z MSR 315⁴ 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 A7.)
13. 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 A8.)
14. Revizor izvede naslednje revizijske postopke, ki pomagajo ugotoviti primere neupoštevanja drugih zakonov in predpisov, ki lahko pomembno učinkujejo na računovodske izkaze: (Glej odstavka A9–A10.)
 - poizvedovanje pri poslovodstvu, in kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje, ali se organizacija ravna po takšnih zakonih in drugih predpisih, in
 - pregledovanje morebitnega dopisovanja z ustreznimi licenčnimi ali regulativnimi organi.
15. Med revizijo ostane 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 A11.)
16. Revizor zahteva od posloводства, in kjer je to primerno, od pristojnih za upravljanje pisno izjavo, da so revizorju razkrili

⁴ MSR 315 – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja*, odstavek 11.

vse znane primere neupoštevanja zakonov in drugih predpisov ali suma takih dejanj, katerih posledice bi morale biti upoštevane pri pripravi računovodskih izkazov. (Glej odstavek A12.)

17. Če ni primerov ugotovljenega neupoštevanja ali suma takih dejanj, revizorju ni treba opravljati postopkov v zvezi s spoštovanjem zakonov in drugih predpisov v organizaciji, razen tistih, ki so določeni v odstavkih 12–16.

Revizijski postopki ob ugotovitvi ali sumu neupoštevanja

18. Če revizor izve za informacijo o primeru neupoštevanja zakonov in drugih predpisov ali o sumu takega dejanja, se seznani:
 - a) z vrsto dejanja in okoliščinami, v katerih se je zgodilo (Glej odstavek A13.), ter
 - b) z dodatnimi informacijami za ovrednotenje možnih učinkov za računovodske izkaze. (Glej odstavek A14.)
19. Če revizor sumi, da utegne obstajati neupoštevanje, se o zadevi pogovori s poslovodstvom, in kjer je to primerno, pristojnimi za upravljanje. Če poslovodstvo 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, tedaj revizor presodi, ali je treba pridobiti pravni nasvet. (Glej odstavka A15–A16.)
20. Če revizor ne more pridobiti zadostnih informacij o domnevnem neupoštevanju, ovrednoti učinek pomanjkanja zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov na revizorjevo mnenje.
21. Revizor ovrednoti posledice neupoštevanja v povezavi z drugimi vidiki revizije, vključno z revizorjevo oceno tveganj in zanesljivostjo pisnih predstavitev, ter ustrezno ukrepa. (Glej odstavka A17–A18.)

Poročanje o ugotovitvi ali sumu neupoštevanja

Poročanje o neupoštevanju pristojnim za upravljanje

22. Če niso vsi pristojni za upravljanje vključeni v poslovođenje organizacije in zato poznajo zadeve v zvezi z ugotovljenim ali

domnevnim neupoštevanjem, o katerih jih je revizor že obvestil,⁵ jih revizor obvesti o zadevah, ki vključujejo neupoštevanje zakonov in drugih predpisov in jih je revizor opazil med revizijo, razen o tistih, ki so očitno brez posledic.

23. Če je po revizorjevi presoji neupoštevanje iz odstavka 22 namerno in pomembno, revizor o zadevi obvesti pristojne za upravljanje, takoj ko je to mogoče.
24. Če revizor sumi, da so poslovodstvo ali pristojni za upravljanje vpleteni v neupoštevanje, obvesti o zadevi naslednjo višjo raven odločanja v organizaciji, če ta obstaja, na primer revizijsko komisijo ali nadzorni svet. Kjer takšne višje ravni ni ali če revizor meni, da na tako obvestilo ne bo odziva, ali če ni gotov, komu naj poroča, revizor pretehta, ali mora poiskati pravni nasvet.

Poročanje o neupoštevanju v revizorjevem poročilu o računovodskih izkazih

25. Če revizor sklene, da neupoštevanje zakonov ali drugih predpisov pomembno učinkuje na računovodske izkaze in da v njih ni bilo primerno prikazano, izrazi v skladu z MSR 705 mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje o računovodskih izkazih.⁶
26. 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 z MSR 705 mnenje s pridržki ali zavrne, da bi izrazil mnenje o računovodskih izkazih zaradi omejitve področja revizije.
27. 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 v skladu z MSR 705 učinek tega na svoje mnenje.

