

INTERNATIONAL FEDERATION
OF ACCOUNTANTS

MEDNARODNA ZVEZA RAČUNOVODSKIH
STROKOVNJAKOV

MEDNARODNI STANDARDI REVIDIRANJA
IN MEDNARODNA STALIŠČA O REVIDIRANJU

MSR 250

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



SLOVENSKI INŠTITUT ZA REVIZIJO
LJUBLJANA 2005

© International Federation of Accountants

Avtorske pravice za vse standarde, smernice, gradiva za razpravo in druge spise si pridržuje International Federation of Accountants (IFAC), 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, New York 10017, USA, telefon +1 (212)286-9344, telefaks +1 (212)286-9570, internet <http://www.ifac.org>.

Vse pravice pridržane. Brez vnaprejšnje pisne privolitve Mednarodnega združenja računovodskih strokovnjakov (MZRS) ni dovoljeno v nobeni obliki oziroma na noben način - ne elektronsko ne mehanično, s fotokopiranjem, s snemanjem ali drugače - ponatisniti, shraniti in ponovno uporabiti ali prenašati nobenega dela te izdaje.

Besedila MZRS v tej zbirki so prevedena v slovenščino pod nadzorom Slovenskega inštituta za revizijo in natisnjena z dovoljenjem MZRS. Potrjena besedila vseh spisov MZRS so tista, ki jih je MZRS objavil v angleščini.

Copyright © International Federation of Accountants

All standards, guidelines, discussion papers and other IFAC documents are the copyright of the International Federation of Accountants (IFAC), 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, New York 10017, USA; tel: +1 (212)286-9344, fax: +1 (212)286-9570, Internet: <http://www.ifac.org>.

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without the prior written permission of IFAC.

The IFAC pronouncements in this volume have been translated into Slovene under the supervision of the Slovenian Institute of Auditors and are reproduced with the permission of IFAC. The approved text of all IFAC documents is that published by IFAC in the English language.

MSR 250**UPOŠTEVANJE ZAKONOV IN DRUGIH
PREDPISOV PRI REVIZIJI
RAČUNOVODSKIH IZKAZOV****VSEBINA**

	Odstavek
Uvod	1-8
Odgovornost posloводства za upoštevanje zakonov in drugih predpisov	9-10
Revizorjevo upoštevanje upoštevanja zakonov in drugih predpisov	11-31
Poročanje o neupoštevanju predpisov	32-38
Izstop iz revizijskega posla	39-40
Priloga: Znaki, da utegne obstajati neupoštevanje predpisov	

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 250 – Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov – je treba brati v povezavi s Predgovorom k mednarodnim standardom obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev, ki določa uporabo in veljavo MSR.

Uvod

1. Namen tega MSR je postaviti pravila in dati napotke v zvezi z revizorjevo odgovornostjo, da pri reviziji računovodskih izkazov upošteva zakone in druge predpise.

2. **Kadar revizor načrtuje in izvaja revizijske postopke ter poroča o njih izidih, se zaveda, da utegne neupoštevanje zakonov in drugih predpisov v organizaciji pomembno vplivati na računovodske izkaze.** Od revizije pa ni mogoče pričakovati, da bo odkrila neupoštevanje zakonov in drugih predpisov. Odkritje njih neupoštevanja ne glede na pomembnost zahteva proučitev njegovih posledic za neporečnost posloводства ali zaposlencev in možnih vplivov na druge smeri revizije.

3. Izraz "neupoštevanje predpisov", kot se uporablja v tem standardu, se uporablja za namerne ali nenamerne opustitve ali zagrešitve kakih dejanj v revidirani organizaciji, ki so v nasprotju z uveljavljenimi zakoni ali drugimi predpisi. Takšna dejanja vključujejo posle, v katerih je udeležena organizacija ali kdo od posloводства ali zaposlencev v njenem imenu v njeno korist. Po tem MSR neupoštevanje predpisov ne vključuje slabega vedenja (nepovezanega s poslovnimi dejavnostmi organizacije) posloводства ali zaposlencev v organizaciji.

