PATVIRTINTA
Visuotiniame Lietuvos auditorių rūmų narių susirinkime
2004 m. balandžio 2 d.

31-asis nacionalinis audito standartas

ĮSTATYMŲ IR KITŲ TEISĖS AKTŲ REIKŠMĖ FINANSINĖS ATSKAITOMYBĖS AUDITUI

Įžanga

1. Šio nacionalinio audito standarto (NAS) tikslas – nustatyti standartus ir pateikti nuorodas dėl auditoriaus atsakomybės atsižvelgti į įstatymų ir teisės aktų reikalavimus, atliekant finansinės atskaitomybės auditą.

2. **Planuodamas ir atlikdamas audito procedūras bei vertindamas ir pateikdamas išvadą apie atliktą darbą, auditorius turi pripažinti, kad įmonės veiksmų prieštaravimas įstatymų ir teisės aktų reikalavimams gali reikšmingai paveikti finansinę atskaitomybę.** Tačiau negalima tikėtis audito metu nustatyti visų tokio prieštaravimo atvejų. Nepaisant prieštaravimo reikšmingumo, jo aptikimas reikalauja įvertinti vadovybės ar darbuotojų garbingumą bei galimą įtaką kitiems audito aspektams.

3. Terminas "prieštaravimas", naudojamas šiame NAS, nurodo audituojamos įmonės sąmoningai arba nesąmoningai atliktus praleidimus ar veiksmus, kurie prieštarauja galiojančių įstatymų ir teisės aktų reikalavimams. Tokie veiksmai būtų įmonės sandoriai arba įmonės vardu vadovybės ar darbuotojų vykdomi sandoriai. Pagal šio NAS tikslus, prieštaravimas neapima įmonės vadovybės ar darbuotojų asmeninio (nesusijusios su įmonės veikla) neteisėto elgesio.

4. Ar veiksmas prieštarauja įstatymų ir teisės aktų reikalavimams, nustatoma teisiškai ir tai paprastai nėra auditoriaus profesinė kompetencija. Auditoriaus išsilavinimas, patirtis bei žinios apie įmonę ir jos šaką gali suteikti pagrindą kai kuriuose veiksmuose, į kuriuos auditorius atkreipia dėmesį, atpažinti prieštaravimą įstatymų bei teisės aktų reikalavimams. Tam tikro veiksmo prieštaravimo arba tikėtino prieštaravimo nustatymas yra paprastai grindžiamas eksperto, teisininko nuomone ir galutinai gali būti nustatomas tik teisme.

5. Buhalterinės apskaitos ir finansinės atskaitomybės įstatymai nustato įmonės finansinės atskaitomybės formą, turinį ir sumas, kurios turi būti užregistruotos ar paaiškintos finansinėje atskaitomybėje. Kiti įstatymai ir teisės aktai nurodo priemones, kuriomis įmonė vadovaujasi veikloje. Kai kurios įmonės (tokios kaip bankai) veikia griežtai kontroliuojamose srityse. Kitos vadovaujasi įstatymais ir teisės aktais, paprastai susijusiais su tam tikrais veiklos aspektais (profesiniu saugumu bei sveikata ir lygiateisiu įdarbinimu ir kt.). Dėl prieštaravimo įstatymams ir teisės aktams įmonėje gali atsirasti finansinių pasekmių, tokių kaip baudos, bylos ir t.t. Paprastai vėlesnis prieštaravimas atsiranda iš įvykių ir sandorių, kurie jau atspindėti finansinėje atskaitomybėje, todėl mažiau tikėtina, kad auditorius sužinos apie galimą prieštaravimą ar jį atpažins.

6. Nacionaliniai apskaitos ir audito standartai gali būti saviti dėl įstatymų ir teisės aktų svarbos auditui.

7. Šis NAS taikomas finansinės atskaitomybės auditui, bet netaikomas kitiems įsipareigojimams, kuriuos auditorius prisiima tam, kad atskirai patikrintų ir pateiktų ataskaitą apie tam tikrų įstatymų ir teisės aktų laikymąsi.

8. Nuorodos dėl auditoriaus atsakomybės nustatyti klaidas ir apgaulę atliekant finansinės atskaitomybės auditą yra pateiktos 11-ajame NAS "Apgaulė ir klaida".

