

COPYRIGHT

Tyto mezinárodní předpisy v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, část I a II, vydání 2014 zveřejněné Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy, nezávislým orgánem IFAC, v září 2014 v anglickém jazyce byly přeloženy do českého jazyka Komorou auditorů České republiky v červnu 2018 a zveřejněny se souhlasem IFAC. O průběhu překladu mezinárodních předpisů v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, část I a II, vydání 2014 byl IFAC informován a překlad proběhl v souladu s postupy vydanými IFAC pro překlad a reprodukci standardů. Schválený text všech dokumentů je ten, který je publikován IFAC v anglickém jazyce.

Text mezinárodních předpisů v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, část I a II, vydání 2014 v anglickém jazyce © 2014 IFAC. Všechna práva vyhrazena. Text mezinárodních předpisů v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, část I a II, vydání 2014 v českém jazyce © 2014 IFAC. Všechna práva vyhrazena.

Původní název “MEZINÁRODNÍ PŘEDPISY V OBLASTI ŘÍZENÍ KVALITY, AUDITU, PROVĚREK, OSTATNÍCH OVĚŘOVACÍCH ZAKÁZEK A SOUVISEJÍCÍCH SLUŽEB, ČÁST I A II, VYDÁNÍ 2014 “HANDBOOK OF INTERNATIONAL QUALITY CONTROL, AUDITING, REVIEW, OTHER ASSURANCE, AND RELATED SERVICES PRONOUNCEMENTS, VOLUME I AND VOLUME II, 2014 EDITION ISBN: 978-1-60815-185-1

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 250**

PŘIHLÍŽENÍ K PRÁVNÍM PŘEDPISŮM PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1
Dopad právních předpisů	2
Odpovědnost za soulad s právními předpisy	3 – 8
Datum účinnosti	9
Cíl	10
Definice	11
Požadavky	
Posouzení souladu s právními předpisy auditorem	12 – 17
Auditorské postupy v případě zjištění nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy	18 – 21
Oznámení případů zjištění nesouladu či podezření na nesoulad s právními předpisy	22 – 28
Dokumentace	29
Aplikační a vysvětlující část	
Odpovědnost za soulad s právními předpisy	A1 – A6
Posouzení souladu s právními předpisy auditorem	A7 – A12
Auditorské postupy v případě zjištění nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy	A13–A18
Oznámení případů zjištění nesouladu či podezření na nesoulad s právními předpisy	A19–A20
Dokumentace	A21

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 250 „Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Celkové cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.
--

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnost auditora přihlédnout k právním předpisům při auditu účetní závěrky. Tento mezinárodní auditorský standard se nevztahuje na ostatní ověřovací zakázky, při kterých auditor přímo ověřuje soulad s konkrétními právními předpisy a vydává samostatnou zprávu.

Dopad právních předpisů

2. Dopad právních předpisů na účetní závěrku se významně liší. Právní předpisy, kterým účetní jednotka podléhá, představují rámec právních předpisů. Ustanovení některých právních předpisů má přímý dopad na účetní závěrku, když ovlivňují částky vykázané nebo údaje zveřejněné v účetní závěrce příslušné účetní jednotky. Dále existují právní předpisy, které musí vedení účetní jednotky dodržovat, nebo takové, které stanoví podmínky, za kterých účetní jednotka může provozovat svou činnost, ale nemají přímý dopad na účetní závěrku účetní jednotky. Některé účetní jednotky působí ve výrazně regulovaných odvětvích (např. banky nebo chemické podniky), jiné podléhají pouze těm právním předpisům, které se obecně týkají provozních aspektů podnikání (např. v oblasti bezpečnosti práce, ochrany zdraví a rovné pracovní příležitosti). Nesoulad s právními předpisy může pro účetní jednotku vyústit v pokuty, soudní spory nebo jiné následky, které mohou mít významný (materiální) dopad na účetní závěrku.