⁵ MSR 260 – Obveščanje pristojnih za upravljanje, odstavek 13.

⁶ MSR 705 – Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja, odstavek 7–8.

Poročanje o neupoštevanju regulativnim organom ter organom odkrivanja in pregonu

28. Če je revizor ugotovil ali sumi neupoštevanje zakonov in drugih predpisov, se odloči, ali je dolžan o ugotovitvi ali sumu neupoštevanja poročati strankam zunaj organizacije. (Glej odstavke A19–A20.)

Dokumentacija

29. Revizor vključi v revizijsko dokumentacijo primere ugotovljenega ali domnevnega neupoštevanja zakonov in drugih predpisov ter izide razprav, ki jih je imel s poslovodstvom, in kjer je to primerno, pristojnimi za upravljanje ter drugimi strankami zunaj organizacije.⁷ (Glej odstavke A21.)

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo**Odgovornost za ravnanje v skladu z zakoni in drugimi predpisi** (Glej odstavke 3–8.)

- 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 učinkujejo na računovodske izkaze organizacije: najneposredneje lahko učinkujejo na primer na posebna razkritja, ki jih mora organizacija predstaviti 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:

⁷ MSR 230 – *Revizijska dokumentacija*, odstavki 8–11 in A6.

- 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;
- 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 ali zaposlenih.
- A4. Ali je neko dejanje neupoštevanje zakonov in drugih predpisov, je stvar pravne opredelitve, 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 MSR 700⁸ in MSR 800⁹ načine, kako morajo biti te revizijske naloge obravnavane v revizorjevem poročilu. Kadar obstajajo posebne zakonske zahteve glede poročanja, bo poleg tega morda treba v revizijski načrt vključiti primerne preizkuse ravnanja v skladu s takimi določbami zakonov in drugih predpisov.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

- A6. V javnem sektorju lahko obstajajo dodatne revizijske naloge v zvezi z upoštevanjem zakonov in drugih predpisov, ki so lahko povezane z revizijo računovodskih izkazov ali pa se lahko razširijo še na druge vidike poslovanja organizacije.

Revizorjevo upoštevanje ravnanja v skladu z zakoni in drugimi predpisi

Spoznavanje zakonskega in regulativnega okvira (Glej odstavek 12.)

- A7. Da bi revizor na splošno spoznal zakonski in regulativni okvir in ravnanje organizacije v skladu s tem okvirom, lahko na primer:
- izkoristi svoje obstoječe poznavanje panoge, ki ji pripada organizacija, ter regulativnih in drugih zunanjih dejavnikov,
 - posodobi poznavanje tistih zakonov in drugih predpisov, ki neposredno določajo izkazane zneske in razkritja, predstavljene v računovodskih izkazih,
 - poizveduje pri poslovodstvu, kateri drugi zakoni ali predpisi utegnejo po njihovem pričakovanju bistveno učinkovati na poslovanje organizacije,
 - poizveduje pri poslovodstvu o usmeritvah in postopkih v organizaciji, ki se nanašajo na ravnanje v skladu z zakoni in drugimi predpisi, in

⁸ MSR 700 – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih*, odstavek 38.

⁹ MSR 800 – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov, pripravljenih v skladu z okviri za posebne namene*, odstavek 11.

- poizveduje 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 13.)

A8. Nekateri zakoni in drugi predpisi so dobro uveljavljeni in znani v organizaciji in v 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 ali
- obračunavanje ali priznavanje odhodkov za davek od dobička ali stroškov pokojnin.

Nekatere določbe teh zakonov in predpisov so lahko neposredno povezane z določenimi uradnimi 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 13 je doseči, da revizor pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze glede določanja zneskov in razkritij v računovodskih izkazih v skladu z ustreznimi določbami teh zakonov in predpisov.