Vadovybės atsakomybė už įstatymų ir teisės aktų laikymąsi

9. Vadovybės atsakomybė – užtikrinti, kad įmonė veiktų pagal įstatymus ir teisės aktus. Taip pat vadovybė atsako už prieštaravimų įstatymų ir teisės aktų reikalavimams nustatymą ir jų išvengimą.

10. Ši tvarka ir procedūros, tarp daugelio kitų, gali padėti vadovybei padėti išvengti ir nustatyti prieštaravimus įstatymų ir teisės aktų reikalavimams:

    a) sekti teisės reikalavimus ir užtikrinti, kad vykdomos procedūros būtų planuojamos pagal šiuos reikalavimus;
    b) sukurti ir įgyvendinti tinkamas vidaus kontrolės sistemas;
    c) kurti, skelbti Etikos kodeksą bei elgtis pagal jį;
    d) užtikrinti, kad darbuotojai būtų tinkamai išsilavinę ir suprastų Etikos kodeksą;
    e) tikrinti, kaip laikomasi Etikos kodekso, ir atitinkamai elgtis bei bausti darbuotojus, kurie jo nesilaiko;
    f) įpareigoti teisininkus padėti sekti teisės reikalavimus;
    g) pildyti reikšmingų įstatymų, kurių įmonė privalo laikytis plėtodama tam tikrą veiklą, registrą ir registruoti skundus.

Didelėse įmonėse ši tvarka ir procedūros gali būti papildomos skiriant tam tikrą atsakomybę:

    a) vidaus audito tarnybai;
    b) audito komitetui.

Auditoriaus nuomonė dėl įstatymų ir teisės aktų reikalavimų laikymosi

11. Auditorius nėra atsakingas ir negali būti laikomas atsakingu už prieštaravimų įstatymų ir teisės aktų reikalavimams išvengimą. Faktas, kad yra atliekamas metinis auditas, gali veikti kaip prevencinė priemonė.

12. Auditui būdinga neišvengiama rizika, kad kai kurie reikšmingi finansinės atskaitomybės informacijos iškraipymai nebus aptikti, netgi jei auditas būtų kruopščiai planuojamas ir atliekamas pagal NAS. Ši rizika didėja dėl reikšmingų informacijos iškraipymų, kuriuos nulemia prieštaravimai įstatymams ir teisės aktams, atsirandantys dėl tokių veiksnių:

    a) kai yra daug įstatymų ir teisės aktų iš esmės susijusių su įmonės veikla, bet, dažnai neturinčių reikšmingos įtakos finansinei atskaitomybei ir nesančių apskaitos ir vidaus kontrolės sistemų dalimi;
    b) kai audito procedūrų efektyvumui turėjo įtakos apskaitos ir vidaus kontrolės sistemų įgimtų apribojimų ir testų panaudojimas;
    c) dauguma auditoriaus gautų įrodymų yra labiau įtikinamojo negu sprendžiamojo pobūdžio;
    d) prieštaravimas gali nulemti elgesį, kuriuo siekiama jį nuslėpti, tokį kaip sąmokslas, apgaulė, tyčinis ūkinių operacijų registro sunaikinimas, vyresniosios vadovybės vykdomos kontrolės nepaisymas arba auditoriui pateikiamos informacijos sąmoningas iškraipymas.

13. Pagal 1-ąjį NAS "Finansinės atskaitomybės audito tikslai ir bendrieji principai", auditorius turi suplanuoti ir atlikti auditą laikydamasis profesinio skepticizmo, ir pripažindamas, kad auditas gali atskleisti sąlygas ar įvykius, kurie sukeltų abejonių dėl įstatymų ir teisės aktų reikalavimų laikymosi.

14. Pagal tam tikrus įstatymų reikalavimus, auditorius gali pareikalauti, kad kaip finansinės atskaitomybės dalis būtų pateikta atskira ataskaita apie tai, ar įmonė laikosi būtinų įstatymų ar teisės aktų reikalavimų. Tokiomis aplinkybėmis auditorius turėtų suplanuoti patikrinimą, kuris nustatytų ar neprieštaraujama įstatymų ir teisės aktų reikalavimams.