Odpovědnost za soulad s právními předpisy (viz odstavce A1 – A6)

3. Vedení je za dohledu osob pověřených správou a řízením povinno zajistit, aby činnosti účetní jednotky probíhaly v souladu s ustanoveními právních předpisů, včetně souladu s takovými ustanoveními, která stanovují vykazované částky a zveřejnění v účetní závěrce příslušné účetní jednotky.

Odpovědnost auditora

4. Požadavky obsažené v tomto mezinárodním auditorském standardu mají pomoci auditorovi v identifikaci významných (materiálních) nesprávností účetní závěrky v důsledku nesouladu s právními předpisy. Přesto však auditor není odpovědný za předcházení případům nesouladu a nemůže být předpokládáno, že odhalí nesoulad se všemi právními předpisy.
5. Auditor je zodpovědný za získání přiměřené jistoty, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou¹. Při provádění auditu účetní závěrky auditor zohledňuje příslušný rámec právních předpisů. Vzhledem k přirozeným omezením auditu existuje nevyhnutelné riziko, že některé významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce nebudou odhaleny, i když bude audit řádně naplánován a proveden v souladu mezinárodními auditorskými standardy². Možné dopady přirozených omezení schopnosti auditora odhalit významné (materiální) nesprávnosti jsou v kontextu právních předpisů větší například z těchto důvodů:

¹ ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavec 5.

² ISA 200, odstavce A51-A52.

- existuje množství právních předpisů, které se týkají převážně provozních aspektů účetní jednotky a které obvykle nemají dopad na účetní závěrku a nejsou sledovány informačními systémy účetní jednotky, které jsou relevantní pro účetní výkaznictví,
- nesoulad s právními předpisy může být spojen s jednáním, které má za cíl takový nesoulad zakrýt a utajit. Může jít o tajné dohody, padělání, úmyslné nezaznamenání transakcí, obcházení kontrolních mechanismů vedením nebo úmyslné poskytnutí nepravdivých informací auditorovi,
- to, zda určité jednání představuje nesoulad s právními předpisy, je s konečnou platností věcí právního posouzení soudem.

Obvykle platí, že čím je oblast, kde došlo k nesouladu s právními předpisy, vzdálenější od událostí a transakcí zobrazených v účetní závěrce, tím je menší pravděpodobnost, že se auditor o takovém nesouladu dozví nebo jej odhalí.

6. Tento mezinárodní auditorský standard rozlišuje odpovědnosti auditora z pohledu dodržování dvou rozdílných kategorií právních předpisů takto:
 - (a) ustanovení těch právních předpisů, o kterých se obecně má za to, že mají přímý dopad na stanovení významných (materiálních) částek a údajů zveřejňovaných v účetní závěrce, jako jsou např. daňové a penzijní právní předpisy, (viz odstavec 13) a
 - (b) ostatní právní předpisy, které nemají přímý dopad na stanovení částek a údajů zveřejňovaných v účetní závěrce, ale soulad s těmito právními předpisy je nezbytný z provozního hlediska účetní jednotky, schopnosti jejího dalšího fungování nebo vyhnutí se významným (materiálním) sankcím (např. dodržování podmínek provozní licence, dodržování regulatorních požadavků na platební schopnost nebo soulad s předpisy týkajícími se životního prostředí); nesoulad s těmito právními předpisy může mít následně významný (materiální) dopad na účetní závěrku. (viz odstavec 14)
7. V tomto mezinárodním auditorském standardu jsou specifikovány odlišné požadavky pro každou z výše uvedených kategorií právních předpisů. Pro kategorii uvedenou v odstavci 6(a) je odpovědností auditora získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se souladu s ustanoveními těchto právních předpisů. Pro kategorii uvedenou v odstavci 6(b) je odpovědnost auditora omezena na provádění konkrétních auditorských postupů, které mu pomohou identifikovat nesoulad s takovými právními předpisy, jež mohou mít významný (materiální) dopad na účetní závěrku.
8. Dle tohoto mezinárodního auditorského standardu je auditor povinen mít na zřeteli možnost, že při uplatňování jiných auditorských postupů s cílem vytvořit výrok k účetní závěrce může zjistit případy nesouladu nebo podezření na nesoulad. V tomto kontextu, vzhledem k rozsahu právních předpisů, které mají dopad na účetní jednotku, je dle požadavku ISA 200³ důležité zachovat profesní skepticismus.

