

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 250 (REVIDOVANÉ ZNĚNÍ)**

PŘIHLÍŽENÍ K PRÁVNÍM PŘEDPISŮM PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2017
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1
Dopad právních předpisů	2
Odpovědnost za soulad s právními předpisy	3–9
Datum účinnosti	10
Cíle	11
Definice	12
Požadavky	
Posouzení souladu s právními předpisy	13–18
Auditorské postupy v případě zjištění nesouladu nebo podezření na nesoulad	19–22
Informování o zjištěném nesouladu či o podezření na nesoulad	23–29
Dokumentace	30
Aplikační a vysvětlující část	
Odpovědnost za soulad s právními předpisy	A1–A8
Definice	A9–A10
Posouzení souladu s právními předpisy	A11– A16
Auditorské postupy v případě zjištění nesouladu nebo podezření na nesoulad	A17–A25
Informování o zjištěném nesouladu či o podezření na nesoulad	A26–A34
Dokumentace	A35–A36

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 250 (revidované znění) *Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky* je nutné chápat v kontextu ISA 200 *Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*. ISA 250 (revidované znění) byl schválen Radou pro dohled nad veřejným zájmem (Public Interest Oversight Board, PIOB), která dospěla k závěru, že při tvorbě standardu byl dodržen řádný postup a náležitě zohledněn veřejný zájem.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnost auditora přihlédnout k právním předpisům při auditu účetní závěrky. 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–A8)

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 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 (materiální) 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:
 - existuje množství právních předpisů, které se týkají převážně provozních aspektů účetní jednotky a které obvykle nemají dopad na účetní závěrku a nejsou

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

² ISA 200, odstavce A51–A52

PŘIHLÍŽENÍ K PRÁVNÍM PŘEDPISŮM PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

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 nebo jiným příslušným orgánem.

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 standard rozlišuje odpovědnosti auditora z pohledu dodržování dvou rozdílných kategorií právních předpisů takto: (viz odstavce A6, A12–A13)
 - (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 14); (viz odstavec A12)
 - (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 15). (viz odstavec A13)
7. V tomto 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 auditorových postupů, které mu pomohou identifikovat nesoulad s takovými právními předpisy, jež mohou mít významný (materiální) dopad na účetní závěrku.
8. Dle tohoto standardu je auditor povinen mít na zřeteli možnost, že při uplatňování auditorových postupů, jejichž cílem je, aby si utvořil názor na účetní závěrku, mohou být odhaleny případy nesouladu s právními předpisy. V tomto kontextu, vzhledem k rozsahu právních předpisů, které mají dopad na účetní jednotku, je dle požadavku ISA 200³ důležité zachovat profesní skepticismus.
9. Auditor může mít na základě právních předpisů nebo příslušných etických požadavků další povinnosti týkající se nesouladu účetní jednotky s právními předpisy a tyto povinnosti se mohou lišit od tohoto standardu nebo mohou jít nad jeho rámec. Jedná se o povinnosti např. v následujících oblastech: (viz odstavec A8)

³ ISA 200, odstavec 15

PŘIHLÍŽENÍ K PRÁVNÍM PŘEDPISŮM PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

- (a) reagování na zjištěný nesoulad nebo na podezření na nesoulad s právními předpisy, včetně požadavků týkajících se informování vedení a osob pověřených správou a řízením, vyhodnocení, zda vedení a tyto osoby na nesoulad vhodně zareagovaly, a rozhodnutí, zda je třeba podniknout další opatření;
- (b) informování ostatních auditorů o zjištěném nesouladu nebo o podezření na nesoulad s právními předpisy (např. v případě auditu účetní závěrky skupiny);
- (c) požadavky na zdokumentování zjištěného nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy.

Při plnění těchto dalších povinností může auditor získat nové informace relevantní pro práci prováděnou podle tohoto a jiných standardů ISA (např. informace týkající se integrity vedení, případně osob pověřených správou a řízením).

Datum účinnosti

10. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2017 nebo po tomto datu.

Cíle

11. Cílem auditora je:

- (a) získat dostatečné a vhodné důkazní informace ohledně souladu s ustanoveními těchto 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, jež mohou mít významný (materiální) dopad na účetní závěrku;
- (c) vhodným způsobem reagovat na zjištěný nesoulad nebo na podezření na nesoulad s právními předpisy identifikované v průběhu auditu.