15. Tam, kad suplanuotų auditą, auditorius turi įgyti bendrą supratimą apie teisės aktų reikalavimus, taikomus įmonei, ūkio ir pramonės šakai, ir tai, ar įmonė laikosi šių reikalavimų.

16. Siekdamas įgyti šį bendrą supratimą, auditorius turi pripažinti, kad kai kurie įstatymai ir teisės aktai gali turėti lemiamą įtaką įmonės veiklai, tai yra prieštaravimas tam tikriems įstatymų ir teisės aktų reikalavimams gali priversti įmonę nutraukti veiklą arba sukelti abejones įmonės veiklos tęstinumui. Tokį poveikį gali turėti prieštaravimas reikalavimui dėl įmonės licencijos arba kitos teisės vykdyti veiklą (pavyzdžiui, tokią įtaką banke gali turėti prieštaravimas kapitalo formavimo ir investicijų reikalavimams).

17. Tam, kad įgytų bendrą supratimą apie įstatymus ir teisės aktus, auditorius paprastai turėtų:

    a) naudotis esančiomis žiniomis apie tam tikrą verslo šaką ir įmonės veiklą;
    b) pasiteirauti vadovybės apie įmonės tvarką ir procedūras siekiant įsitikinti, ar laikomasi įstatymų ir teisės aktų;
    c) pasiteirauti vadovybės apie įstatymus ar teisės aktus, kurie, gali turėti didelę įtaką įmonės veiklai;
    d) apsvarstyti su vadovybe tvarką ir procedūras, taikomas įvertinti ir apskaityti teisinius ieškinius;
    e) apsvarstyti teisės aktų reikalavimus su dukterinių įmonių, esančių kitose šalyse, auditoriais (pavyzdžiui, jei dukterinei įmonei reikia laikytis patronuojančios įmonės vertybinių popierių nuostatų).

18. Įgiję bendrą supratimą, auditorius turi atlikti procedūras, padedančias nustatyti atvejus, kai įmonės veikla prieštarauja teisės aktų, kurie turi būti apsvarstomi rengiant finansinę atskaitomybę, reikalavimams:

a) apklausiama įmonės vadovybė siekiant išsiaiškinti, ar įmonė laikosi šių įstatymų ir teisės aktų reikalavimų;
b) patikrinamas susirašinėjimas su svarbiomis licencijavimo ir verslo reguliavimo institucijomis.

19. Be to, auditorius turi įgyti pakankamą ir tinkamą audito įrodymą, paprastai pripažintą auditoriaus, apie įstatymų ir teisės aktų reikalavimų, kurie turi įtakos reikšmingų sumų ir paaiškinimų finansinėje atskaitomybėje, laikymąsi įmonės veikloje. Auditorius turi pakankamai suprasti šiuos įstatymus ir teisės aktus, kad apsvarstytų juos audituodamas tvirtinimus, susijusius su apskaitomomis sumomis ir teikiamais paaiškinimais.

20. Atitinkamai įstatymai ir teisės aktai turi būti nepriekaištingai įdiegti ir žinomi įmonėje ir verslo šakoje; jie turi būti pakartotinai svarstomi kiekvieną kartą, kai yra rengiama finansinė atskaitomybė. Šie įstatymai ir teisės aktai gali nulemti, pavyzdžiui, finansinės atskaitomybės formą ir turinį, įskaitant specifinius verslo šakos reikalavimus, vyriausybinių sutarčių sandorių apskaitą, išlaidų pelno mokesčiams kaupimą ir pripažinimą.

21. Auditorius neturi tikrinti, kaip įmonė laikosi įstatymų ar teisės aktų, ar vykdyti kitas procedūras, kitaip nei aprašyta 18, 19 ir 20 punktuose tol, kol tai neviršija finansinės atskaitomybės audito apimties.

22. **Auditorius turi būti apdairus, nes procedūros, taikomos nuomonei apie finansinę atskaitomybę, gali atskleisti jam galimo prieštaravimo įstatymams ir teisės aktams atvejus** (pavyzdžiui, protokolų skaitymas, įmonės vadovybės ir teisininkų paklausimai apie teisinius ieškinius ir apmokestinimą, savarankiškai atliekami sandorių ar sąskaitų likučių detalūs testai ir kt.).