³ ISA 200, odstavec 15.

Datum účinnosti

9. Tento mezinárodní auditorský standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíl

10. Cílem auditora je:
- (a) získat dostatečné a vhodné důkazní informace ohledně souladu s ustanoveními těch právních předpisů, o nichž se obecně předpokládá, že mají přímý dopad na stanovení významných (materiálních) částek a údajů zveřejněných v účetní závěrce,
 - (b) provádět specifické auditorské postupy, které pomohou identifikovat případy nesouladu s ostatními právními předpisy, které mohou mít významný (materiální) dopad na účetní závěrku, a
 - (c) vhodným způsobem reagovat na nesoulad nebo podezření na nesoulad s právními předpisy identifikovaný v průběhu auditu.

Definice

11. Pro účely tohoto mezinárodního auditorského standardu má následující pojem význam uvedený níže:

nesoulad – úmyslné nebo neúmyslné jednání nebo opomenutí účetní jednotky, které je v rozporu s platnými právními předpisy. K takovému jednání patří transakce uskutečněné účetní jednotkou nebo jejím jménem, popř. v zastoupení této účetní jednotky, osobami pověřenými správou a řízením, vedením či zaměstnanci. Nesoulad nezahrnuje osobní nežádoucí osobní jednání (které nesouvisí s podnikatelskou činností účetní jednotky) osob pověřených správou a řízením, vedením či zaměstnanců účetní jednotky.

Požadavky

Posouzení souladu s právními předpisy auditorem

12. Jako součást získání porozumění účetní jednotce a jejímu prostředí je auditor povinen, v souladu s ISA 315⁴, získat všeobecný přehled o:
- (a) rámci právních předpisů vztahujícím se na účetní jednotku a na odvětví nebo sektor, ve kterém účetní jednotka působí, a
 - (b) způsobu, kterým účetní jednotka zajišťuje soulad s tímto rámcem. (viz odstavec A7)
13. Auditor je povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se souladu s takovými ustanoveními právních předpisů, které mají přímý dopad na stanovení významných (materiálních) částek a údajů zveřejněných v účetní závěrce. (viz odstavec A8)
14. Auditor je povinen provést následující auditorské postupy, které pomohou identifikovat případy nesouladu s ostatními právními předpisy, jež mohou mít významný (materiální) dopad na účetní závěrku: (viz odstavce A9 – A10)

⁴ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“, odstavec 11.

- (a) dotazovat se vedení, a kde je to možné, osob pověřených správou a řízením, zda je činnost účetní jednotky v souladu s těmito právními předpisy, a
 - (b) prověřit případnou korespondenci s příslušnými licenčními a regulačními úřady.
15. V průběhu auditu je auditor povinen mít na zřeteli možnost, že při uplatňování jiných auditorských procedur může zjistit případy nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy. (viz odstavec A11)
16. Auditor je povinen požádat vedení a případně osoby pověřené správou a řízením, aby poskytly písemné prohlášení vedení k auditu o tom, že informovaly auditora o všech známých případech nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy, jejichž dopad by měl být zvážen při sestavení účetní závěrky. (viz odstavec A12)
17. Pokud nedošlo k identifikaci nesouladu a neexistuje-li podezření na nesoulad, auditor není povinen provádět jiné auditorské postupy týkající se ověření souladu účetní jednotky s právními předpisy, než které jsou uvedeny v odstavcích 12 – 16.