4. Ali kako dejanje pomeni neupoštevanje predpisov, je zakonsko opredeljeno, kar je praviloma zunaj revizorjeve strokovne pristojnosti. Revizorjevi izobraževanje, izkušnje in razumevanje organizacije in njene panoge so lahko podlaga za spoznanje, da kaka dejanja, na katera postane revizor pozoren, lahko pomenijo neupoštevanje zakonov in drugih predpisov. Ugotovitev, ali posamezno dejanje pomeni ali utegne pomeniti neupoštevanje predpisov, je praviloma zasnovana na nasvetu poučenega veščaka, ki je pristojen za pojasnjevanje predpisov, toda dokončno to lahko ugotovi le sodišče.

5. Zakoni in drugi predpisi so na različne načine povezani z računovodskimi izkazi. Nekateri določajo obliko ali vsebino računovodskih izkazov organizacije ali zneske, ki jih je treba evidentirati ali razkriti v računovodskih izkazih. Drugi postavljajo poslovodu pogoje, pod katerimi je organizaciji dovoljeno poslovati. Nekatero organizacije delujejo v močno usmerjenih panogah (na primer banke ali kemične družbe). Druga so podvržena le številnim zakonom in drugim predpisom, ki se na splošno nanašajo na poslovno delovanje organizacije (na primer na varstvo pri delu, zdravstvo ali enakost pri zaposlovanju). Neupoštevanje zakonov in drugih predpisov lahko povzroči organizaciji finančne posledice, kot so kazni, pravde in druge. Na splošno, čim bolj je neupoštevanje zakonov in drugih predpisov odmaknjeno od poslovnih dogodkov in poslov, ki jih običajno izpričujejo računovodski izkazi, tem manj je verjetno, da ga bo revizor opazil ali da bo spoznal morebitno neupoštevanje predpisov.

6. Zakoni in drugi predpisi so različni od države do države. Računovodski in revizijski standardi v posamezni državi so zato glede po-

membnosti zakonov ali drugih predpisov za revizijo gotovo določnejši.

7. Ta MSR se nanaša na revizije računovodskih izkazov in ne na druge posle, pri katerih ima revizor izrecno nalogo posebej preizkusiti upoštevanje posameznih zakonov ali drugih predpisov in poročati o njem.

8. Napotke o revizorjevi odgovornosti za obravnavanje prevar in napak pri reviziji računovodskih izkazov daje MSR 240 - Revizorjeva odgovornost za obravnavanje prevar pri reviziji računovodskih izkazov.

Odgovornost posloводства za upoštevanje zakonov in drugih predpisov

9. Posloводство je odgovorno, da organizacija posluje v skladu z zakoni in drugimi predpisi. Posloводство je odgovorno za preprečevanje in odkrivanje neskladnosti z njimi.

10. Da se posloводство razbremeni odgovornosti za preprečevanje in odkrivanje neupoštevanja zakonov in drugih predpisov, mu poleg drugih pomagajo te usmeritve in postopki:

- spremljanje predpisanih zahtev in zagotavljanje takšnih postopkov pri poslovanju, da jih upoštevajo;
- postavljanje in skrb za delovanje ustrezne ureditve notranjega kontroliranja;
- pripravljanje, objavljanje in uporabljanje kodeksa obnašanja;
- zagotavljanje, da so zaposleni ustrezno izurjeni in razumejo kodeks obnašanja;
- spremljanje upoštevanja kodeksa obnašanja in disciplinsko ukrepanje proti zaposlencem, ki ga ne upoštevajo;
- zaposlovanje pravnih svetovalcev za pomoč pri spremljanju predpisanih zahtev;
- ažuriranje evidence pomembnih predpisov, ki jih mora organizacija upoštevati v svoji panogi, pa tudi njih pojasnil.