23. Auditorius turi gauti rašytinius pareiškimus, kad vadovybė auditoriui atskleidė visus žinomus, esamus ir galimus prieštaravimo įstatymams ir teisės aktams atvejus, kurių įtaka turi būti įvertinta, rengiant finansinę atskaitomybę.

24. Kai nėra prieštaravimo įstatymams ir teisės aktams atvejo įrodymų, auditorius turi teisę manyti, kad įmonė laikosi visų šių įstatymų ir teisės aktų reikalavimų.

Procedūros, taikomos aptikus prieštaravimą įstatymams ir teisės aktų reikalavimams

25. Šio NAS priede yra nurodomi informacijos pavyzdžiai, į kuriuos auditorius turi atkreipti dėmesį, nustatant prieštaravimą įstatymų ir teisės aktų reikalavimams.

26. Kai auditorius gauna informaciją apie galimą prieštaravimo faktą, jis turi išsiaiškinti jo pobūdį ir atsiradimo aplinkybes. Norėdamas įvertinti galimą jo įtaką finansinei atskaitomybei, turi surinkti kitą reikšmingą informaciją.

27. Įvertindamas galimą fakto įtaką finansinei atskaitomybei, auditorius turi atsižvelgti į:

a) galimas finansines pasekmes, tokias kaip baudos, delspinigiai, nuostoliai, turto konfiskavimo grėsmė, numatomas veiklos nutraukimas ir teisiniai ieškiniai;
b) tai, ar reikia atskleisti galimas finansines pasekmes;
c) tai, ar galimos finansinės pasekmės yra tokios rimtos, kad sukeltų abejones dėl įmonės tikro ir teisingo vaizdo, pateikto finansinėje atskaitomybėje.

28. Kai auditorius įsitikina, kad gali būti prieštaravimų, jis turi dokumentuose užfiksuoti visus išaiškintus faktus ir aptarti juos su vadovybe. Auditorius turi padaryti apskaitos registrų ir dokumentų bei pokalbių protokolų kopijas, jei reikia.

29. Jei vadovybė nesuteikia pakankamos informacijos apie esamus prieštaravimus, auditorius turėtų pasitarti su įmonės teisininku apie įstatymų ir teisės aktų taikymą ir galimą įtaką finansinei atskaitomybei. Kai manoma, kad konsultuotis su įmonės teisininku netinkama, arba kai auditorius nėra patenkintas gauta nuomone, jis turi apsvarstyti galimybę konsultuotis su savo teisininku apie tai, ar buvo pažeistas įstatymas ar teisės aktas, apie galimus teisinius padarinius ir tolesnius auditoriaus veiksmus.

30. Kai negalima gauti tinkamos informacijos apie įtariamus prieštaravimus, auditorius turi apsvarstyti audito įrodymų stokos įtaką auditoriaus išvadai.

31. Auditorius turi apsvarstyti prieštaravimo faktus, lygindamas su kitais audito aspektais, ypač su vadovybės pareiškimų patikimumu. Tuo atveju, kai vidaus kontrolė nenustatė prieštaravimo ar prieštaravimas nebuvo įtrauktas į vadovybės pareiškimus, auditorius iš naujo peržiūri rizikos įvertinimą ir vadovybės pareiškimų pagrįstumą. Ypatingų prieštaravimo faktų, kuriuos aptinka auditorius, numanoma reikšmė priklausys nuo tarpusavio santykių tarp nusikaltimo padarinio ir veikos slėpimo, jei tokio būta, nuo specifinių kontrolės procedūrų ir įtrauktų ar su tuo susijusių darbuotojų (ar vadovybės) lygio.

Ataskaita apie prieštaravimus įstatymams ir teisės aktų reikalavimams

Vadovybei

32. Auditorius privalo kaip galima greičiau pranešti audito komitetui, direktorių valdybai arba aukštesniems vadovams, apie prieštaravimo įstatymų ir teisės aktų reikalavimams atvejus, atkreipusius auditoriaus dėmesį, arba įgyti įrodymą, kad jie yra tinkamai informuoti. Tačiau auditorius neturi šito daryti, kai tie atvejai yra aiškiai nelogiški ar paprasti ir gali būti pasiektas susitarimas dėl tokių veiksmų pobūdžio.

33. Jeigu auditoriaus nuomone tikėtina, kad prieštaravimai yra tyčiniai ir reikšmingi, auditorius turi pranešti apie tai nedelsdamas.