Auditorské postupy v případě zjištění nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy

18. Pokud auditor získá informace o možném případě nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy, je povinen získat: (viz odstavec A13)
- (a) porozumění povaze dané skutečnosti a okolnostem, za kterých k ní došlo, a
 - (b) další informace k vyhodnocení potenciálního dopadu na účetní závěrku. (viz odstavec A14)
19. Pokud má auditor podezření na nesoulad, je povinen projednat toto zjištění s vedením a případně s osobami pověřenými správou a řízením. Auditor je povinen zvážit potřebu právní pomoci v případě, že vedení nebo případně osoby pověřené správou a řízením neposkytnou dostatečné informace, které by podpořily skutečnost, že účetní jednotka jedná v souladu s právními předpisy, a dle názoru auditora může být dopad nesouladu, na který má auditor podezření, na účetní závěrku významný (materiální). (viz odstavce A15 – A16)
20. Pokud není možné získat dostatečné informace k podezření na nesoulad, auditor je povinen vyhodnotit dopad chybějících dostatečných a vhodných důkazních informací na výrok auditora.
21. Auditor je povinen zhodnotit dopady nesouladu ve vztahu k ostatním aspektům auditu včetně vyhodnocení auditorského rizika a spolehlivosti písemného prohlášení vedení k auditu a provést vhodné kroky. (viz odstavce A17 – A18)

Oznámení případů zjištění nesouladu či podezření na nesoulad s právními předpisy

Oznámení nesouladu osobám pověřeným správou a řízením

22. Pokud nejsou všechny osoby pověřené správou a řízením součástí jejího vedení a nejsou si tak vědomy záležitostí obnášejících zjištěný nesoulad či podezření na nesoulad, které

již byly auditorem oznámeny⁵, je auditor povinen informovat osoby pověřené správou a řízením o záležitostech obnášejících nesoulad s právními předpisy, o kterých se v průběhu auditu dozvěděl, pokud tyto záležitosti nejsou jednoznačně nevýznamné.

23. Pokud auditor považuje nesoulad uvedený v odstavci 22 za úmyslný a významný (materiální), je povinen co nejdříve oznámit tuto záležitost osobám pověřeným správou a řízením.
24. Pokud má auditor podezření, že jsou do daného nesouladu zapojeny vedení nebo osoby pověřené správou a řízením, je povinen oznámit tuto skutečnost bezprostředně nadřízenému orgánu v rámci účetní jednotky, pokud nějaký existuje, např. výboru pro audit nebo dozorčí radě. Pokud takový nadřízený orgán neexistuje nebo pokud se auditor domnívá, že jeho oznámení nevyvolá požadovanou odezvu, nebo si není jist osobou, na kterou se má obrátit, je povinen uvážit, zda by se neměl poradit s právníky.

Oznámení nesouladu ve zprávě auditora k účetní závěrce

25. Pokud auditor dojde k závěru, že nesoulad má významný (materiální) dopad na účetní závěrku a nebyl v účetní závěrce řádně uveden, je auditor povinen vydat k účetní závěrce, v souladu s ISA 705, výrok s výhradou nebo záporný výrok⁶.
26. Pokud vedení nebo osoby pověřené správou a řízením znemožní auditorovi získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na základě kterých by mohl vyhodnotit, zda došlo nebo mohlo pravděpodobně dojít k nesouladu, který může být významný (materiální) pro účetní závěrku, je auditor povinen vydat v souladu s ISA 705 výrok s výhradou nebo odmítnout vydat výrok k účetní závěrce na základě omezení rozsahu auditu.
27. Pokud auditor není schopen určit, zda došlo k nesouladu vzhledem k omezení způsobenému okolnostmi, nikoli vedením nebo osobami pověřenými řízením, je auditor povinen zvážit dopad na výrok auditora v souladu s ISA 705.