V večjih organizacijah je te usmeritve in postopke mogoče dopolniti z dodeljevanjem ustreznih nalog

- službi za notranje kontroliranje in
- revizijskemu odboru.

Revizorjevo upoštevanje upoštevanja zakonov in drugih predpisov

11. Revizor ni in ne more biti odgovoren za preprečevanje neupoštevanja zakonov in drugih predpisov. Toda dejstvo, da se opravlja letna revizija, lahko deluje kot svarilo.

12. Z revizijo je povezano neizogibno tveganje, da nekatere pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih ne bodo odkrite, celo če je revizija pravilno načrtovana in opravljena v skladu z MSR. Tveganje, da se pojavijo pomembno napačne navedbe, ki izhajajo iz neupoštevanja zakonov in drugih predpisov, je večje, če

- obstajajo številni zakoni in drugi predpisi, ki se načeloma nanašajo na poslovno delovanje organizacije, praviloma pa ne vplivajo pomembno na računovodske izkaze in niso omejeni na ureditvi računovodenja in notranjega kontroliranja;
- na uspešnost revizijskih postopkov vplivajo omejitve pri delovanju ureditev računovodenja in notranjega kontroliranja ter uporaba preizkusov;
- so številni dokazi, ki jih zbere revizor, po svoji naravi bolj prepričljivi kakor prepričevalni;
- je neupoštevanje predpisov lahko povezano z ravnanjem, ki naj bi ga prikrilo, na primer s skrivnim dogovorom, ponarejanjem, namernim opuščanjem evidentiranja poslovnih dogodkov, višje poslovodstvo lahko obide kontrole ali namerno da revizorju napačne prikaze.

13. **V skladu z MSR 200 - Namen in splošna načela revizije računovodskih izkazov - revizor načrtuje in izvede revizijo s poklicno nezaupljivostjo, upošteva, da je pri reviziji mogoče odkriti okoliščine ali dogodka, zaradi katerih se pojavi dvom o upoštevanju zakonov in drugih predpisov v organizaciji.**

14. V skladu s posebnimi zakonskimi zahtevami je mogoče od revizorja posebej zahtevati kot del revizije računovodskih izkazov poročilo, ali organizacija upošteva nekatere določbe zakonov ali drugih predpisov. V takem primeru revizor načrtuje preizkuse upoštevanja takšnih določil zakonov in drugih predpisov.

15. **Da bi revizor lahko načrtoval revizijo, pridobi splošna spoznanja o zakonskih in regulativnih okvirih, ki se nanašajo na organizacijo in panogo, ter ugotovi, kako organizacija upošteva te okvire.**

16. Pri pridobivanju teh splošnih spoznanj mora revizor zlasti upoštevati, da utegnejo nekateri zakoni in drugi predpisi bistveno vplivati na poslovanje organizacije. Neupoštevanje nekaterih zakonov in drugih predpisov namreč lahko povzroči, da organizacija preneha poslovati ali da postane vprašljiva časovna neomejenost njenega poslovanja. Takšne posledice ima lahko na primer neupoštevanje zahtev licence ali drugih pravnih podlag za njeno poslovanje (na primer v banki neupoštevanje zahtev glede kapitala ali dolgoročnih finančnih naložb).

17. Da bi revizor na splošno spoznal zakone in druge predpise, mora običajno

- izkoristiti obstoječe znanje o panogi, ki ji pripada organizacija, in o njenem poslovanju;
- poizvedovati pri poslovodstvu o usmeritvah organizacije ter postopkih, ki se nanašajo na upoštevanje zakonov in drugih predpisov;
- poizvedovati pri poslovodstvu, kateri zakoni ali drugi predpisi utegnejo bistveno vplivati na poslovanje organizacije;
- razpravljati s poslovodstvom o usmeritvah ali postopkih za ugotavljanje, vrednotenje in obračunavanje terjatev in dajatev, ki so predmet pravnih;
- razpravljati o zakonih in drugih predpisih z revizorji odvisnih podjetij v drugih državah (na primer če se od odvisne organizacije zahteva, da uporablja predpise o vrednostnicah (vrednostnih papirjih), ki veljajo za obvladujočo organizacijo).