Neupoštevanje drugih določb takih zakonov in predpisov ter drugih zakonov in predpisov lahko pripelje do kazni, pravde ali drugih posledic za organizacijo, katerih stroške je treba upoštevati v računovodskih izkazih, vendar se ne šteje, da imajo neposreden učinek na računovodske izkaze, kot je opisano v odstavku 6(a).

Postopki za ugotavljanje primerov neupoštevanja – drugi zakoni in predpisi (Glej odstavek 14.)

A9. Nekateri drugi zakoni in predpisi morda zahtevajo posebno pozornost revizorja, ker imajo bistven učinek na delovanje

organizacije (kot je opisano v odstavku 6(b)). Neupoštevanje zakonov in drugih predpisov, ki imajo bistven učinek na delovanje organizacije, lahko povzroči, da organizacija preneha poslovati ali ogrozi nadaljnje poslovanje organizacije kot delujočega podjetja. 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.

- A10. Ker se učinki drugih zakonov in predpisov na računovodsko poročanje razlikujejo glede na vrsto poslovanja organizacije, so revizijski postopki, ki jih zahteva odstavek 14, usmerjeni k opozarjanju revizorja na primere neupoštevanja zakonov in drugih predpisov, ki imajo lahko pomemben učinek na računovodske izkaze.

Neupoštevanje, na katero revizorja opozorijo drugi revizijski postopki
(Glej odstavek 15.)

- A11. Revizijski postopki, opravljeni za oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih, utegnejo opozoriti revizorja na primere neupoštevanja zakonov in drugih predpisov ali suma takega ravnanja. Takšni postopki so lahko na primer:
- branje zapisnikov,
 - poizvedovanje pri poslovodstvu organizacije in pri notranjem ali zunanjem pravnem svetovalcu v zvezi s pravednostmi, terjatvami in ocenami ter
 - izvajanje preizkusov podrobnih podatkov o vrstah poslov, saldov na kontih ali razkritjih.

Pisne predstavitve (Glej odstavek 16.)

- A12. 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 neupoštevanja zakonov in drugih predpisov oziroma sumi, da obstajajo taka dejanja, katerih učinki imajo lahko pomemben učinek 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.¹⁰

Revizijski postopki ob ugotovitvi ali sumu neupoštevanja

Znaki neupoštevanja zakonov in drugih predpisov (Glej odstavek 18.)

A13. Če revizor opazi naslednje zadeve ali dobi informacije o njih, je to lahko znamenje neupoštevanja zakonov in drugih predpisov:

- preiskave regulativnih organizacij in državnih organov ali plačila glob ali kazni;
- plačila za neopredeljene storitve ali posojila svetovalcem, povezanim strankam, zaposlenim ali državnim uslužbencem;
- prodajne provizije ali zastopniški honorarji, ki se zdijo preveliki 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.

¹⁰ MSR 580 – *Pisne predstavitve*, odstavek 4.

Zadeve, pomembne za revizorjevo ovrednotenje (Glej odstavek 18(b).)

A14. Zadeve, pomembne za revizorjevo vrednotenje možnega učinka na računovodske izkaze, obsegajo:

- morebitne finančne posledice neupoštevanja zakonov in drugih predpisov na računovodske izkaze, vključno z, na primer, naloženimi globami, kaznimi, odškodninami, nevarnostjo odvzema premoženja, prisilnim prenehanjem poslovanja in pravnimi;
- presojo, ali morebitne finančne posledice zahtevajo razkritje;
- presojo, ali so morebitne finančne posledice tako hude, da vzbujajo dvome o poštenu predstavitvi računovodskih izkazov, ali so zaradi njih računovodski izkazi kako drugače zavajajoči.

Revizijski postopki (Glej odstavek 19.)

A15. Revizor lahko o ugotovitvah razpravlja s pristojnimi za upravljanje, kjer ti morda lahko priskrbijo dodatne revizijske dokaze. Revizor lahko na primer potrdi, da pristojni za upravljanje enako razumejo dejstva in okoliščine v zvezi s posli ali dogodki, ki so vodili v možnost neupoštevanja zakonov in drugih predpisov.