Oznámení nesouladu regulatorním orgánům a orgánům odpovědným za prosazování a výkon práva

28. Pokud auditor zjistil nesoulad s právními předpisy nebo má na něj podezření, je povinen zhodnotit, zda má povinnost oznámit zjištěný nesoulad nebo podezření na nesoulad stranám mimo účetní jednotku. (viz odstavce A19 – A20)

Dokumentace

29. Auditor je povinen zahrnout do dokumentace auditu zjištěný nesoulad s právními předpisy nebo podezření na něj a dále výsledky jednání s vedením a případně s osobami pověřenými správou a řízením a ostatními stranami mimo účetní jednotku⁷. (viz odstavec A21)

⁵ ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, odstavec 13.

⁶ ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“, odstavce 7 – 8.

⁷ ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavce 8 – 11 a A6.

Aplikační a vysvětlující část

Odpovědnost za soulad s právními předpisy (viz odstavce 3 – 8)

- A1. Odpovědností vedení, za dohledu osob pověřených správou a řízením, je zajistit, aby činnost účetní jednotky probíhala v souladu s právními předpisy. Právní předpisy mohou mít různý dopad na účetní závěrku účetní jednotky: např. mohou přímo ovlivnit specifické údaje zveřejňované v účetní závěrce účetní jednotky nebo mohou stanovit příslušný rámec účetního výkaznictví. Mohou také stanovit určitá práva a povinnosti účetní jednotky, z nichž některé budou zohledněny v účetní závěrce účetní jednotky. Navíc mohou být na základě právních předpisů v případech nesouladu uloženy sankce.
- A2. Následující příklady jsou typem zásad a postupů, které by účetní jednotka měla zavést za účelem předcházení a odhalení nesouladu s právními předpisy:
- sledování požadavků právních předpisů a zajištění toho, že provozní postupy jsou navrženy tak, aby byly s těmito požadavky v souladu,
 - zavedení a používání vhodných vnitřních kontrolních systémů,
 - vypracování, zveřejnění a dodržování pravidel chování,
 - seznámení zaměstnanců s pravidly chování a zajištění osvojení si těchto pravidel,
 - monitorování dodržování pravidel chování a zjednání nápravy v případě jejich porušení zaměstnanci,
 - využívání služeb právních poradců ke sledování požadavků právních předpisů,
 - vedení přehledu významných právních předpisů, které musí účetní jednotka v rámci svého odvětví dodržovat, a záznamů o žalobách.

U větších účetních jednotek lze uvedené zásady a postupy doplnit ještě delegováním vhodné odpovědnosti na následující složky:

- interní audit,
- výbor pro audit,
- útvar odpovědný za dodržování souladu.

Odpovědnost auditora

- A3. Nesoulad účetní jednotky s právními předpisy může vést k významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce. Zjištění nesouladu, bez ohledu na významnost (materialitu), může mít dopad na jiné aspekty auditu, včetně například úvah auditora o integritě vedení nebo zaměstnanců.
- A4. To, zda nějaké jednání představuje nesoulad s právními předpisy, je věcí právního posouzení, které obvykle přesahuje odbornou kompetenci auditora. Nicméně odborná příprava, zkušenosti a znalost účetní jednotky a jejího odvětví nebo sektoru mohou auditorovi poskytnout základ k rozpoznání, že některé jím zjištěné činy představují nesoulad s právními předpisy.
- A5. V souladu s konkrétními požadavky právního předpisu může být požadováno, aby auditor v rámci auditu účetní závěrky podal zprávu také o tom, zda je činnost účetní

jednotky v souladu s určitými ustanoveními právních předpisů. Za těchto okolností ISA 700⁸ nebo ISA 800⁹ pro tyto případy stanoví, jakým způsobem je tato odpovědnost auditu zobrazena ve zprávě auditora. Navíc v případech, kdy jsou zvláštní zákonné požadavky na obsah zprávy auditora, může být nezbytné, aby plán auditu zahrnoval vhodné testy souladu s ustanoveními těchto právních předpisů.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

- A6. Ve veřejném sektoru může existovat širší odpovědnost auditu v oblasti posouzení právních předpisů, které se vztahují k auditu účetní závěrky nebo mohou zasahovat ostatní aspekty provozní činnosti účetní jednotky.