18. **Ko si revizor pridobi splošno znanje, mora izvesti postopke, ki pomagajo ugotoviti primere neupoštevanja tistih zakonov in drugih predpisov, katerih neupoštevanje je mogoče proučiti že v zvezi s pripravo računovodskih izkazov, zlasti pa**

- poizvedeti pri poslovodstvu, ali organizacija uporablja takšne zakone in druge predpise;
- pregledati dopisovanje z ustreznimi državnimi organi.

19. Revizor mora tudi dobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze o upoštevanju takšnih zakonov in drugih predpisov, za katere na splošno meni, da vplivajo na opredelitev pomembnih zneskov in razkritij v računovodskih izkazih. Revizor mora te zakone in druge predpise dovolj poznati, da jih upošteva pri revidiranju trditvev, povezanih z opredelitvijo zneskov, ki jih je treba evidentirati, in potrebnih razkritij.

20. Takšni zakoni in drugi predpisi morajo biti dobro znani in uveljavljeni v organizaciji in v panogi, ki ji pripada; ponovno jih je treba pro-

učiti vsakokrat, ko se izdajo računovodski izkazi. Ti zakoni in drugi predpisi se lahko nanašajo na primer na obliko in vsebino računovodskih izkazov, tudi na posebne zahteve za panogo; na obračunavanje poslov po državnih pogodbah; ali na vnaprej vračunane davke in stroške pokojnin.

21. Poleg tistega, kar je opisano v 18., 19. in 20. odstavku, revizor ne preizkuša ali opravlja drugih postopkov v zvezi z upoštevanjem zakonov in drugih predpisov v organizaciji, ker bi to presevalo področje revizije računovodskih izkazov.

22. Revizor je pozoren na dejstvo, da lahko postopki, ki se uporabljajo za oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih, opozarjajo na primere možnega neupoštevanja zakonov in drugih predpisov. Takšni postopki so na primer branje zapisnikov, poizvedovanje pri poslovodstvu organizacije in pravnem svetovalcu v zvezi s pravnimi, terjatvami in dajatvami ter preizkusi podrobnih podatkov o poslih ali saldih.

23. Revizor pridobi pisno izjavo, da mu je poslovodstvo razkrilo vse dejanske ali možne primere neupoštevanja zakonov in drugih predpisov, katerih posledice bi morale upoštevati pri pripravi računovodskih izkazov.

24. Če ni dokazov o nasprotnem, ima revizor pravico predpostavljati, da organizacija deluje v skladu s temi zakoni in drugimi predpisi.

Postopki ob odkritju neupoštevanja zakonov in drugih predpisov

25. V prilogi k temu MSR so zgledi vrste informacij, ki utegnejo revizorja opozoriti na neupoštevanje zakonov ali drugih predpisov.

26. Kadar revizor zazna informacijo o možnosti neupoštevanja zakonov ali drugih predpisov, se seznanj z vrsto dejanja in okoliščinami, v katerih se je pojavilo, ter pridobi dovolj drugih informacij za ovrednotenje možnih posledic za računovodske izkaze.

27. Ko revizor vrednoti možne posledice za računovodske izkaze, proučuje:

- možne finančne posledice, kot so kazni, odškodnine, škode, nevarnost odvzema sredstev, prisilno prenehanje poslovanja in pravde;
- ali možne finančne posledice zahtevajo razkritje;
- ali so možne finančne posledice tako resne, da zbujejo dvome o resničnosti in poštenosti prikazov v računovodskih izkazih.

28. Če revizor meni, da utegne obstajati neupoštevanje zakonov ali drugih predpisov, ugotovitve dokumentira in se o njih pogovori s poslovodstvom. Dokumentacija ugotovitev obsega kopije poslovnih knjig in listin ter po potrebi zapisnik o pogovorih.