Definice

12. Níže uvedený výraz se v tomto standardu používá v následujícím významu:

Nesoulad – úmyslné nebo neúmyslné jednání nebo opomenutí, jehož se dopustí účetní jednotka, osoby pověřené její správou a řízením, vedení nebo jiné osoby pracující pro účetní jednotku nebo podle jejích pokynů a které je v rozporu s platnými právními předpisy. Nesoulad nezahrnuje protiprávní jednání osob, které nesouvisí s podnikatelskou činností účetní jednotky. (viz odstavce A9–A10)

Požadavky

Posouzení souladu s právními předpisy

13. V rámci získávání poznatků o účetní jednotce a jejím prostředí je auditor v souladu s ISA 315 (revidované znění)⁴ povinen získat všeobecný přehled o:

⁴ ISA 315 (revidované znění) *Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí*, odstavec 11

PŘIHLÍŽENÍ K PRÁVNÍM PŘEDPISŮM PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

- (a) rámci právních předpisů vztahujícím se na účetní jednotku a na odvětví nebo sektor, ve kterém účetní jednotka působí;
 - (b) způsobu, kterým účetní jednotka zajišťuje soulad s tímto rámcem. (viz odstavec A11)
14. 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 A12)
15. 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 A13–A14)
- (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;
 - (b) prověřit případnou korespondenci s příslušnými licenčními a regulatorními úřady.
16. 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 A15)
17. 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 A16)
18. 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 13–17.

Auditorské postupy v případě zjištění nesouladu nebo podezření na nesoulad

19. Pokud auditor získá informace o možném případě nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy, je povinen získat: (viz odstavce A17–A18)
- (a) porozumění povaze dané skutečnosti a okolnostem, za kterých k ní došlo;
 - (b) další informace k vyhodnocení potenciálního dopadu na účetní závěrku. (viz odstavec A19)
20. Pokud má auditor podezření na nesoulad, je povinen projednat toto zjištění s příslušnou úrovní vedení a případně s osobami pověřenými správou a řízením, s výjimkou případů, kdy je to zakázáno právními předpisy. 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 A20–A22)

21. Pokud není možné získat dostatečné informace k podezření na nesoulad, auditor je povinen vyhodnotit dopad chybějících dostatečných a vhodných důkazních informací na výrok auditora.
22. Auditor je povinen zhodnotit dopady zjištěného nesouladu nebo podezření na nesoulad ve vztahu k ostatním aspektům auditu, včetně vyhodnocení auditorského rizika a spolehlivosti písemného prohlášení vedení k auditu, a provést vhodné kroky. (viz odstavce A23–A25)

Informování o zjištěném nesouladu či o podezření na nesoulad

Informování osob pověřených správou a řízením o zjištěném nesouladu nebo o podezření na nesoulad

23. Pokud nejsou všechny osoby pověřené správou a řízením součástí vedení účetní jednotky, a nejsou jim tudíž známy záležitosti týkající se zjištěného nesouladu či podezření na nesoulad, které již byly auditorem oznámeny⁵, je auditor povinen, s výjimkou případů, kdy je to zakázáno právními předpisy, informovat osoby pověřené správou a řízením o záležitostech týkajících se nesouladu s právními předpisy, o kterých se v průběhu auditu dozvěděl, pokud tyto záležitosti nejsou jednoznačně nevýznamné.
24. 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.
25. 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.

Potenciální dopad zjištěného nesouladu nebo podezření na nesoulad na zprávu auditora (viz odstavce A26–A27)

26. Pokud auditor dojde k závěru, že zjištěný nesoulad nebo podezření na nesoulad má významný (materiální) dopad na účetní závěrku a že tento dopad nebyl v účetní závěrce řádně zohledněn, je povinen vydat k účetní závěrce v souladu s ISA 705 (revidované znění)⁶ výrok s výhradou nebo záporný výrok.
27. 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

⁵ ISA 260 (revidované znění) *Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky*, odstavec 13

⁶ ISA 705 (revidované znění) *Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora*, odstavce 7–8

PŘIHLÍŽENÍ K PRÁVNÍM PŘEDPISŮM PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

(revidované znění)⁷ výrok s výhradou nebo odmítnout výrok k účetní závěrce na základě omezení rozsahu auditu.

28. Pokud auditor není schopen určit, zda došlo k nesouladu vzhledem k omezení způsobenému okolnostmi, nikoli vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením, je povinen zvážit dopad na výrok auditora v souladu s ISA 705 (revidované znění).