34. Jeigu auditorius įtaria, kad aukštesnieji vadovybės nariai, įskaitant ir direktorių valdybos narius, yra susiję su prieštaravimu įstatymų ir teisės aktų reikalavimams, auditorius turi pranešti apie tai aukštesniojo lygio įmonės vadovui (pavyzdžiui, audito komitetui arba priežiūros tarybai). Kai nėra aukštesnio lygio vadovybės, arba auditorius mano, kad negaus ataskaitos arba nežino, kam ją pateikti, auditorius turi apsvarstyti teisininko patarimo poreikį.

Finansinės atskaitomybės auditoriaus išvados naudotojams

35. Kai auditorius nustato, kad prieštaravimai turi reikšmingą įtaką finansinei atskaitomybei ir nebuvo tinkamai joje atspindėti, jis turi pareikšti sąlyginę arba neigiamą nuomonę.

36. Jeigu įmonė trukdo auditoriui įgyti pakankamus ir tinkamus audito įrodymus apie reikšmingus finansinei atskaitomybei prieštaravimus, kurie yra arba tikimasi, kad gali įvykti, auditorius turi pareikšti sąlyginę nuomonę arba atsisakyti pareikšti nuomonę apie finansinę atskaitomybę, remdamasis audito apimties apribojimu.

37. Jeigu auditorius negali nustatyti ar prieštaravimai įstatymų ir teisės aktų reikalavimams kilo dėl apribojimų, atsiradusių labiau dėl aplinkybių negu dėl įmonės įtakos, auditorius turėtų apsvarstyti jų įtaką auditoriaus išvadai.

Sutarties nutraukimas

38. Kai įmonė nesiima veiksmų, kuriuos pagal aplinkybes auditorius laiko būtinais, auditorius gali nuspręsti, kad būtina nutraukti sutartį, netgi tada, kai prieštaravimas įstatymų ir teisės aktų reikalavimams yra nereikšmingas finansinei atskaitomybei. Veiksniai, kurie turėtų įtakos tokiam auditoriaus sprendimui, yra įmonės aukščiausiojo vadovo, kuris gali paveikti vadovybės pranešimų patikimumą, ir darytų įtaką tolesniam auditoriaus bendradarbiavimui su įmone informavimas. Siekdamas tokio sprendimo, auditorius paprastai turi remtis teisininko patarimu.

Santykis su Tarptautiniais audito standartais

39. Šio Standarto pagrindiniai principai ir nuorodos visais reikšmingais atžvilgiais atitinka 250-ąjį Tarptautinį audito standartą „Įstatymų ir kitų teisės aktų reikšmė finansinės atskaitomybės auditui".

Priedas

POŽYMIAI, KAD YRA PRIEŠTARAVIMŲ ĮSTATYMŲ IR TEISĖS AKTŲ REIKALAVIMAMS

Informacijos pavyzdžiai, kurie gali atkreipti auditoriaus dėmesį apie prieštaravimus įstatymų ir teisės aktų reikalavimams:

a) valstybės institucijų atliekamas tyrimas ar baudų apmokėjimas;
b) neapibrėžtų paslaugų ar paskolų konsultantams, susijusioms šalims, darbuotojams ar vyriausybės darbuotojams apmokėjimas;
c) pardavimų komisiniai ar agento uždarbis, kurie atrodo per aukšti, palyginus su įprastu įmonėje ar jos šakoje mokamu atlyginimu arba su faktiškai suteiktomis paslaugomis;
d) įsigijimai reikšmingai aukštesnėmis ar žemesnėmis nei rinkos kainomis;
e) neįprasti mokėjimai grynaisiais;
f) neįprasti sandoriai su įmonėmis, registruotomis neapmokestinamose zonose;
g) mokėjimas už prekes ir paslaugas pervestas į kitą šalį nei ta, iš kurios yra gautos prekės ir paslaugos;
h) apmokėjimai tinkamai nepatikrinus apsikeitimo dokumentų;
i) apskaitos sistema, suplanuotai arba dėl nelaimingo atsitikimo žlunga ir suteikia pakankamo audito tyrimo arba reikšmingų įrodymų;
j) neteisėti arba netinkamai užregistruoti sandoriai;
k) žiniasklaidos komentaras.