29. Če poslovodstvo ne da zadostnih informacij o dejanskem upoštevanju zakonov ali drugih predpisov, se mora revizor posvetovati s pravnikom organizacije o uporabi zakonov in drugih predpisov glede na okoliščine in možne posledice za računovodske izkaze. Če revizor meni, da posvetovanje s pravnikom organizacije ni primerno, ali če ni zadovoljen z mnenjem, se mora posvetovati s svojim pravnikom, ali gre za neupoštevanje zakona ali drugega predpisa, kakšne so možne pravne posledice in kako, če sploh, naj ukrepa.

30. Če revizor ne dobi ustreznih informacij o domnevnem neupoštevanju zakonov ali drugih predpisov, prouči posledice pomanjkanja revizijskih dokazov za svoje poročilo.

31. Revizor mora proučiti posledice neupoštevanja zakonov ali drugih predpisov v povezavi z drugimi smermi revizije, zlasti z zanesljivostjo poslovodskih predstavitev. Če neupoštevanja niso odkrile notranje kontrole ali če te niso vključene v poslovodske predstavitve, mora revizor ponovno proučiti svojo oceno tveganja in veljavnost poslovodskih predstavitev. Posledice posameznih primerov neupoštevanja predpisov, ki jih odkrije revizor, so odvisne od razmerja med morebitnimi zagražitvami in prikrivanjem pojava in posebnimi kontrolnimi postopki ter od ravni poslovodstva ali zaposlencev, ki so vpleteni.

Poročanje o neupoštevanju predpisov

Poročanje poslovodstvu

32. Revizor mora o ugotovljenem neupoštevanju zakonov ali drugih predpisov kar najhitreje obvestiti nadzorni svet, upravni odbor ali višje poslovodstvo ali pa dobiti dokaze, da so pravilno obveščeni. Tega pa mu ni treba napraviti, če gre za zadeve, ki so očitno neznatne in nepomembne, in se lahko vnaprej sporazume, o katerih takih zadevah je treba poročati.

33. Če je po revizorjevem mnenju neupoštevanje predpisov namerno in pomembno, mora svoje ugotovitve sporočiti brez odloga.

34. Če revizor sumi, da so člani višjega poslovodstva, tudi člani upravnega sveta, vpleteni v neupoštevanje zakonov ali drugih predpisov, mora o tem poročati morebitni naslednji višji ravni oblasti v organizaciji, na primer nadzornem svetu. Če takšne ravni ni ali pa

če revizor meni, da na poročilo ne bo odziva, ali ni gotov, komu naj poroča, mora poiskati pravni nasvet.

*Poročanje uporabnikom revizorjevega poročila
o računovodskih izkazih*

35. Če revizor sklene, da neupoštevanje zakonov ali drugih predpisov pomembno vpliva na računovodske izkaze in da v njih ni bila primerno izražena, izrazi mnenje s pridržkom ali odklonilno mnenje.

36. Če revizor od organizacije ne more dobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za presojo, ali neupoštevanje predpisov, ki utegne biti pomembno za računovodske izkaze, obstaja ali je verjetno, izrazi mnenje s pridržki ali zaradi omejitve področja revizije zavrne mnenje o računovodskih izkazih.

37. Če revizor ne more ugotoviti, ali je prišlo do neupoštevanja zakonov ali drugih predpisov zaradi omejitev, ki so jih povzročile druge okoliščine, ne organizacija sama, prouči posledice za svoje poročilo.

Poročanje državnim organom in organom pregona

38. Revizorjeva dolžnost, da je zaupen, navadno preprečuje poročanje o neupoštevanju zakonov in drugih predpisov tretjim strankam. Toda v nekaterih okoliščinah takšno dolžnost razveljavi ustava, zakon ali sodišče (na primer v nekaterih državah mora revizor o tovrstnem neupoštevanju predpisov pri finančnih institucijah poročati nadzornim oblastem). V takšnih okoliščinah utegne revizor potrebovati pravni nasvet, ki upošteva njegovo odgovornost do javnosti.