Ohlášení zjištěného nesouladu nebo podezření na nesoulad příslušnému externímu orgánu

29. Pokud auditor zjistil nesoulad s právními předpisy nebo má na něj podezření, je povinen určit, zda právní předpisy nebo příslušné etické požadavky: (viz odstavce A28–A34)
- (a) vyžadují, aby záležitost ohlásil příslušnému externímu orgánu;
 - (b) stanoví povinnosti, v rámci nichž ohlášení nesouladu příslušnému externímu orgánu pravděpodobně bude za daných okolností vhodné.

Dokumentace

30. Auditor je povinen popsat v dokumentaci auditu⁸ zjištěný nesoulad s právními předpisy nebo podezření na něj a dále popsat: (viz odstavce A35–A36)
- (a) provedené auditorské postupy, významné odborné úsudky a závěry, k nimž ohledně nesouladu dospěl;
 - (b) diskusi, kterou měl o významných záležitostech týkajících se nesouladu s vedením a případně osobami pověřenými správou a řízením a dalšími subjekty, včetně toho, jak vedení, a pokud je to relevantní, rovněž osoby pověřené správou a řízením na danou záležitost reagovaly.

⁷ ISA 705 (revidované znění), odstavce 7 a 9

⁸ ISA 230 *Dokumentace auditu*, odstavce 8–11 a A6

Aplikační a vysvětlující část

Odpovědnost za soulad s právními předpisy (viz odstavce 3–9)

- 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, osob pověřených správou a řízením nebo zaměstnanců.

PŘIHLÍŽENÍ K PRÁVNÍM PŘEDPISŮM PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

- A4. To, zda nějaké jednání představuje nesoulad s právními předpisy, je věcí právního posouzení soudem nebo jiným příslušným orgánem, a toto posouzení 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 700 (revidované znění)⁹ nebo ISA 800 (revidované znění)¹⁰ 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.

Kategorie právních předpisů (viz odstavec 6)

- A6. Příslušnost právních předpisů do kategorií popisovaných v odstavci 6(a) a 6(b) závisí na charakteru a okolnostech účetní jednotky. Do těchto kategorií mohou patřit například právní předpisy upravující:
- podvody a korupci;
 - legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu;
 - trhy a obchodování s cennými papíry;
 - bankovní a jiné finanční produkty a služby;
 - ochranu dat;
 - daňové a penzijní závazky a platby;
 - ochranu životního prostředí;
 - bezpečnost a ochranu zdraví.

Aspekty specifické pro účetní jednotky z veřejného sektoru

- A7. 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.

Další povinnosti stanovené právními předpisy nebo příslušnými etickými požadavky (viz odstavec 9)

- A8. Auditor může být na základě právních předpisů nebo příslušných etických požadavků povinen provést další postupy nebo přijmout další opatření. Například v souladu s Etickým kodexem pro auditory a účetní znalce, vydaným Radou pro mezinárodní etické standardy účetních (Kodex IESBA), je povinen podniknout kroky, jimiž zareaguje na zjištěný nesoulad nebo na podezření na nesoulad s právními předpisy, a

⁹ ISA 700 (revidované znění) *Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora*, odstavec 43

¹⁰ ISA 800 (revidované znění) *Zvláštní aspekty – auditu účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely*, odstavec 11

rozhodnout, zda je třeba přijmout další opatření. Tyto kroky mohou zahrnovat informování ostatních auditorů skupiny, včetně partnera odpovědného za audit skupiny, informování auditorů složek či jiných auditorů provádějících práce na složkách skupiny pro jiné účely, než je audit účetní závěrky skupiny.¹¹

Definice (viz odstavec 12)

- A9. Jednání představující nesoulad s právními předpisy se může týkat transakcí uskutečněných účetní jednotkou nebo jejím jménem, popř. v zastoupení této účetní jednotky osobami pověřenými její správou a řízením, vedením či jinými osobami pracujícími pro účetní jednotku nebo podle jejích pokynů.
- A10. Nesoulad s právními předpisy zahrnuje rovněž protiprávní jednání osob související s podnikatelskou činností účetní jednotky. Příkladem může být situace, kdy osoba zastávající klíčovou manažerskou funkci pro sebe přijme úplatek od dodavatele, kterému za to zajistí smlouvu s účetní jednotkou na dodávku služeb nebo produktů.

Posouzení souladu s právními předpisy

Získání poznatků o rámci právních předpisů (viz odstavec 13)

- A11. 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;
 - 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 odstavce 6 a 14)

- A12. 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;
 - časovému rozlišování nebo uznání nákladů na daň z příjmu nebo penzijních nákladů.