Posouzení souladu s právními předpisy auditorem

Získání přehledu o rámci právních předpisů (viz odstavec 12)

- A7. K získání všeobecného porozumění rámci právních předpisů a skutečnosti, jak účetní jednotka dodržuje tento rámec, auditor například:
- použije stávající znalost odvětví účetní jednotky, regulatorních a jiných externích faktorů,
 - aktualizuje si znalost těch právních předpisů, které přímo stanovují vykazované částky a údaje zveřejněné v účetní závěrce,
 - dotazuje se vedení, u kterých jiných právních předpisů lze předpokládat, že mohou mít podstatný dopad na činnost účetní jednotky,
 - dotazuje se vedení na zásady a postupy účetní jednotky týkající se dodržování souladu s právními předpisy a
 - dotazuje se vedení na zásady a postupy používané k identifikaci, hodnocení a účtování nároků uplatňovaných u soudu.

Právní předpisy, které všeobecně mají přímý dopad na stanovení vykazovaných významných (materiálních) částek a údajů zveřejněných v účetní závěrce (viz odstavec 13)

- A8. Některé právní předpisy jsou dobře zavedené, jsou známé účetní jednotce i v rámci jejího odvětví nebo sektoru a jsou relevantní pro účetní závěrku účetní jednotky (jak je popsáno v odstavci 6(a)). Tyto předpisy mohou zahrnovat právní předpisy, které se vztahují například k:
- formě a obsahu účetní závěrky,
 - odvětvově specifickým otázkám účetního výkaznictví,
 - účtování transakcí uskutečněných na základě státních zakázek nebo
 - časovému rozlišování nebo uznání nákladů na daň z příjmu nebo penzijních nákladů.

Některá ustanovení těchto právních předpisů se mohou přímo vztahovat k specifickým tvrzením uvedeným v účetní závěrce (například úplnost rezerv na daň z příjmu) zatímco

⁸ ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“, odstavec 38.

⁹ ISA 800 „Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely“, odstavec 11.

jiná se mohou přímo vztahovat k účetní závěrce jako celku (například požadované výkazy tvořící kompletní účetní závěrku). Smyslem požadavku uvedeného v odst. 13 je to, aby auditor získal dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že určení částek a údajů zveřejněných v účetní závěrce je v souladu s příslušnými ustanoveními těchto právních předpisů.

Nesoulad s ostatními ustanoveními těchto právních předpisů a s ostatními právními předpisy může mít pro účetní jednotku důsledky v podobě pokut, soudních sporů nebo jiných následků pro účetní jednotku, na něž by možná měly být v účetní závěrce vytvořeny rezervy, ale tyto právní předpisy nejsou považovány za takové, které by měly přímý dopad na účetní závěrku ve smyslu odstavce 6(a).

Postupy k identifikaci případů nesouladu – Ostatní právní předpisy (viz odstavce 14)

- A9. Některé ostatní právní předpisy vyžadují zvláštní pozornost auditora, protože mají podstatný dopad na činnost účetní jednotky (jak je popsáno v odstavci 6(b)). Nesoulad s právními předpisy, které mají podstatný dopad na činnost účetní jednotky, může vést k ukončení její činnosti nebo pochybnostem ohledně předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky. Takový dopad by mohlo mít například nedodržení požadavků licence nebo jiného oprávnění k podnikání (například v případě banky nedodržení požadavků na kapitálovou přiměřenost nebo investičních požadavků). Existuje také množství právních předpisů, které se týkají převážně provozních aspektů účetní jednotky, obvykle neovlivňují účetní závěrku a nejsou sledovány informačními systémy účetní jednotky, které jsou relevantní pro účetní výkaznictví.
- A10. Vzhledem k tomu, že dopady do účetního výkaznictví u ostatních právních předpisů se s ohledem na činnost účetní jednotky mohou velmi lišit, auditorské postupy požadované v odstavci 14 mají auditora upozornit na případy nesouladu s právními předpisy, které mohou mít významný (materiální) dopad na účetní závěrku.