Izstop iz revizijskega posla

39. Če organizacija ne sprejme popravljalnih ukrepov, ki so po revizorjevem mnenju potrebni, lahko revizor sklene, da je njegov izstop iz revizijskega posla nujen, celo če neupoštevanje predpisov ni pomembno za računovodske izkaze. Na revizorjevo odločitev vplivajo posledice vpletenosti najvišje oblasti v organizaciji, kar utegne vplivati na zanesljivost poslovodskih predstavitev, in posledice za revizorjevo nadaljnje sodelovanje z organizacijo. Pri sprejemanju takšne odločitve revizor praviloma poišče pravni nasvet.

40. Kot je rečeno v kodeksu etike poklicnih računovodskih strokovnjakov, ki ga je izdalo MZRS, revizor na poizvedovanje predlaganega revizorja temu sporoči, ali obstajajo kaki strokovni razlogi za zavrnitev ponujenega posla. Koliko lahko revizor raz-

pravlja o naročnikovih zadevah s predlaganim revizorjem, je odvisno od tega, ali mu naročnik to dovoli, in/ali od pravnih ali etičnih zahtev v zvezi s takšnim razkritjem v posamezni državi. Če obstajajo kaki taki razlogi ali druge zadeve, ki bi jih bilo treba razkriti, revizor ob upoštevanju zakonskih in etičnih zadržkov ter po potrebi tudi z naročnikovim dovoljenjem daje predlaganemu revizorju podrobne informacije in z njim prosto razpravlja o vseh zadevah, ki so pomembne za sprejetje posla. **Če naročnik noče dati dovoljenja za razpravljanje o njegovih zadevah s predlaganim revizorjem, je treba to dejstvo razkriti predlaganemu revizorju.**

Pogled iz zornega kota javnega sektorja

1. Mnogi revizijski posli v javnem sektorju vključujejo dodatne revizijske naloge v zvezi z upoštevanjem zakonov in drugih predpisov. Celo če revizorjeve naloge ne presegajo tistih pri revizorju zasebnega sektorja, utegnejo biti njegove poročevalne naloge drugačne, ker je revizor javnega sektorja lahko dolžan poročati o primerih neupoštevanja zakonov in drugih predpisov državnim oblastem ali poročati o njih v revizijskem poročilu. V zvezi z enotami javnega sektorja je Odbor za javni sektor dopolnil napotke, vključene v ta MSR, v študiji 3 Revidiranje skladnosti z oblastmi - pogled iz zornega kota javnega sektorja.

Dodatek

Znaki, da utegne obstajati neupoštevanje predpisov

Zgledi informacij, ki utegnejo vzbuditi revizorjevo pozornost, da je morda prišlo do neupoštevanja zakonov ali drugih predpisov:

- preiskave, ki jih opravijo državni organi, ali pa plačila glob ali kazni;
- plačila za neopredeljene storitve ali posojila svetovalcem, povezanim strankam, zaposlencem ali državnim uslužbencem;
- prodajne opravnine ali zastopniški honorarji, ki se zdijo preveliki v primerjavi s tistimi, ki jih običajno plačuje organizacija ali njena panoga, ali v primerjavi z dejansko dobljenimi storitvami;
- nakupi po cenah, ki so bistveno nad ali pod tržnimi;
- nenavadna gotovinska plačila, nakupi z blagajniškimi čeki, plačljivimi prinosniku, ali prenosi na številne bančne račune;
- nenavadni posli z družbami, ki so registrirane v davčnih pribežališčih;
- plačila za blago in storitve v druge države, ne v tiste, iz katerih izhajajo;
- plačila brez ustrezne devizne dokumentacije;
- obstoj ureditve računovodenja, ki namenoma ali po naključju ne skrbi za ustrezne revizijske sledi ali zadostne dokaze;
- neodobreni ali napačno evidentirani posli;
- komentarji v javnih glasilih.