¹¹ Viz oddíl 225.21–225.22 Kodexu IESBA

Některá ustanovení těchto právních předpisů se mohou přímo vztahovat k specifickým tvrzením uvedeným v účetní závěrce (například úplnost rezerv na daň z příjmu) zatímco jiná se mohou přímo vztahovat k účetní závěrce jako celku (například požadované výkazy tvořící kompletní účetní závěrku). Smyslem požadavku uvedeného v odst. 14 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 6 a 15)

A13. 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 nepřetržitého trvání účetní jednotky¹². 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.

A14. 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 15 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 odstavec 16)

A15. 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;
- provádění testů věcné správnosti detailních údajů skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejnění.

Písemná prohlášení vedení k auditu (viz odstavec 17)

A16. 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

¹² Viz ISA 570 (revidované znění) *Nepřetržitě trvání podniku*

vedení k auditu však neposkytuje dostatečnou a vhodnou důkazní informaci, a proto nemá vliv na povahu a rozsah ostatních důkazních informací, které auditor musí získat¹³.

Auditorské postupy v případě zjištění nesouladu nebo podezření na nesoulad

Indikace nesouladu s právními předpisy (viz odstavec 19)

A17. Auditor se může dozvědět informace o nesouladu s právními předpisy i jiným způsobem než prováděním postupů podle odstavců 13–17 (na nesoulad s předpisy ho může upozornit např. whistleblower).

A18. Nesoulad s právními předpisy mohou signalizovat následující záležitosti:

- 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 auditorovo vyhodnocení (viz odstavec 19(b))

A19. Skutečnosti podstatné pro auditorovo vyhodnocení možných dopadů na účetní závěrku zahrnují:

- možný finanční dopad zjištěného nesouladu nebo podezření na nesoulad 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.

¹³ ISA 580 *Písemná prohlášení*, odstavec 4

Auditorské postupy a informování managementu a osob pověřených správou a řízením o zjištěném nesouladu či o podezření na nesoulad (viz odstavec 20)

A20. Auditor je povinen projednat své podezření na nesoulad s příslušnou úrovní vedení a případně s osobami pověřenými správou a řízením, protože tyto osoby mohou poskytnout dodatečné důkazní informace. Může si například s vedením, případně s osobami pověřenými správou a řízením potvrdit, že stejně chápou skutečnosti a okolnosti vztahující se k transakcím nebo událostem, které vedly k podezření na nesoulad s právními předpisy.

A21. V některých jurisdikcích může být informování managementu a osob pověřených správou a řízením o určitých záležitostech omezeno právními předpisy. Právní předpisy mohou např. konkrétně zakazovat předávání informací nebo jiné úkony, které by mohly ohrozit vyšetřování vedené příslušným orgánem ve věci nezákonného jednání nebo podezření na takové jednání, včetně například varování účetní jednotky v případě, že je auditor povinen ohlásit příslušnému orgánu zjištěný nesoulad nebo podezření na nesoulad se zákonem o legalizaci výnosů z trestné činnosti. V takových případech mohou být záležitosti zvažované auditorem složité a auditor může považovat za vhodné vyžádat si právní stanovisko.

A22. 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 radit se s právním poradcem účetní jednotky nebo není spokojen s jeho názorem, může důvěrně zkonzultovat se svými kolegy z auditorské společnosti, z jiné společnosti v síti, s profesní organizací nebo s vlastním právním poradcem, zda se jedná o porušení právních předpisů, včetně možného podvodu, a dále potenciální právní důsledky a případné další kroky, které má podniknout.

Zhodnocení dopadů zjištěného nesouladu nebo podezření na nesoulad (viz odstavec 22)

A23. Dle požadavku odstavce 22 auditor zhodnotí dopady zjištěného nesouladu nebo podezření na nesoulad ve vztahu k ostatním aspektům auditu, včetně vyhodnocení rizika a spolehlivosti prohlášení vedení k auditu. Důsledky konkrétního zjištěného nesouladu nebo podezření na nesoulad budou záviset na vztahu mezi spácháním a případným utajením daného činu a konkrétními kontrolními činnostmi a na úrovni vedení nebo osob pracujících pro účetní jednotku nebo podle jejich pokynů, které se na něm podílely, a to zejména pokud se na něm podíleli nejvyšší představitelé účetní jednotky. Jak je uvedeno v odstavci 9, plněním povinností stanovených právními předpisy nebo příslušnými etickými požadavky může auditor získat další informace, které budou relevantní pro plnění jeho povinností podle odstavce 22.