Nesoulad zjištěný auditorem v rámci jiných auditorských postupů (viz odstavce 15)

- A11. Při uplatňování auditorských postupů s cílem vytvořit výrok k účetní závěrce může auditor zjistit případy nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy. Tyto postupy mohou zahrnovat například:
- studium zápisů z jednání,
 - zjišťování informací o soudních sporech, nárocích a výměrech dotazováním u vedení a interních nebo externích právních poradců účetní jednotky a
 - provádění testů věcné správnosti detailních údajů skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejnění.

Písemná prohlášení vedení k auditu (viz odstavce 16)

- A12. Vzhledem k tomu, že dopad právních předpisů na účetní závěrku se může velmi lišit, poskytuje písemné prohlášení vedení k auditu nezbytné důkazní informace o znalosti vedení týkající se nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy, jehož dopad na účetní závěrku může být významný (materiální). Samotné písemné prohlášení vedení k auditu však neposkytuje dostatečnou a vhodnou důkazní informaci, a proto nemá vliv na povahu a rozsah ostatních důkazních informací, které auditor musí získat¹⁰.

¹⁰ ISA 580 „Písemná prohlášení“, odstavce 4.

Auditorské postupy v případě zjištění nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy*Indikace nesouladu s právními předpisy (viz odstavec 18)*

A13. Zjistí-li auditor existenci či získá informaci o následujících případech, může to být indikací nesouladu s právními předpisy:

- vyšetřování regulatorními a státními úřady nebo placení pokut nebo penále,
- platby za nspecifikované služby nebo půjčky konzultantům, spřízněným stranám, zaměstnancům nebo státním úředníkům,
- provize z prodeje nebo poplatky zprostředkovatelům, které se zdají příliš vysoké ve srovnání s poplatky, které účetní jednotka platí obvykle nebo které jsou obvyklé v daném odvětví nebo s ohledem na skutečně přijaté služby,
- nakupování za ceny významně nad nebo pod tržními cenami,
- neobvyklé platby v hotovosti, nákupy formou pokladních šeků splatných doručiteli nebo převody na číslované bankovní účty (s utajeným jménem majitele),
- neobvyklé transakce se společnostmi registrovanými v daňových rájích,
- platby za zboží nebo služby jinam než do země, z níž zboží nebo služby pocházejí,
- platby, u nichž není k dispozici řádná dokumentace kontroly devizového přepočtu,
- existence informačního systému, který úmyslně nebo náhodou neumožňuje zpětné dohledání údajů nebo neposkytuje dostatečné důkazy,
- neautorizované nebo nesprávně zaznamenané transakce,
- nepříznivé komentáře v médiích.

Skutečnosti podstatné pro vyhodnocení auditorem (viz odstavec 18(b))

A14. Skutečnosti podstatné pro vyhodnocení možných dopadů na účetní závěrku auditorem zahrnují:

- možný finanční dopad nesouladu s právními předpisy na účetní závěrku včetně například udělení pokut, penále, náhrady škody, riziko zabavení aktiv, vynucené přerušování činnosti a soudní spory,
- skutečnost, zda je požadováno zveřejnění údajů o možných finančních dopadech,
- skutečnost, zda jsou možné finanční dopady takového rozsahu, že vedou k pochybnostem o věrném zobrazení v účetní závěrce nebo že by účetní závěrka byla jinak zavádějící.