A16. Če poslovodstvo, in kjer je to 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, da se je treba posvetovati z notranjim pravnim svetovalcem ali z 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 oceni, da posvetovanje s pravnim svetovalcem organizacije ni primerno, ali če ni zadovoljen z njegovim mnenjem, lahko presodi, da se je treba posvetovati z revizorjevim lastnim pravnim svetovalcem o tem, ali gre za kršitev zakona ali drugega predpisa, kakšne so možne pravne posledice, vključno z morebitno prevaro, in kako, če sploh, naj nadalje ukrepa.

Vrednotenje posledic neupoštevanja (Glej odstavek 21.)

- A17. Kot zahteva odstavek 21, revizor ovrednoti posledice neupoštevanja v povezavi z drugimi vidiki revizije, vključno z revizorjevo oceno tveganj in zanesljivostjo pisnih predstavitev. Posledice posameznih primerov neupoštevanja, ki jih je revizor ugotovil, bodo odvisne od razmerja med zagrešitvijo in morebitnim prikrivanjem dejanja pred določenimi kontrolnimi dejavnostmi in od ravni posloводства ali vpletenih zaposlenih, kar še zlasti velja za posledice, do katerih pride zaradi vpletenosti ljudi z najvišjimi pooblastili v organizaciji.
- A18. V izjemnih primerih lahko revizor pretehta, ali je potreben umik iz posla, če ga ustrezen zakon ali drug predpis dopušča, kadar posloводство ali pristojni za upravljanje ne izvedejo popravnih ukrepov, ki so po revizorjevem mnenju okoliščinam primerni, in to celo kadar neupoštevanje ne učinkuje pomembno na računovodske izkaze. Pri odločanju, ali je potreben umik iz posla, lahko revizor prouči možnost, da zaprosi za pravni nasvet. Če umik iz posla ni mogoč, lahko revizor prouči druge možne ukrepe, vključno z opisom neupoštevanja v odstavku o drugi zadevi ali zadevah v revizorjevem poročilu.¹¹

Poročanje o ugotovitvi ali sumu neupoštevanja

Poročanje o neupoštevanju regulativnim organom ter organom odkrivanja in pregona (Glej odstavek 28.)

- A19. Revizorjeva poklicna dolžnost čuvanja zaupnosti naročnikovih informacij utegne preprečevati poročanje o ugotovljenem ali domnevnem neupoštevanju zakonov in drugih predpisov stranki zunaj organizacije. Toda revizorjeve zakonske odgovornosti so v vsaki pravni ureditvi drugačne in v določenih okoliščinah utegne biti revizorjeva dolžnost varovanja zaupnosti razveljavljena z zakonsko odredbo, zakonom ali sklepom sodišča. V nekaterih pravnih ureditvah ima revizor finančnih institucij zakonsko dolžnost poročati o dejanskem ali domnevnem neupoštevanju zakonov in drugih

¹¹ MSR 706 – Odstavki o poudarjanju zadev in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja, odstavek 8.

predpisov nadzornim oblastem. Prav tako ima revizor v nekaterih pravnih ureditvah dolžnost poročati o napačnih navedbah oblastem v tistih primerih, kadar poslovodstvo, in kjer je to primerno, pristojni za upravljanje ne izvedejo popravni ukrepov. Revizor lahko pretehta, ali je primerno pridobiti pravni nasvet za določitev primerne načina ukrepanja.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

A20. Revizor organizacij javnega sektorja ima lahko dolžnost poročati o primerih neupoštevanja zakonodajnemu telesu ali vladnemu organu ali pa poročati o tem v svojem poročilu.

Dokumentacija (Glej odstavek 29.)

A21. Revizorjeva dokumentacija ugotovitev v zvezi z dejanskim ali domnevnim neupoštevanjem zakonov in drugih predpisov lahko obsega na primer:

- kopije zapisov in dokumentov,
- zapisnike o pogovorih s poslovodstvom, pristojnimi za upravljanje in strankami zunaj organizacije.