A24. Příklady okolností, které mohou auditora vést ke zhodnocení dopadů, jež má zjištěný nesoulad nebo podezření na nesoulad na spolehlivost prohlášení poskytnutých k auditu vedením a případně osobami pověřenými správou a řízením:

- auditor má podezření nebo důkazy o tom, že vedení, případně osoby pověřené správou a řízením se podílejí nebo hodlají podílet na zjištěném nebo údajném nesouladu;

- auditorovi je známo, že vedení a případně osoby pověřené správou a řízením vědí o nesouladu a v rozporu s požadavky právních předpisů záležitosti v přiměřené době neohlásily příslušnému orgánu, resp. nenařídily její ohlášení.

A25. V některých případech může auditor zvážit odstoupení od zakázky, pokud mu to právní předpisy umožňují, například když vedení nebo osoby pověřené správou a řízením nepřijmou nápravná opatření, která auditor považuje za daných okolností za nezbytná, nebo když zjištěný nesoulad nebo podezření na nesoulad zpochybňuje integritu vedení nebo osob pověřených správou a řízením, a to i v případě, že tento nesoulad není pro účetní závěrku významný (materiální). Při rozhodování o nezbytnosti odstoupení od zakázky může auditor považovat za vhodné vyžádat si právní stanovisko. Jestliže auditor rozhodne, že je vhodné odstoupit od zakázky, toto odstoupení samo o sobě nenahrazuje plnění dalších povinností, které má auditor v souladu s právními předpisy nebo příslušnými etickými požadavky v souvislosti s reakcí na zjištěný nesoulad nebo podezření na nesoulad. V odstavci A8a ISA 220¹⁴ se navíc říká, že některé etické požadavky mohou od předchozího auditora vyžadovat, aby nástupnickému auditorovi na jeho žádost poskytl informace o nesouladu s právními předpisy.

Informování o zjištěném nesouladu či o podezření na nesoulad

Potenciální dopad zjištěného nesouladu nebo podezření na nesoulad na zprávu auditora (viz odstavce 26–28)

A26. Jestliže auditor modifikuje výrok v souladu s odstavci 26–28, popíše zjištěný nesoulad nebo podezření na nesoulad s právními předpisy ve své zprávě. O zjištěném nesouladu nebo podezření na nesoulad může ve své zprávě informovat rovněž v dalších případech, například:

- jestliže ve své zprávě k účetní závěrce plní i jiné reportovací povinnosti, které jdou nad rámec povinností stanovených standardy ISA, jak je popsáno v odstavci 43 ISA 700 (revidované znění);
- jestliže rozhodne, že zjištěný nesoulad nebo podezření na nesoulad představuje hlavní záležitost auditu, a takto ji uvede v souladu s ISA 701¹⁵ ve své zprávě, s výjimkou případů podle odstavce 14 ISA 701;
- ve výjimečných případech, kdy vedení nebo osoby pověřené správou a řízením nepřijmou nápravná opatření, která auditor považuje za daných okolností za nezbytná, přičemž od zakázky nelze odstoupit (viz odstavec A25), může auditor zvážit popsání zjištěného nesouladu nebo podezření na nesoulad v odstavci obsahujícím jiné skutečnosti podle ISA 706 (revidované znění)¹⁶.

¹⁴ ISA 220 Řízení kvality auditu účetní závěrky

¹⁵ ISA 701 Informování o hlavních záležitostech auditu ve zprávě nezávislého auditora

¹⁶ ISA 706 (revidované znění) Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora

A27. Právní předpisy mohou v některých případech vedení, osobám pověřeným správou a řízením či auditorovi zakázat zveřejnění konkrétní záležitosti. Mohou např. konkrétně zakazovat předávání informací nebo jiné úkony, které by mohly ohrozit vyšetřování vedené příslušným orgánem ve věci nezákonného jednání nebo podezření na takové jednání, včetně toho, že auditorovi zakazují, aby účetní jednotku varoval. Jestliže auditor o zjištěném nesouladu nebo o podezření na nesoulad hodlá ve své zprávě informovat tak, jak je popsáno v odstavci A26 a dalších odstavcích, mohou tyto právní předpisy mít dopad na to, jak bude moci danou záležitost ve své zprávě popsat, a v některých případech i na to, zda zprávu bude moci vydat. V takových případech může auditor zvážit vyžádání právního stanoviska ohledně dalších kroků.