Auditorské postupy (viz odstavec 19)

A15. Auditor projedná zjištění s osobami pověřenými správou a řízením, pokud mohou poskytnout dodatečné důkazní informace. Auditor si například s osobami pověřenými správou a řízením může potvrdit stejné chápání skutečností a okolností vztahujících se k transakcím nebo událostem, které vedly k možnému nesouladu s právními předpisy.

A16. V případě, že vedení, případně osoby pověřené správou a řízením neposkytnou auditorovi dostatečné informace o tom, že je činnost účetní jednotky v souladu s právními předpisy, zváží auditor vhodnost konzultace s interním nebo externím právním poradcem účetní jednotky o aplikaci právních předpisů v daných podmínkách, včetně konzultace o možnosti podvodu, a o jejich možném dopadu na účetní závěrku. Pokud auditor nepovažuje za vhodné se radit s právním poradcem účetní jednotky nebo není spokojen s jeho názorem, zváží vhodnost konzultace s vlastním právním poradcem o tom, zda se jedná o porušení právních předpisů, o možných právních důsledcích, včetně konzultace o možnosti podvodu, a případných dalších krocích, které má podniknout.

Zhodnocení dopadů nesouladu (viz odstavec 21)

A17. Dle požadavku odstavce 21 auditor zhodnotí dopady nesouladu ve vztahu k ostatním aspektům auditu, včetně vyhodnocení rizika a spolehlivosti prohlášení vedení k auditu. Důsledky konkrétních případů nesouladu zjištěných auditorem budou záviset na vztahu mezi spácháním a případným utajením daného činu a konkrétními kontrolními činnostmi a na úrovni vedení nebo zaměstnanců, kteří se na něm podíleli, a to zejména pokud se na něm podíleli nejvyšší představitelé účetní jednotky.

A18. Ve výjimečných případech, kdy vedení nebo osoby pověřené správou a řízením neučiní nápravná opatření, která auditor považuje za daných okolností za nezbytná, i v případě, že nesoulad není pro účetní závěrku významný (materiální), zváží auditor nezbytnost odstoupení od zakázky, pokud je toto umožněno relevantním právním předpisem. V případě, že auditor rozhoduje o nezbytnosti odstoupení od zakázky, měl by zvážit vyhledání právní pomoci. Pokud odstoupení od zakázky není možné, auditor zváží další kroky včetně popisu nesouladu v odstavci obsahujícím další skutečnosti v rámci zprávy auditora¹¹.

Oznámení případů zjištění nesouladu či podezření na nesoulad s právními předpisy

Oznámení nesouladu regulatorním orgánům a orgánům odpovědným za prosazování a výkon práva (viz odstavec 28)

A19. Profesionální povinnost zachovávat mlčenlivost o informacích klienta brání auditorovi oznámit případy identifikace nebo podezření na nesoulad s právními předpisy stranám mimo účetní jednotku. Právní odpovědnost auditora se však liší dle jurisdikce a v určitých případech může být povinnosti mlčenlivosti nadřazena jiná právní úprava, speciální zákon nebo právní posouzení soudů. V některých jurisdikcích je auditor finančních institucí podle právního předpisů povinen ohlásit dozorčím orgánům výskyt nebo podezření na výskyt nesouladu s právními předpisy. V některých jurisdikcích má auditor také povinnost ohlásit nesprávnosti státním úřadům v těch případech, kdy vedení a případně osoby pověřené správou a řízením neučiní nápravná opatření. Auditor zváží, zda je vhodné získat právní radu pro určení vhodných kroků.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A20. Auditor účetních jednotek ve veřejném sektoru může být povinen oznámit případy nesouladu zákonodárnému sboru nebo jiným státním orgánům nebo je uvést ve zprávě auditora.

¹¹ ISA 706 „Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora“, odstavec 8.

Dokumentace (viz odstavec 29)

A21. Dokumentace auditora týkající se nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy by měla obsahovat například:

- kopie záznamů nebo dokumentů,
- zápisy z jednání s vedením, s osobami pověřenými správou a řízením nebo se stranami mimo účetní jednotku.