Ohlášení zjištěného nesouladu nebo podezření na nesoulad příslušnému externímu orgánu (viz odstavec 29)

A28. V některých případech je nutné nebo vhodné ohlásit zjištěný nesoulad nebo podezření na nesoulad příslušnému externímu orgánu, a to z následujících důvodů:

- (a) od auditora to vyžadují právní předpisy nebo příslušné etické požadavky (vizl odstavec A29);
- (b) auditor rozhodl, že ohlášení záležitosti je v souladu s příslušnými etickými požadavky vhodnou reakcí na zjištěný nesoulad nebo na podezření na nesoulad (vizl odstavec A30);
- (c) právní předpisy nebo příslušné etické požadavky opravňují auditora, aby tak učinil (vizl odstavec A31).

A29. V některých jurisdikcích může být auditor v souladu s právními předpisy nebo příslušnými etickými požadavky povinen ohlásit zjištěný nesoulad nebo podezření na nesoulad s právními předpisy příslušnému externímu orgánu. Někde má například auditor finanční instituce zákonnou povinnost ohlásit nesoulad s právními předpisy nebo takové podezření orgánu dohledu. V důsledku nesouladu s právními předpisy se v účetní závěrce mohou objevit nesprávnosti a auditor může mít v některých jurisdikcích povinnost tyto nesprávnosti nahlásit příslušnému orgánu v případě, že vedení nebo osoby pověřené správou a řízením nepřijmou nápravná opatření.

A30. Povinnost posoudit, zda ohlášení zjištěného nesouladu s právními předpisy nebo podezření na nesoulad externímu orgánu je za daných okolností vhodné, může být stanovena rovněž příslušnými etickými požadavky. Například v souladu s Kodexem IESBA je auditor povinen přijmout opatření, jimiž zareaguje na zjištěný nesoulad nebo na podezření na nesoulad s právními předpisy, a rozhodnout, zda je nutné přijmout další opatření, například mimo jiné ohlásit záležitost příslušnému externímu orgánu.¹⁷ V Kodexu IESBA se uvádí, že takové ohlášení se nepovažuje za porušení povinnosti zachovávat důvěrnost informací stanovené Kodexem IESBA¹⁸.

A31. I když právní předpisy ani příslušné etické požadavky neobsahují ustanovení vyžadující ohlašování zjištěného nesouladu nebo podezření na nesoulad, mohou auditora opravňovat, aby zjištěný nesoulad nebo podezření na nesoulad nahlásil příslušnému externímu orgánu. Například v případě auditu účetních závěrek finančních institucí může mít auditor v souladu s právními předpisy právo projednat určité záležitosti, například zjištěný nesoulad nebo podezření na nesoulad s právními předpisy, s orgánem dohledu.

¹⁷ Viz např. oddíly 225.29 a 225.33–225.36 Kodexu IESBA

¹⁸ Viz např. oddíly 140.7 a 225.35 Kodexu IESBA

- A32. Za jiných okolností může auditorovi v ohlášení zjištěného nesouladu nebo podezření na nesoulad příslušnému externímu subjektu bránit povinnost zachovávat důvěrnost informací, stanovená právními předpisy nebo příslušnými etickými požadavky.
- A33. Posouzení podle odstavce 29 může zahrnovat složité aspekty a vyžadovat složité odborné úsudky. Auditor proto může zvážit interní konzultaci (např. s kolegy ze své auditorské společnosti nebo jiné společnosti v síti) nebo může záležitost důvěrně konzultovat s regulačním orgánem nebo profesní organizací (pokud mu to nezakazuje právní předpis nebo pokud tím neporuší povinnost zachovávat důvěrnost informací). Může si rovněž vyžádat právní stanovisko ohledně možností, které má, a profesních nebo právních důsledků konkrétních opatření.

Aspekty specifické pro účetní jednotky z veřejného sektoru

- A34. Auditor účetních jednotek ve veřejném sektoru může být povinen oznámit případy zjištěného nesouladu nebo podezření na nesoulad zákonodárnému sboru nebo jiným státním orgánům nebo tyto případy uvést ve zprávě auditora.

Dokumentace (viz odstavec 30)

- A35. 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.
- A36. Další požadavky na dokumentaci týkající se zjištěného nesouladu s právními předpisy nebo takového podezření mohou být stanoveny právními předpisy nebo příslušnými etickými požadavky.¹⁹

¹⁹ Viz např. oddíl 225.37 Kodexu IESBA